

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
(Economista)

COORDINADORES:

M.^a José Leza Angulo
(Abogada. Máster en Tributación)
Sotero Amador Fernández
(Economista. Máster en Dirección

Económico-Financiera)

CONSEJO ASESOR:

TRIBUTACIÓN:

- Roberto Alonso Alonso
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Inocente Altozano Ferragut
(Delegado especial de la AEAT en Valencia)
- José Díaz Delgado
(Presidente de la Sala Contencioso-Administrativo de Valencia)
- Antonio Longas Lafuente
(Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid)
- Carmelo Lozano Serrano
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Francisco José Palacio Ruiz de Azagra
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Carlos Palao Taboada
(Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Vicente Rambla Momplet
(Inspector de Hacienda del Estado)
- Andrés Sánchez Pedroche
(Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Eduardo Sanz Gadea
(Inspector de Hacienda del Estado)
- María Teresa Soler Roch
(Catedrática de Derecho Financiero y Tributario)

CONTABILIDAD:

- Concepción Burgos García
(Profesora del CEF)
- Inocencio Carazo González
(Socio Director de Carazo & Guillaumot Auditores)
- Inmaculada de Benito Cámara
(Profesora del CEF)
- Lorenzo de las Heras Miguel
(Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Matilde Fernández Blanco
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- María Antonia García Benau
(Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- Jesús Gil Ferrer
(Socio Director de Deloitte & Touche)
- Juan Francisco Latorre Sáez
(Socio Director de KPMG Auditores)
- Javier Romano Aparicio
(Profesor del CEF)
- Vicente Serra Salvador
(Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- José Tovar Jiménez
(Profesor del CEF)
- Manuel Vela Pastor
(Catedrático Emérito de la Universidad de Valencia)

MAYO 2004 – NÚMERO 254

Sumario

Página

TRIBUTACIÓN:

- 30/2004 La deducción por inversiones en activos
fijos materiales destinados a la protección
del medio ambiente. 3
(Santiago García Izquierdo)
- 31/2004 La transmisión de la totalidad del patri-
monio empresarial como requisito de
no sujeción al Impuesto sobre el Valor
Añadido. 31
(Javier Lasarte Álvarez)
- 32/2004 Algunas consideraciones sobre la relevan-
cia de la inscripción contable de los ingre-
sos y de los gastos en la determinación de
la base imponible. 61
(Emilio Cencerrado Millán)
- 33/2004 Supuesto general de Procedimiento Inspector,
de recaudación y de infracciones y sancio-
nes tributarias. Leyes 230/1963 y 58/2003.
(José M.^a Díez-Ochoa y Azagra) 91

CONTABILIDAD-TRIBUTACIÓN:

- 34/2004 Estudio económico, contable y fiscal de
los procesos de fusión en cooperativas. 139
(Ricardo J. Server Izquierdo y Elena Meliá Martí)
- 35/2004 Análisis de los activos intangibles desde
una perspectiva contable y fiscal. 225
(Dolores Dizy Menéndez y Mercedes Cervera
Oliver)

CONTABILIDAD:

- 36/2004 Consultas planteadas al ICAC. 243
(Javier Romano Aparicio y Miguel Ángel Gálvez
Linares)
- 37/2004 Supuesto propuesto para el ingreso en el
Cuerpo Superior de Intervención y Con-
tabilidad de la Administración de la
Seguridad Social (convocatoria 2002). ... 251
(Javier Romano Aparicio)

- RECENSIÓN BIBLIOGRÁFICA 277

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 (2004) 115,39 € (IVA no incluido)

Números completos:

Revista de Legislación Tributaria y Contable
Suplemento de Tributación y Contabilidad
(Incluyendo además Tomos de recopilación
Legislativa, de Jurisprudencia, de Consultas
Tributarias y Normativa Contable) 161,54 € (IVA no incluido)

• NÚMEROS SUELTOS (Completos):

– Suscriptores 13,47 € (IVA no incluido)
– No suscriptores 19,23 € (IVA no incluido)

• NÚMEROS ATRASADOS:

– Año 1999 43,27 € (IVA no incluido)
– Año 2000 46,15 € (IVA no incluido)
– Año 2001 50 € (IVA no incluido)
– Año 2002 52,88 € (IVA no incluido)
– Año 2003 54,81 € (IVA no incluido)

En estos precios están comprendidos los Suplementos de
Tributación y de Contabilidad.

(No se incluye la Revista de Legislación y Jurisprudencia).

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

Derechos reservados, quedando prohibida la reproduc-
ción de los trabajos presentados por cualquier proceso
mecánico, reprográfico o electrónico, sin la previa auto-
rización escrita del editor.

TRIBUTACIÓN	LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS MATERIALES DESTINADOS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE	Núm. 30/2004
-------------	--	-----------------



SANTIAGO GARCÍA IZQUIERDO

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

LAS siguientes líneas se circunscriben a analizar exclusivamente la deducción por inversiones en «instalaciones» destinadas a la protección del medio ambiente, dejando, por tanto, al margen de dicho análisis otros supuestos contemplados en los apartados 2 y 3 del artículo 39 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tales como la deducción prevista para las adquisiciones de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera o las inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables.

Sumario:

1. Introducción: normativa aplicable y delimitación previa.
2. Ámbito de aplicación objetivo: instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.
3. Requisitos de la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.
4. Emisión de la certificación de convalidación de la inversión. Grado de vinculación para la Inspección de los Tributos.
5. Momento de practicar la deducción por inversiones en medio ambiente: puesta en funcionamiento de las instalaciones.
6. Mantenimiento de la inversión.
7. Base de la deducción. Tratamiento de las subvenciones.
8. Ámbito de aplicación subjetivo: sujetos pasivos que pueden acogerse a la deducción. Momento en que ha de solicitarse la certificación de convalidación.
9. Conclusión.

1. INTRODUCCIÓN: NORMATIVA APLICABLE Y DELIMITACIÓN PREVIA

La deducción por inversiones para la protección del medio ambiente se enmarca dentro del conjunto de deducciones por inversiones que en el Impuesto sobre Sociedades pretende minorar la carga tributaria por este impuesto. Se trata de un incentivo fiscal con finalidad medioambiental que se articula a través de deducciones en la cuota, por constituir éste el medio más adecuado para el establecimiento de beneficios fiscales de carácter ambiental ¹.

Este incentivo fiscal ambiental se encuentra regulado bajo el epígrafe «Deducciones por inversiones medioambientales» en el nuevo artículo 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) ², cuyo apartado 1 dispone:

«1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para la mejora (sic) ³ de la normativa vigente en dichos ámbitos de

¹ Vid. Pedro Manuel HERRERA MOLINA. «Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente. Análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo». *Impuestos. La Ley*. 1996, que se decanta por el mecanismo de deducciones en la cuota –en vez de otros como desgravaciones en la base imponible– por su mayor idoneidad constitucional al tratarse de una norma que busca promover o fomentar determinadas actividades de interés social (protección del medio ambiente) en lugar de pretender el reparto de la carga tributaria (fin fiscal), por lo que al establecerse el incentivo fiscal sobre la cuota actúa de modo semejante a una subvención que fomentará las mencionadas actividades.

En definitiva, se justifica esta opción por el hecho de que mientras las técnicas desgravatorias responden al principio de capacidad económica (buscan la tributación del *rendimiento neto*), los incentivos fiscales sólo pretenden conceder un beneficio económico semejante a una subvención con el fin de promover determinadas actividades que se consideran de interés general.

² El artículo 39 TRLIS no hace sino reproducir literalmente lo dispuesto en el artículo 35 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica.

³ Es evidente la deficiente redacción del texto legal (que proviene de la Ley 36/2003 y ya empeoró la de por sí deficiente redacción del texto anterior al suprimir la expresión «...para el cumplimiento o, en su caso,...» contenida en el Real Decreto Ley 2/2003), pues difícilmente una inversión puede «mejorar» una normativa jurídica. Afortunadamente, el redactor reglamentario, además de arrojar alguna luz sobre el texto de la Ley que disipa ciertas dudas interpretativas, mejora su redacción con el empleo correcto de la expresión «que la inversión se realice... para **mejorar las exigencias** establecidas en dicha normativa» [art. 45.1, a) RIS].

actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

(...)).».

Este apartado se encuentra desarrollado por lo dispuesto en los artículos 40 a 45 del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo RIS), según redacción dada por el Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, por el que se modifican, entre otros y a los efectos que aquí interesan, los artículos 40, 43 y 45 del RIS ⁴.

Pues bien, con referencia a esta normativa, las presentes líneas se circunscriben a analizar exclusivamente la deducción por inversiones en «**instalaciones**» destinadas a la protección del medio ambiente, dejando, por tanto, al margen de dicho análisis otros supuestos contemplados en los apartados 2 y 3 del mismo artículo 39 TRLIS, tales como la deducción prevista para las adquisiciones de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera o las inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables. Del mismo modo, nos atenemos a la redacción dada a las normas de desarrollo del impuesto por el citado Real Decreto 252/2003, aplicable a los períodos impositivos a los que sean de aplicación los respectivos artículos del TRLIS, de conformidad con lo establecido en su disposición final única ⁵, es decir, a los períodos impositivos que se inicien el 1 de enero de 2002.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN OBJETIVO: INSTALACIONES DESTINADAS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

El ámbito de aplicación objetivo viene determinado por el artículo 40 RIS al disponer:

⁴ Las modificaciones introducidas por el Real Decreto 252/2003 obedecen a las necesarias adaptaciones del texto reglamentario a la nueva formulación de la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente efectuada por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre. Así, el nuevo artículo 40 delimita el ámbito de aplicación de acuerdo con los preceptos establecidos en la Ley, reproduciendo el artículo 35.4 (hoy 39 TRLIS) de la Ley 43/1995, según la redacción dada a éste por la Ley 24/2001. El nuevo artículo 43 delimita la base de la deducción adaptándola a los nuevos conceptos de deducción, y la modificación introducida en el artículo 45. 1 obedece a la adaptación de los requisitos que tendrán que cumplir las inversiones referidas en el nuevo artículo 40 a) también modificado.

⁵ La disposición final única del Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, establece en su apartado 2 que: «Lo establecido es este real decreto, en los apartados uno a ocho, ambos inclusive, doce a dieciocho ambos inclusive, y en el apartado diecinueve 3 del artículo primero, se aplicará a los períodos impositivos a los que sean de aplicación los respectivos artículos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, modificados por la Ley 24/2001 de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, desarrollados por cada uno de aquellos apartados».

«De acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley del Impuesto ⁶, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 10 por 100 del importe de las inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección del medio ambiente consistentes en:

a) Instalaciones que tengan por objeto alguna de las siguientes finalidades.

- 1.ª Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales.*
- 2.ª Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas.*
- 3.ª Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.*

(...)».

Ha de tratarse, por tanto, de elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección del medio ambiente. A diferencia de lo previsto para las inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energía renovables consistentes en instalaciones y equipos [art. 39.3 TRLIS y art. 40, b) del Reglamento] no exige aquí la norma que tales elementos patrimoniales sean «nuevos», por lo que al no darse esta condición parece que también cabe realizar la inversión en elementos usados que protejan el medio ambiente, lo cual impedirá aplicar a la deducción los costes que tuvieran la consideración de gastos del ejercicio, como los de conservación y reparación de las instalaciones. Igualmente, tratándose de «mejoras» de instalaciones medioambientales que supongan un mayor valor del inmovilizado material, su importe debería formar parte de la base de la deducción dado que cumplen la misma función que las inversiones incentivadas.

El inmovilizado material ha de consistir en «**instalaciones**» ⁷, es decir, un conjunto de maquinaria u otros elementos integrados entre sí, que individualmente considerados no tienen autonomía funcional propia, alcanzando una función o utilidad cuando se integran en otro activo o entre ellos. Esto es, estructuras afectadas a cualquier tipo de producción, ya sea de combustibles, de energía eléctrica o de otros elementos potencialmente contaminantes que inciden en el medio ambiente.

⁶ Dado que el Real Decreto 252/2003 es de fecha anterior al TRLIS, es obvio que la referencia que hace aquí el artículo 40 RIS al apartado 4 del artículo 35 LIS debe entenderse hecha en la actualidad al nuevo artículo 39 del texto refundido de la Ley del Impuesto.

⁷ Según la STS de 17-09-1997 (Ref. NFJ 005530), citada por Miguel MATA RODRÍGUEZ. «Impuesto sobre Sociedades: deducción por inversiones en protección del medio ambiente. Especial referencia a los residuos industriales». *Quincena Fiscal* n.º 4. Febrero 2000. Aranzadi, debe entenderse que son instalaciones los elementos añadidos o incorporados a otros activos o, mejor dicho, aquellos elementos del activo que no tienen entidad o función propia como tales si no es a través de su integración en otro activo.

En principio, dichas instalaciones para ser consideradas como tales han de tener el carácter de «fijas»⁸, lo que excluiría de la deducción las inversiones realizadas, por ejemplo, en máquinas excavadoras para el movimiento de tierras que son desplazadas de un lugar a otro, por no tener el carácter de instalación ni de elemento de transporte por carretera⁹.

El destino de las instalaciones ha de tener una finalidad medioambiental, pero no viene exigido por la norma la finalidad «exclusiva» de las inversiones a la protección del medio ambiente, por lo que cabe la aplicación parcial de la deducción a la parte de la inversión o mejora destinada a tal fin, o que cubra los objetivos medioambientales previstos, aunque no estén destinadas con exclusividad a su consecución¹⁰. Así se deduce de lo dispuesto en el artículo 43 RIS, que permite –cuando la inversión no tenga por objeto exclusivo una finalidad medioambiental– aplicar la deducción a la parte proporcional del precio de adquisición o coste de producción del activo una vez acreditada por el sujeto pasivo la finalidad ambiental del mismo.

Al referirse la norma a «**instalaciones**», en el caso de formar parte de las mismas un *terreno*, se plantea la duda de si la parte de inversión imputable al terreno pudiese formar parte de la base de la deducción. Ciertamente, ni la Ley ni el Reglamento han excluido expresamente esta posibilidad, pero parece más acorde con la dicción legal defender una postura negativa¹¹, acotando el término de instalaciones al sentido anteriormente expuesto de maquinaria o elementos incorporados a otros activos sin función o individualidad propia aisladamente considerados; y ello, con independencia de que tradicionalmente se hayan excluido los terrenos de la deducción por inversiones¹².

Una última cuestión por precisar en este momento es la relativa a si la deducción de referencia sólo puede predicarse respecto de las inversiones realizadas por la propia empresa que produce los residuos industriales, o, por el contrario, también cabe incluir en la aplicación del beneficio fiscal a las empresas que gestionan residuos industriales ajenos.

⁸ El artículo 3, c) de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación define la instalación como «cualquier unidad técnica **fija** en donde se desarrolle una o más de las actividades industriales enumeradas en el Anejo I de la presente Ley...».

⁹ Vid. Consulta de la Dirección General de Tributos de 21 de febrero de 2002 (Ref. NFC 016189), que establece que la inversión realizada en máquinas excavadoras utilizadas para el movimiento de tierras que son desplazadas, no se encuadra dentro del ámbito de aplicación de la deducción del artículo 35.4 LIS, «puesto que no cumple con el primordial requisito exigido por la mencionada deducción al no tener el carácter de instalación ni de elemento de transporte por carretera».

¹⁰ En sentido contrario parece pronunciarse Miguel MATA RODRÍGUEZ. *Op. cit.*, pág. 41. A mi juicio, tal opinión no encuentra fundamento legal en la norma; antes bien, cabe sustentar lo contrario dado el tenor literal del artículo 43 RIS. Cuestión distinta es la referente a la necesidad de que el sujeto pasivo «acredite» en estos casos qué parte de la inversión se corresponde con la finalidad ambiental, lo que podrá solventarse mediante el pertinente informe técnico.

¹¹ En contra, José Antonio LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES. «Deducción por inversiones en activos destinados a la protección del medio ambiente y en vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera». *Fiscal mes a mes*, n.º 63. Junio 2001. Ed. Lefebvre.

¹² Valga como ejemplo la disposición adicional 15.ª de la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, que estableció «1. Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, **a excepción de la inversión en terrenos**, de las empresas que realicen actividades destinadas al suministro de energía eléctrica desarrolladas en el sistema integrado, y cuyo objetivo sea el de mejora medioambiental y el ahorro y la eficiencia energética en el ámbito del suministro de la energía eléctrica, tendrán igual consideración que las previstas en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en aquello que le sea de aplicación...».

Para LÓPEZ-SANTACRUZ ¹³ la solución correcta es la primera ya que así parece desprenderse de la propia finalidad del incentivo; conclusión que apoya en la Exposición de Motivos del Real Decreto 1594/1997, de 17 de octubre (precedente inmediato del Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo, por el que se modificaron determinados artículos del RIS en materia de deducción por inversiones en medio ambiente), que venía a establecer de forma expresa que el incentivo estaba destinado a la corrección del impacto contaminante de las explotaciones económicas del **propio** sujeto pasivo.

MATA RODRÍGUEZ ¹⁴ se inclina, sin embargo, por la opinión contraria dado que el condicionamiento o requisito de que las inversiones tengan por objetivo la corrección del impacto contaminante generado por el inversor no está en el artículo 39 TRLIS ni tampoco en la parte dispositiva del propio Real Decreto 1594/1997. Esta opinión parece, desde luego, más correcta y acorde con la normativa vigente, puesto que el Real Decreto 283/2001 no recogía ya la previsión de su antecedente, ni tampoco lo hace el vigente Real Decreto 252/2003, guardando mayor concordancia con la norma que desarrolla: el artículo 39.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto, que no exige que las inversiones se destinen a reducir o mejorar las actuaciones contaminantes del **propio sujeto pasivo**, por lo que limitar la aplicación de la deducción a la eliminación o reducción de los residuos generados por el propio inversor carecería, a mi juicio, de cobertura legal suficiente ¹⁵.

3. REQUISITOS DE LA DEDUCCIÓN POR INSTALACIONES DESTINADAS A LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

Conforme a lo dispuesto en el artículo 45.1 RIS:

«1. Para practicar la deducción en los supuestos a que se refiere el artículo 40, a) deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que la inversión se realice para dar cumplimiento a la normativa vigente en materia del medio ambiente sobre emisiones a la atmósfera, vertidos a las aguas, así como producción, recuperación y tratamiento de residuos industriales o para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa.

¹³ José Antonio LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES. *Op. cit.*, pág. 35.

¹⁴ Miguel MATA RODRÍGUEZ. *Op. cit.*, págs. 40 y 41.

¹⁵ En contra, la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos (al menos, la anterior al Real Decreto 283/2001). Conforme a esta doctrina, el derecho a la deducción nace como consecuencia de las inversiones que se realicen para la recuperación, reducción y tratamiento de residuos industriales **propios**, pues se trata de fomentar la corrección del impacto contaminante de las actividades económicas del sujeto pasivo. Así pues, únicamente generarán derecho a la deducción por protección del medio ambiente las inversiones destinadas a la recuperación, reducción y tratamiento de residuos industriales **propios**, pero no la inversión realizada para mejorar el tratamiento de residuos industriales **ajenos**, como parte del objeto social de la consultante [Consultas de 30 de septiembre de 1999 y 26 de abril de 2000 (Ref. NFC 011557)].

Se entenderá que la inversión cumple este requisito siempre que se efectúe dentro de los plazos y en las condiciones previstas en la citada normativa.

- b) Que la inversión se lleve a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental.*

La prueba del cumplimiento de este requisito se realizará mediante la certificación de convalidación de la inversión expedida por la referida Administración.»

Veamos los mencionados requisitos desglosándolos para su más fácil análisis y mejor comprensión:

a) Que la inversión tenga por objeto *¿específico?* evitar o reducir la contaminación atmosférica originada en instalaciones industriales, o la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas, o bien favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos de residuos industriales.

El cumplimiento de este requisito no viene enunciado de manera expresa en la actual redacción del artículo 45.1 RIS (a diferencia de su anterior redacción dada por el Real Decreto 283/2001, que sí explicitaba la necesidad de que las inversiones tuvieran por objeto **específico** alguna de las finalidades medioambientales citadas), pero se deduce su exigibilidad del contenido de su párrafo primero por la remisión que hace al artículo 40, a) del mismo Reglamento.

Ahora bien, la nueva redacción dada al mencionado artículo 45.1 por el Real Decreto 252/2003, que en principio pudiera parecer una simple mejora de redacción, va a plantearnos un problema que con la redacción anterior estaba claramente resuelto. La cuestión es la siguiente: ¿es o no exigible ahora el cumplimiento del requisito, antes reglamentariamente previsto, de que la inversión tenga por objeto **específico** alguna de las finalidades medioambientales descritas por la norma fiscal? ¿Ha querido conscientemente el redactor reglamentario suprimir este requisito? Dicho en otros términos, ¿cualquier inversión que aun no teniendo una específica finalidad ambiental redunde en un beneficio para el medio ambiente es susceptible de gozar del incentivo fiscal de la deducción por inversiones?

A este respecto, lo primero que conviene precisar es que no debe confundirse la exigencia de que las inversiones tengan por objeto **específico** alguna de las finalidades medioambientales señaladas, con el hecho de que tengan o no por objeto **exclusivo** alguna de tales finalidades, pues mientras lo primero era obligatorio para que pudiera nacer el derecho a la deducción por inversiones (si la instalación no tenía por objeto evitar o reducir la contaminación medioambiental que se deriva de la actividad económica, sino mejorar en algún aspecto esta última, no se cumplía la finalidad específica exigida por la norma), lo segundo sólo implica que únicamente cabe una aplicación parcial de la deducción a la parte proporcional de la inversión destinada específicamente a la protección del medio ambiente.

Ciertamente la cuestión de la obligatoriedad específica de la inversión es ahora discutible tras la nueva redacción dada al artículo 45.1 RIS por el Real Decreto 252/2003, de 28 de febrero, al haber suprimido el legislador reglamentario la exigencia antes expresa de que la inversión tuviera por objeto **específico** alguna de las finalidades medioambientales previstas en la norma fiscal, lo que unido a que dicho requisito tampoco viene recogido de manera expresa por el artículo 39.1 TRLIS, induce a pensar que ya no es necesario que la inversión tenga por objeto específico una finalidad medioambiental para que haya lugar al beneficio fiscal. Sin embargo, tampoco podemos olvidar que la exigencia específica de referencia está ínsita en la propia norma legal, ya que no se concebiría el incentivo fiscal aquí tratado si la inversión no estuviera «**destinada**» a la protección del medio ambiente (*arg. ex art. 39.1 TRLIS*), esto es, no tuviera por objeto específico tal finalidad.

Cuestión distinta es que lo anterior no constituya más que un problema meramente conceptual, pues en definitiva el mismo se diluye en la práctica con la expedición por la autoridad ambiental competente de la certificación de convalidación de la inversión realizada, pero ello no obsta para cuestionar la supresión de este requisito por el redactor reglamentario, que con ello ha venido a complicar más la ya de por sí compleja relación conceptual entre las normas fiscales y medioambientales.

Al margen de lo anterior, lo que ahora interesa determinar es qué instalaciones son las que tienen por objeto una finalidad medioambiental para que haya lugar a la deducción por inversiones. Para determinarlas no bastan las tres reglas del artículo 40.a) RIS, sino que se requiere del auxilio de la normativa sustantiva medioambiental, y en este sentido lo primero que conviene señalar es que la amplia dispersión normativa y competencial en materia de medio ambiente ¹⁶, unido al hecho de que las normas tributarias no contienen ninguna definición o regla que fije el alcance de los conceptos medioambientales por ellas utilizados, como «**contaminación atmosférica**», «**carga contaminante**» o «**residuos industriales**», va a suponer una dificultad añadida a la hora de determinar el alcance de la deducción por inversiones en materia de medio ambiente. De aquí la necesidad de perfilar los conceptos medioambientales que habrán de servirnos de apoyo para fundamentar la deducción, del mismo modo que será necesario también delimitar qué Administración Pública es competente en cada caso –y en qué condiciones y plazos– para expedir la certificación de convalidación de la inversión medioambiental realizada por el sujeto pasivo a la que se refiere el artículo 45.1 *in fine* RIS.

Ahora bien, la regulación legal del medio ambiente no está comprendida en una Ley general sino que se encuentra dispersa en multitud de Leyes sectoriales no sólo estatales sino también autonómicas, en cuanto que la Constitución reserva al Estado la competencia exclusiva para dictar la legislación básica de protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas para dictar normas adicionales de protección (art. 149.1.23 CE). Ello va a suponer la existencia de una pléyade de normas medioambientales autonómicas que impide hacer un análisis

¹⁶ Sobre distribución de competencias medioambientales en el ordenamiento español, véase el trabajo de A. MARCILLA LÓPEZ y M. COLLADO PÉREZ en «La tributación medioambiental». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 206. Mayo 2000, págs. 148 a 155, donde se citan las competencias ambientales del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

de las mismas mínimamente razonable en extensión y, a fuerza de repetitivo, en comprensión, por lo que en lo sucesivo limitaremos su examen y cita a una sola Comunidad Autónoma, tomando como ejemplo la Comunidad de Madrid, si bien los principios básicos o generales de su normativa son aplicables *mutatis mutandi* al resto de Comunidades Autónomas, en cuanto que hoy en día, tras la aprobación de la Ley Orgánica 9/1992, por la que se transfirieron competencias a las Comunidades Autónomas que accedieron a la autonomía por la denominada «*vía lenta*» del artículo 143 CE, se puede hablar ya de un mismo nivel de competencias de todas las Comunidades Autónomas en materia de medio ambiente.

Si a ello añadimos las competencias de *ejecución* que en materia de medio ambiente atribuye a las Entidades Locales la legislación de régimen local, se comprende el porqué de la dificultad antes aludida y la necesidad de precisar los conceptos medioambientales contenidos en la norma fiscal.

Bajo estas premisas, estamos en condiciones de determinar, en primer lugar, el régimen jurídico *sustantivo* aplicable a las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente y, en segundo término, qué Administraciones Públicas son competentes por razón de la materia y el territorio –como exige el art. 45.4 RIS– para expedir la certificación de convalidación de la inversión realizada por el obligado tributario destinada a la protección del medio ambiente.

Así, en materia de **contaminación atmosférica** la norma sustantiva de referencia obligada la encontramos en la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico ¹⁷, cuyo artículo 1.2 define como contaminación atmosférica «*la presencia en el aire de materias o formas de energía que impliquen riesgo, daño o molestia grave para las personas y bienes de cualquier naturaleza*». En principio, por tanto, serán deducibles aquellas inversiones que eviten o reduzcan la emisión de sustancias nocivas al aire.

Nada dice esta Ley expresamente sobre la llamada «*contaminación acústica*». Para la Dirección General de Tributos ¹⁸ tal tipo de contaminación no encaja en ninguno de los tipos de inversiones a que se refiere el artículo 39 TRLIS, sin que sea posible entender que el concepto de contaminación atmosférica incluya la contaminación acústica, por lo que las inversiones realizadas para reducir la contaminación acústica emitida por máquinas o instalaciones no dan derecho a practicar la deduc-

¹⁷ La Ley 38/1972 ha sido objeto de desarrollo por las seis normas reglamentarias siguientes: **Decreto** 833/1975, de 6 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 38/1972 de Protección del Medio Ambiente Atmosférico; **Real Decreto** 1494/1995, de 8 de septiembre, sobre contaminación por ozono; **Real Decreto** 1613/1985, de 1 de agosto, por el que se establecen nuevas normas de calidad del aire en lo referente a contaminación por dióxido de azufre y partículas; **Real Decreto** 717/1987, de 27 de mayo, por el que se establecen nuevas normas de calidad del aire en lo referente a la contaminación por dióxido de nitrógeno y plomo; **Real Decreto** 646/1991, de 22 de abril, por el que se establecen nuevas normas sobre limitación a las emisiones a la atmósfera de determinados agentes contaminantes procedentes de grandes instalaciones de combustión; y **Real Decreto** 1088/1992, de 11 de septiembre, por el que se establecen nuevas normas sobre limitación de emisiones a la atmósfera de determinados agentes contaminantes procedentes de instalaciones de incineración de residuos municipales.

¹⁸ Vid. Consulta de la DGT n.º 1014/2002, de 2 de julio de 2002 (Ref. NFC 016788).

ción regulada en el citado artículo. Sin embargo, y a pesar de tan autorizada opinión, debe tenerse en cuenta que la definición transcrita no sólo alude a la presencia en el aire de materias o sustancias nocivas, sino también a otras formas de energía (v. gr.: ruido y vibraciones), por lo que no cabe duda de que las inversiones que eviten o reduzcan tal tipo de contaminación (instalación de barreras para minimizar el ruido, inversiones destinadas a la insonorización de naves industriales, etc.) también entran a formar parte de la base de la deducción ¹⁹.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la **carga contaminante** que se vierta en las aguas, ya sean continentales o marítimas, la legislación que ha de traerse a colación se concreta, de un lado, en el texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, y sus reglamentos de desarrollo ²⁰, y, de otro, en la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, y su normativa reglamentaria ²¹.

La Ley de Aguas prohíbe las actuaciones contaminantes, esto es, toda actividad susceptible de provocar la contaminación o degradación del dominio público hidráulico, entendiendo por contaminación «*la acción o efecto de introducir materias o formas de energía, o inducir condiciones en el agua que, de modo directo o indirecto, impliquen una alteración perjudicial de su calidad en relación con los usos posteriores o con su función ecológica*» (art. 93 LA), a la par que establece la ordenación legal de los vertidos en las aguas continentales, fijando un canon de control de vertidos (art. 113 LA) que grava los vertidos al dominio público hidráulico en función de la carga contaminante.

Por su parte, la Ley de Costas, cuyo objetivo esencial es la protección del dominio público marítimo-terrestre, establece de modo similar a la anterior normas de protección medioambiental, exigiendo autorización previa de la Administración competente (que se otorgará con sujeción a la legislación estatal o autonómica aplicable) para toda clase de vertido contaminante, ya sea líquido o sólido, que se realice en la zona marítimo-terrestre (arts. 56 y ss.).

Pues bien, considerando los conceptos ambientales citados, las inversiones en activos fijos destinadas a prevenir el deterioro ecológico y la contaminación de las aguas continentales o marítimas evitando o reduciendo el vertido contaminante a las mismas (mediante la instalación de una depuradora, por ejemplo) entran a formar parte de la base de la deducción.

¹⁹ Avala también esta tesis el artículo 3, i) de la Ley 16/2002, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, que define la **contaminación** como «*la introducción directa o indirecta mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones, calor o ruido en la atmósfera, el agua o el suelo que puedan tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente...*». Así mismo, la Ley 37/2003, de 17 de noviembre, del **Ruido**, engloba la protección contra la **contaminación acústica** dentro del campo de la protección del medio ambiente.

²⁰ En desarrollo de la Ley de Aguas de 2 de agosto de 1985 se dictó el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Dominio Público Hidráulico, aún vigente en lo que no se oponga al actual texto refundido.

²¹ Real Decreto 1471/1989, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general para desarrollo de la Ley de Costas; y Real Decreto 258/1989, de 10 de marzo, por el que se establece la normativa general sobre vertidos de sustancias peligrosas desde tierra al mar.

Finalmente, no podemos sustraernos al estudiar esta materia de las novedades introducidas por la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, que incorpora al ordenamiento interno español la Directiva 96/61/CE ²². Dicha Ley, cuyo ámbito de aplicación se extiende a las instalaciones de titularidad pública o privada en las que se desarrolle alguna de las actividades industriales incluidas en las categorías por ella enumeradas, tiene por objeto evitar o reducir y controlar la contaminación de la atmósfera, del agua y del suelo, mediante el establecimiento de un sistema de prevención y control integrados de la contaminación, con el fin de alcanzar una elevada protección del medio ambiente *en su conjunto* ²³ (arts. 1 y 2). Para ello, crea una nueva figura autonómica de intervención ambiental denominada «*autorización ambiental integrada*», que nace para proteger el medio ambiente en su conjunto y que sustituye a las diversas autorizaciones ambientales existentes hasta el momento, con el valor añadido de simplificación administrativa. Sobre este punto volveremos más adelante al estudiar las Administraciones competentes para otorgar la certificación de convalidación de la inversión realizada.

En tercer lugar, nos queda referirnos al último de los conceptos medioambientales citados por la norma fiscal: los **residuos industriales**. En este ámbito, la norma general medioambiental a la que debemos acudir es la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, y, en menor medida, la Ley 11/1977, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases. La primera es aplicable a todo tipo de residuos, con excepción de las emisiones a la atmósfera, los residuos radioactivos (regulados por la Ley 25/1964, de 29 de abril, de Energía Nuclear) y los vertidos a las aguas. Siguiendo la moderna concepción de la política de residuos establecida por la Directiva Comunitaria 91/156/CE, del Consejo, de 21 de marzo, la Ley de Residuos abandona la tradicional clasificación de residuos en sus dos modalidades (general y peligrosos) y establece una norma común para todos ellos, lo que también facilitará el análisis de la norma fiscal.

Por su parte, la Ley 11/1997, que traspone a nuestro ordenamiento la Directiva 94/62/CE, sobre Envases y Residuos de Envases, se marca como objetivo el de prevenir y reducir el impacto sobre el medio ambiente de los envases y de la gestión de los residuos de envases comercializados. Se considera *envase* todo producto fabricado con cualquier material que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos desechables; y se define como **envase industrial** «*aquellos que sean de uso y consumo exclusivo de las industrias, comercios, servicios o explotaciones agrícolas o ganaderas y que, por tanto, no sean*

²² Una de las actuaciones más ambiciosas que se han puesto en marcha en el seno de la Unión Europea para la aplicación del principio de prevención en el funcionamiento de las instalaciones industriales más contaminantes ha sido la aprobación de la Directiva 96/61/CE, del Consejo, de 24 de septiembre, relativa a la prevención y al control integrado de la contaminación, mediante la que se establecen medidas para evitar, o al menos reducir, las emisiones de estas actividades en la atmósfera, el agua y el suelo, incluidos los residuos, para alcanzar un nivel elevado de protección del medio ambiente considerado en su conjunto.

²³ La nueva Ley 16/2002, de 1 de julio, nos va a plantear el problema, que luego trataremos de resolver, de qué ocurre con aquellas inversiones que estando destinadas a la protección del medio ambiente, efectivamente protegen un medio ambiente determinado, pero a la vez producen o pueden producir otro tipo de contaminación. Por ejemplo, incinerando residuos para evitar la contaminación del suelo, o simplemente para reutilizarlos o reciclarlos, se puede, al mismo tiempo, estar contaminando la atmósfera.

susceptibles de uso y consumo ordinario en los domicilios particulares». Por consiguiente, será residuo de envase industrial todo envase o artículo desechable que se utilice con el mismo fin que los envases de los que se desprendan las industrias, comercios, servicios o explotaciones agrícolas o ganaderas.

Expuesta la panorámica general de las normas sustantivas sobre residuos, lo que ahora nos interesa destacar es qué se entiende por *residuos industriales* y qué significado hemos de dar a los términos *reducción*, *recuperación* o *tratamiento correctos* a los que se refiere el artículo 45.1 RIS, en relación con el artículo 40, a), 3.ª del mismo Reglamento. Para ello, nada mejor que acudir a la propia Ley de Residuos que en su artículo 3 contiene una extensísima serie de definiciones de las que destacaremos las que aquí interesan, lo cual nos va a permitir constatar que la terminología utilizada por las normas fiscales no se adecua o corresponde *exactamente* con la normativa medioambiental ²⁴. Ello no obstante, el significado usual ²⁵ de los términos utilizados, en conjunción con las definiciones legales, nos va a permitir determinar con relativa facilidad qué inversiones van dirigidas a los fines medioambientales referidos.

Así, la Ley 10/1998 entiende por **residuo**: «*cualquier sustancia u objeto perteneciente a alguna de las categorías que figuran en el anejo de esta Ley, del cual su poseedor se desprenda o del que tenga la intención u obligación de desprenderse. En todo caso, tendrán esta consideración los que figuren en el Catálogo Europeo de Residuos, aprobado por las Instituciones Comunitarias*» (art. 3).

La misma Ley, aplicable a todo tipo de residuos con las excepciones antes señaladas, contiene otras definiciones, como lo que ha de entenderse por residuos peligrosos o por residuos urbanos o municipales, pero no define, sin embargo, qué son los «**residuos industriales**» ²⁶ a los que se refiere la norma fiscal. Por ello, al no existir en la normativa ambiental, pese a la extensísima enumeración de definiciones en ella contenidas, un concepto igual al empleado por la norma fiscal, se plantea el problema de qué debemos entender a nuestros efectos por residuo industrial. En una interpretación restrictiva sólo entrarían a formar parte de la base de la deducción las inversiones en instalaciones en las que se desarrolle alguna de las *actividades industriales* incluidas en las categorías del Anejo I de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, susceptibles de producir residuos (instalaciones de combustión, producción y transformación de metales, industrias mineras, industrias químicas, instalaciones para la valoración de residuos peligrosos, industria del papel y cartón, industria textil, industria del cuero, industrias agroalimentarias y explotacio-

²⁴ Aunque ciertamente, con las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades a través de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que dio nueva redacción al apartado 4 del artículo 35, se han ido aproximando conceptos entre las normas fiscales y medioambientales, pero aun y con todo no se da la exactitud terminológica deseable, como tendremos ocasión de observar.

²⁵ Dispone el artículo 3.1 del Código Civil que «*las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*».

²⁶ Sí hace referencia a los *residuos industriales*, aunque sin definirlos, la Ley 3/1988, de 13 de octubre, para la Gestión del Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid. Por su parte, la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación es la que más se aproxima al concepto al clasificar como «*actividades industriales*» una serie de industrias e instalaciones recogidas en su Anejo I, susceptibles de producir residuos.

nes ganaderas, consumo de disolventes orgánicos e industria del carbono). Sin embargo, dada la finalidad incentivadora de la norma fiscal, parece más adecuado hacer una interpretación extensiva del término «industria», como hace SUSANA BOKOBO ²⁷, identificándolo con el concepto de «actividad empresarial» en el sentido de la norma tributaria, esto es, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios.

Por otra parte, para encontrar el significado jurídico de los términos **reducción**, **recuperación** y **tratamiento** de residuos industriales utilizados tanto por el artículo 39.1 TRLIS como por el artículo 40, a) 3.ª RIS, es preciso acudir también a la Ley de Residuos que contiene en su artículo 3 las definiciones que aun por aproximación han de servirnos de referencia, ayudándonos, como antes se dijo, del significado usual de los términos utilizados. Así, la Ley ambiental no define qué es la **reducción** (de residuos), pero sí define el término **prevención** como «*el conjunto de medidas destinadas a evitar la generación de residuos o a conseguir su reducción, o la de la cantidad de sustancias peligrosas o contaminantes presentes en ellos*». Por tanto, la **reducción de residuos** comprenderá todas aquellas actuaciones tendentes a minorar en términos cuantitativos la cantidad de residuos producidos por el sujeto pasivo.

Tampoco emplea la Ley ambiental el término **recuperación**, pero sí los de **reutilización** y **reciclado**, entendiendo por el primero «*el empleo de un producto usado para el mismo fin para el que fue diseñado originariamente*», y constituyendo el reciclado «*la transformación de los residuos, dentro de un proceso de producción, para su fin inicial o para otros fines, incluido el compostaje y la biometanización, pero no la incineración con recuperación de energía*» ²⁸. En consecuencia, por **recuperación de residuos** podemos entender aquel proceso *integrado* (esto es, que proteja al medio ambiente en su conjunto) dirigido a reutilizar o reciclar el producto contaminante de manera que pueda volver a utilizarse para el mismo fin originario u otro fin distinto, pero siempre que aquel proceso no suponga transferencia de contaminación de un medio ambiente a otro. Por ello, no entrarán a formar parte de la base de la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente aquellas inversiones que, yendo dirigidas a la recuperación o transformación de un residuo industrial para su reutilización o reciclado, se realizaran mediante un proceso que, como la incineración con recuperación de energía, no protege el medio ambiente en su conjunto por producir una transferencia de contaminación de un medio ambiente a otro.

²⁷ Susana BOKOBO MOICHE. «Rentabilidad Fiscal de las Inversiones en Medio Ambiente». *Impuestos. La Ley* n.º 13. Julio 2001, que entiende que el calificativo de industrial puede interpretarse restrictiva o extensivamente. En el primer caso, sólo podrían acogerse a la deducción las «instalaciones industriales» afectadas por la Directiva 96/61/CE, que establece los sectores de actividad que ejercen un impacto ambiental relevante. Y en el segundo, la interpretación extensiva del término «industria» sería aquella que lo identifica con actividad empresarial tal y como se define por la normativa tributaria, siendo ésta la interpretación que considera más acertada.

²⁸ La razón de ser de esta excepción se halla en que la Directiva 96/61/CE y la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, pretenden alcanzar una elevada protección del medio ambiente **en su conjunto**. Así, la prevención y el control de la contaminación se deberán realizar de forma integrada. Se busca evitar la problemática transferencia de contaminación de un medio a otro, ya que hay que considerar la posibilidad de que el tratamiento por separado del control de las emisiones a la atmósfera, al agua o al suelo, potencie la transferencia de contaminación entre los distintos ámbitos, en lugar de proteger el medio ambiente en su conjunto.

Finalmente, el **tratamiento** («correcto», añade el art. 40, a, 3.^a RIS para aclarar y dar sentido a la norma legal) de los residuos industriales comprenderá cualquier actuación tendente a prevenir la producción de residuos así como su gestión, reducción, reutilización, reciclado o cualquier otra forma de valoración establecida por la norma ambiental con la finalidad de proteger el medio ambiente y la salud de las personas. La exigencia reglamentaria de que el tratamiento de residuos sea *correcto* lleva implícita la consecuencia antes apuntada que con dicho tratamiento se consiga una protección del medio ambiente *en su conjunto*, esto es, sin transferencia de contaminación entre los distintos medio ambientes de aire, agua o suelo.

Sin perjuicio de lo dicho hasta aquí, se puede sostener que tampoco tiene mayor importancia la disparidad terminológica existente entre la normativa ambiental y la fiscal, en cuanto que en definitiva a esta última le basta con que la autoridad ambiental competente expida una certificación que «convalide» la inversión ambiental, correspondiéndole a ella la determinación de la idoneidad de la inversión desde la perspectiva medioambiental; y ciertamente, con los matices que enseguida veremos, es así, pero ello no obsta para que en buena técnica legislativa se deba buscar la identidad o similitud de conceptos, máxime si la solución es tan sencilla como parece, bastando con trasladar los términos medioambientales a la norma fiscal y, cuando ello presente gran dificultad, hacer las remisiones pertinentes al ordenamiento sectorial ambiental.

Pero además, existe otra razón de tipo práctico que aconseja acabar con la disparidad terminológica apuntada y que debería impulsar al legislador fiscal a ser más *riguroso* (lo que no debe traducirse como *menos incentivador*) a la hora de regular los incentivos fiscales aquí tratados. Y ello es así porque además de los órganos de la Administración General del Estado y de los de las Comunidades Autónomas existen en España más de 8.000 Municipios, lo que significa que hay miles de organismos y autoridades competentes en materia de medio ambiente con capacidad para expedir certificados de convalidación de la inversión realizada, muchos de los cuales carecen de medios técnicos y personales suficientes para calibrar las consecuencias fiscales del otorgamiento de tal certificación. Piénsese en un pequeño Ayuntamiento con competencia para expedir la certificación de referencia, cuyo único interés –perfectamente legítimo, por otra parte– sea atraer inversiones a su término municipal por los importantes beneficios económicos que reportará a su población, pero al que difícilmente se le puede exigir que mida las consecuencias fiscales aparejadas a la expedición de la mencionada certificación, y todo ello sin que la Administración Tributaria pueda hacer en principio otra cosa más que dar por válida la certificación expedida al efecto ²⁹.

²⁹ Prácticamente, la única competencia **material** que tiene la Administración Tributaria a este respecto es la de requerir a la Administración medioambiental competente que certifique el mantenimiento de los niveles de protección ambiental de las inversiones realizadas, durante el tiempo de permanencia en funcionamiento exigido por las normas fiscales: cinco años, o tres años si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior (art. 42.3 RIS en relación con el art. 44.3 TRLIS). Igualmente, podrá examinar también si la autoridad medioambiental que ha expedido la certificación de convalidación es competente por razón de la materia y el territorio (art. 45.4 RIS), extremo éste sobre el que volveremos más adelante, pero ello no incide en el aspecto **sustantivo** aquí denunciado, pues es dudoso que la Administración Tributaria pueda examinar autónomamente la competencia *material* de la Administración que expide o libra la certificación y negar efectos a ésta, como luego veremos.

b) Que la inversión se realice para «dar cumplimiento» a la normativa vigente en materia de medio ambiente sobre emisiones a la atmósfera, vertidos a las aguas y producción, recuperación y tratamiento de residuos industriales, o para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa.

A la normativa vigente en materia de medio ambiente ya nos hemos referido en el apartado anterior sin ánimo exhaustivo pero recogiendo las principales normas de este ordenamiento sectorial, por lo que ahora sólo resta referirnos en este punto a la posibilidad frecuente de que se practique deducción por inversiones en medio ambiente al amparo de convenios internacionales, que en la medida en que formen parte del ordenamiento interno español serán de obligado cumplimiento y, en consecuencia, se convertirán en normativa vigente en esta materia.

Por lo demás, aclara el artículo 45.1, a) RIS a continuación en relación con este segundo requisito que para que haya lugar a la deducción medioambiental se requiere que la inversión se efectúe dentro de los plazos y en las *condiciones* previstas en la normativa sectorial correspondiente. Entre estas condiciones destaca la existencia de un trámite de «*calificación ambiental*»³⁰ al que ha de someterse cualquier actividad que pueda producir perturbaciones al medio ambiente. Tal trámite se cumple hoy día en nuestro derecho ambiental con la obtención de la denominada «*autorización ambiental integrada*»³¹, que consiste en una resolución del órgano competente de la Comunidad Autónoma en la que se ubique la instalación, por la que a los solos efectos de la protección del medio ambiente y de la salud de las personas se permite explotar la totalidad o parte de una instalación cuyo objeto sea alcanzar una protección del medio ambiente en su conjunto.

Es evidente, por tanto, que toda inversión realizada con los fines medioambientales indicados que cuente con la autorización ambiental de referencia es susceptible de entrar a formar parte de la base de la deducción que estamos analizando; del mismo modo que, *a contrario sensu*, toda inversión que, estando sometida a tal calificación ambiental, se haga sin la autorización pertinente no entrará a formar parte de la base de la deducción, puesto que en tal caso la inversión no se realizaría en las condiciones previstas en la normativa ambiental.

Ahora bien, lo que ya no está tan claro es lo que acontece con aquellas inversiones que aun no estando sometidas al trámite de calificación ambiental contribuyan, sin embargo, a una mejora del medio ambiente; pues puede suceder que una empresa que no esté sometida a autorización ambiental porque su actividad no perjudica el medio ambiente, efectúe, no obstante, inversiones que lo mejoren. ¿Tendrá en este caso derecho a la deducción por la inversión realizada?

La norma fiscal es ciertamente confusa a este respecto, porque mientras por un lado exige que la inversión se realice para *dar cumplimiento* a la normativa medioambiental, de otro parece que basta con que la inversión *mejore* las exigencias establecidas en dicha normativa para que haya lugar

³⁰ Se entiende por *calificación ambiental* el análisis a que ha de someterse una actividad con objeto de conocer las posibles perturbaciones producidas en el medio ambiente derivadas de su puesta en funcionamiento (art. 10 de la Ley 10/1991, de 4 de abril, para la Protección del Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid).

³¹ A ella se refiere el artículo 3 de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación.

al beneficio fiscal, lo que unido a la finalidad incentivadora de la norma induce a pensar que la respuesta a aquella interrogante debiera ser afirmativa; tesis esta que, tras la nueva redacción dada al artículo 39 TRLIS al suprimir el término «*cumplimiento*» (que sí se contenía en la redacción del RDL 2/2003), cabe ahora sostener con mayor fundamento.

No obstante, como veremos a continuación, no basta con que la inversión se realice efectivamente —ni siquiera aun produciendo efectos beneficiosos para el medio ambiente— para que haya lugar a la deducción, sino que además se exige que tal inversión se ejecute en virtud de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración ambiental competente [art. 45.1, b) RIS].

c) Que la inversión se lleve a cabo en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración competente en materia medioambiental.

El estudio de este tercer requisito del artículo 45.1 RIS requiere analizar dos cuestiones:

En primer lugar, determinar qué Administraciones Públicas son competentes en materia de medio ambiente y dentro de cada una de ellas determinar así mismo qué órgano o autoridad es competente en cada caso para expedir la certificación de convalidación de la inversión realizada.

La segunda cuestión a examinar afecta al tipo de programas, planes, convenios o acuerdos a que se refiere la norma fiscal.

En relación con la primera cuestión, la Administración competente en materia de medio ambiente viene determinada por la normativa sectorial correspondiente. En principio, y ya se aludió a ello anteriormente, puede decirse que corresponde al Estado la competencia del artículo 149.1.23 CE (Legislación básica sobre protección del medio ambiente), siendo el desarrollo legislativo y la ejecución de competencia autonómica.

Por su parte, la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en lo sucesivo LBRL), otorga competencias en materia de medio ambiente a los Municipios [arts. 25.2, f) y 26.1, d)], por lo que también los Ayuntamientos son Administraciones competentes a los efectos del artículo 45.1, b) RIS, siempre que lo sean también por razón del territorio donde radican las inversiones objeto de la deducción (art. 45.4 RIS). En la esfera o ámbito local tienen también ciertas competencias residuales en materia de protección del medio ambiente las Diputaciones Provinciales [art. 31.2, a) LBRL], por lo que igualmente deberán ser tenidas en cuenta a los efectos aquí estudiados.

La casuística es naturalmente muy numerosa, si bien gracias a la nueva figura autonómica de la «*autorización ambiental integrada*» creada por la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, la cuestión se ha simplificado mucho al establecer mecanismos de coordinación de la autorización ambiental integrada con otros procedimientos de inter-

vención administrativa en los que intervienen distintas autoridades ambientales. Por poner un ejemplo, la instalación de una depuradora para controlar vertidos contaminantes al objeto de proteger el dominio público hidráulico y la calidad de las aguas continentales requiere de una autorización de vertido otorgada por el órgano competente; dicho órgano era, antes de la Ley 16/2002, un órgano de la Administración General del Estado: el *organismo de cuenca* –Confederación Hidrográfica– competente por razón del territorio ³², al que correspondía, en consecuencia, expedir la certificación de convalidación de la inversión realizada en dicha depuradora. Tras la nueva Ley, dicha autorización de vertidos se traslada a la autorización ambiental integrada que otorgan las Comunidades Autónomas, correspondiendo ahora a éstas la expedición de la correspondiente certificación de convalidación.

Algo parecido ocurre con todas las autorizaciones ambientales existentes relativas a la producción y gestión de *residuos* reguladas por la Ley 10/1988, de 21 de abril, de Residuos, que se someten ahora a la citada autorización ambiental integrada, de manera que la instalación, ampliación y modificación o traslado de las industrias o actividades productoras de residuos quedan sometidas a la autorización del órgano medioambiental competente de la Comunidad Autónoma, correspondiendo a este órgano expedir la certificación de convalidación de las inversiones en industrias o actividades generadoras o importadoras de productos de cuyo uso pudieran derivarse *residuos* ³³. O, por terminar con los ejemplos, similar consideración acontece con las autorizaciones en materia de contaminación atmosférica reguladas en la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico.

En definitiva, puede decirse que el ordenamiento sectorial medioambiental se ajusta al reparto constitucional de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (art. 149.1.23 CE), al tiempo que garantiza las competencias que tradicionalmente han venido ejerciendo las Entidades Locales en materia de protección del medio ambiente, lo que obliga a acudir a dicho ordenamiento sectorial para determinar qué Administración es competente en cada caso.

Cuestión distinta es la determinación del órgano *en concreto* que, dentro de cada Administración Pública (estatal, autonómica o local), es competente para expedir la certificación de convalidación de la inversión realizada, lo que viene igualmente determinado por dicho ordenamiento sectorial. Así, en el ámbito de la Administración autonómica –tomando como ejemplo la Comunidad Autónoma de Madrid– el órgano medioambiental competente es la *Consejería de Medio Ambiente y Desarrollo Regional* ³⁴, siendo éste, en consecuencia, el órgano competente para expedir la certificación de con-

³² Vid. artículos 100 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, de Aguas, y los artículos 245 a 271 del Reglamento de Dominio Público Hidráulico, aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril.

³³ Vid. artículos 7 y 8 de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, y la disposición derogatoria única de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación.

³⁴ La Agencia de Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Madrid fue creada por la Ley 3/1988, de 13 de octubre, para la Gestión del Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid, atribuyéndole las competencias en materia de medio ambiente. Posteriormente, por Decreto 33/1996, de 21 de marzo, fue suprimida y atribuidas sus competencias a la Consejería de Medio Ambiente y Desarrollo Regional.

validación. Aunque cabe la delegación de competencias medioambientales en los Municipios en determinadas circunstancias y condiciones ³⁵, debe tenerse en cuenta que en los casos de delegación de competencias a los entes locales, en principio seguirá siendo competente para expedir la certificación de convalidación la citada Consejería de Medio Ambiente, puesto que lo que se delega es el *ejercicio* de la competencia, no la competencia misma, es decir, su *titularidad* ³⁶, debiéndose estar, por tanto, a los términos de la delegación.

Por su parte, en el ámbito de la Administración Local el órgano competente en materia de medio ambiente y al que corresponde por tanto la facultad de otorgar la certificación de convalidación de la inversión realizada es, en principio, el Alcalde, puesto que a él le corresponde la competencia residual ³⁷ de conformidad con lo previsto en el artículo 21.1, letra s) LBRL, si bien cabe la delegación de tales competencias en los Concejales y Tenientes de Alcalde (art. 23.4 LBRL). Al tratarse de órganos pertenecientes a una misma persona jurídica cabe la *desconcentración*, por lo que es frecuente que las certificaciones de convalidación sean expedidas por los Concejales de Medio Ambiente en el ejercicio de su propia competencia delegada ³⁸.

No es ésta una cuestión baladí, como pudiera parecer a primera vista, pues la Inspección de los Tributos a la hora de examinar la competencia del órgano ambiental que ha expedido la certificación de convalidación (*arg. ex* art. 45.4 RIS) deberá tener en cuenta los casos plausibles en que el Concejale de Medio Ambiente haya delegado, a su vez, la competencia en otros órganos del Ayuntamiento (generalmente los Servicios Técnicos de Medio Ambiente de los Municipios) con infracción de lo dispuesto en el artículo 13.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (*delegatus delegare non potest*), en cuyo caso la certificación expedida carece de validez pudiendo la Inspección no admitir las deducciones practicadas a su amparo. Sobre las competencias de la Inspección de los Tributos en orden a examinar la validez de la certificación de convalidación volveremos más adelante de manera expresa.

³⁵ Vid. artículos 13 y siguientes de la Ley 10/1991, de 4 de abril, para la Protección del Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid, que permiten la delegación de determinadas facultades medioambientales en los Municipios de población comprendida entre 20.000 y 5.000 habitantes.

³⁶ Vid. artículos 12 y 13 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJPAC), que regulan el régimen jurídico general en materia de competencia y delegación de competencias, y nos permiten distinguir entre una transferencia de titularidad (art. 12.2) y una transferencia del mero ejercicio de la competencia sin pérdida de la titularidad por el órgano que la tiene atribuida por la norma. En el primer caso, estamos ante un supuesto de **desconcentración**, que es una transferencia de competencias de un órgano superior a otro inferior pertenecientes a una misma persona jurídica; y en el segundo, estamos ante el supuesto de **delegación, sustitución o avocación**, que constituye una mera transferencia de ejercicio, conservando el delegante su competencia. Mientras la desconcentración requiere de una norma jurídica, la delegación, sustitución y avocación pueden tener lugar mediante un simple acto administrativo.

³⁷ La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local regula de forma minuciosa el ámbito competencial de los Municipios (arts. 11 a 30), refiriéndose en los artículos 25, 26 y 28 a las competencias en materia de medio ambiente sin atribuírselas a ningún órgano en concreto. De aquí la competencia residual del Alcalde.

³⁸ Es éste un supuesto distinto del anterior (delegación de competencias del órgano autonómico a los entes locales), puesto que aquí, al tratarse de órganos de una misma Administración Pública, sí cabe la transferencia de titularidad (desconcentración) conforme a lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJPAC).

Asimismo, tanto en el ámbito autonómico como local, existen otros órganos con competencias sustantivas por razón de la materia para ejercer la *inspección y vigilancia* ambiental en los términos previstos en la legislación sectorial ³⁹. A este respecto, lo que aquí se quiere simplemente resaltar es que estos órganos pueden ejercer funciones de inspección y control medioambiental, pero no tienen competencia para «emitir» la certificación de convalidación de referencia. Otra cosa es la posibilidad de emitir un informe favorable en el que se certifique que la inversión es acorde con la normativa ambiental aplicable, pero éste no es en puridad el certificado de convalidación expedido por Administración competente al que se refiere el artículo 45.1, b) *in fine* RIS.

La segunda cuestión a determinar afecta, como se dijo antes, al tipo de *programas, planes, convenios* o *acuerdos* a que se refiere el artículo 45.1, b) RIS. Conforme a este artículo, deberá tenerse en cuenta que para practicar la deducción por instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente no basta con que la inversión se realice efectivamente, ni siquiera aun produciendo efectos beneficiosos para el medio ambiente, sino que, además, se requiere que tal inversión se lleve a cabo **en ejecución** de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados con la Administración ambiental competente [art. 45.1, b) RIS].

A este respecto, serán admisibles tanto los instrumentos previstos en la normativa específica de medio ambiente, como aquellos otros que se celebren de acuerdo con las normas que regulan las actuaciones de las Administraciones Públicas en general. Entre los primeros destacan por su claridad los «*acuerdos voluntarios y convenios de colaboración*» previstos en el artículo 8 de la Ley 10/1998, de Residuos, que permite a los responsables de la puesta en el mercado de productos que con el uso se transforman en residuos, organizar sistemas propios de gestión de residuos mediante la celebración de acuerdos voluntarios aprobados o autorizados por las Administraciones Públicas competentes, o mediante convenios de colaboración con éstas. Entre los segundos, cita algún autor ⁴⁰ y cierta doctrina administrativa ⁴¹ aquellos que se celebren al amparo de lo previsto en el artículo 88.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ⁴² (LRJPAC), que establece la posibilidad de que las Administraciones Públicas puedan celebrar todo tipo de acuerdos, pactos, convenios o contratos tanto con personas de derecho público como privado, siempre que tengan por objeto satisfacer el interés público que tengan encomendado.

³⁹ Véase como ejemplo el artículo 22 de la Ley 10/1991, de 4 de abril, para la Protección de Medio Ambiente de la Comunidad de Madrid, que otorga a los Municipios y a otros órganos de la Comunidad de Madrid la competencia para ejercer funciones de *inspección y vigilancia* en materia de disciplina ambiental.

⁴⁰ Vid. Gustavo GUTIÉRREZ y Maribel VILLARÓ. «Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades». Capítulo 20, pág. 1.302, de la obra colectiva *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Cuatrecasas Abogados. Editorial Civitas. 1998.

⁴¹ Vid. Consulta de la Dirección General de Tributos de 18 de julio de 1997.

⁴² «Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en cada caso prevea la disposición que lo regule...» (art. 88.1 Ley 30/1992).

En mi opinión, parece más apropiado, sin embargo, citar como fuente de referencia a este respecto el artículo 4 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (LCAP) (Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio), que consagra el principio general de libertad de pactos en el ámbito de la contratación administrativa, permitiendo a las Administraciones Públicas concertar los contratos, pactos y condiciones que tenga por conveniente, siempre que no sean contrarios al interés público, al ordenamiento jurídico o a los principios de la buena administración ⁴³.

Por lo demás, consecuentemente con la exigencia del artículo 45.1, b) RIS, si no existen tales planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración ambiental no hay lugar a la deducción de referencia. No es preciso, sin embargo, que los mismos recojan necesariamente los tipos de inversiones que darían derecho a practicar la deducción, aunque en todo caso la referida Administración deberá certificar la convalidación de la inversión en el sentido de acreditar que la misma permitirá alcanzar los niveles de protección del medio ambiente previstos en los citados planes, programas, convenios o acuerdos, es decir, que la inversión es idónea con la función protectora del medio ambiente que se persiga ⁴⁴ (art. 45.2 RIS).

Cabe preguntarse, para concluir con esta cuestión, si en el supuesto de que una vez cumplidos los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración el sujeto pasivo continuara realizando nuevas inversiones medioambientales, se podría practicar la deducción correspondiente a estas últimas. La respuesta debe ser negativa puesto que una vez ejecutados los citados planes, programas o convenios ya no se darían las finalidades de protección del medio ambiente perseguidas. De aquí que el inciso final del artículo 45.1, a) RIS entienda que la inversión cumple la finalidad medioambiental siempre que se efectúe *dentro de los plazos* previstos en la normativa ambiental.

4. EMISIÓN DE LA CERTIFICACIÓN DE CONVALIDACIÓN DE LA INVERSIÓN. GRADO DE VINCULACIÓN PARA LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

Para expedir válidamente la certificación de convalidación requiere la norma fiscal una doble competencia: **material y territorial**. La competencia por razón de la materia ya hemos visto que la ostentan las Administraciones Públicas con competencias medioambientales que hayan elaborado

⁴³ Fundamento esta opinión en que el artículo 88.1 de la Ley 30/1992 contempla supuestos de *terminación convencional* de los procedimientos administrativos, sin que la voluntad de la Administración para establecer los acuerdos, pactos, convenios o contratos en él contemplados sea extrapolable a los planes, programas, convenios o acuerdos a los que aquí nos estamos refiriendo, en virtud del juego de la vinculación positiva y negativa que consagra el principio de legalidad. Por el contrario, el artículo 4 LCAP no supone sino el desplazamiento al ámbito del Derecho Administrativo en general del principio de autonomía de la libertad de pactos («*quae non prohibita, permisa intelliguntur*») consagrado en el artículo 1.255 CC, que es de aplicación supletoria en el ordenamiento administrativo, según ha venido declarando reiterada jurisprudencia, pues frente al principio de «*tipicidad*» del acto administrativo (vinculación del acto al contenido de la norma), en el contrato, pacto o convenio la Ley sólo juega como límite de validez de la autonomía de la voluntad («*siempre que no sean contrarios al interés público...*»).

⁴⁴ En el mismo sentido se pronuncia la doctrina administrativa. Vid. Consulta n.º 1980/1999 de la Dirección General de Tributos, de 26 de octubre de 1999 (Ref. NFC 010069).

los mencionados planes, programas, convenios o acuerdos. Pero además, se exige la concurrencia de una competencia territorial que, a diferencia de la anterior, no plantea problema alguno pues la ostentará la Administración Pública competente por razón del territorio donde radiquen las inversiones objeto de la deducción (art. 45.4 RIS).

Debe, pues, certificar la Administración ambiental territorialmente competente que aprobó el plan o programa o concertó el convenio o acuerdo. Dicha certificación deberá indicar que concurren las siguientes circunstancias (art. 45. 2 RIS):

- Que la inversión se ha realizado en ejecución de planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración ambiental competente.
- Identificación de la normativa aplicable en materia medioambiental.
- Idoneidad de las inversiones realizadas para cumplir las finalidades perseguidas por dicha normativa.
- Que las inversiones realizadas permiten alcanzar los niveles de protección medioambiental previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración que certifica la convalidación de la inversión.

La emisión de la certificación de convalidación por la Administración ambiental competente constituye la *prueba* de la inversión realizada y nace con ella el derecho a la deducción correspondiente (art. 45.1, b, *in fine* RIS). No obstante, cabe preguntarse sobre el grado de vinculación de dicho certificado para la Administración Tributaria. ¿Hasta qué punto está vinculada u obligada la Administración fiscal por la citada certificación de la Administración ambiental?

Para Susana BOKOBO ⁴⁵, el certificado de convalidación sólo es una prueba de la inversión realizada que emite la Administración ambiental competente, pero que no vincula a la Administración Tributaria, que es la que tiene la potestad de gestión del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, en una inspección que se realice por la Administración Tributaria se puede anular dicha certificación y, en consecuencia, la deducción practicada por el obligado tributario. A mi juicio, esta opinión no está suficientemente justificada y carece de fundamento legal en los términos expresados, pues es dudoso que la Inspección de los Tributos pueda entrar a examinar autónomamente la competencia **material** o sustantiva de la Administración ambiental que expida la certificación de convalidación y negar efectos a ésta ⁴⁶, en los términos que a continuación veremos.

En efecto, la Inspección de los Tributos ostenta la competencia que le atribuyen los artículos 142 y siguientes de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) y correlativos artículos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril). Con base en esta normativa y la específica facultad que le atribuye la legislación del Impuesto,

⁴⁵ Susana BOKOBO MOICHE. *Op. cit. Rentabilidad fiscal de las Inversiones en Medio Ambiente*, pág. 121.

⁴⁶ En el mismo sentido se pronuncia Miguel MATA RODRÍGUEZ. *Op. cit.*, pág. 45.

la Inspección de los Tributos tiene competencia para requerir a la Administración ambiental competente que certifique el mantenimiento de los niveles de protección ambiental de las inversiones realizadas durante el tiempo de permanencia exigido por las normas fiscales: cinco años, o tres años si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior (art. 42.3 RIS, en relación con el art. 44.3 TRLIS). Si no se expidiese dicha certificación ⁴⁷ o ésta fuese negativa, la Inspección fiscal podrá estimar no ajustada a derecho la deducción practicada y proceder a la regularización de la declaración del sujeto pasivo, pero en ningún caso podrá *juzgar* si la inversión mantiene o no el nivel de protección exigido por la norma medioambiental.

Del mismo modo, podrá la Inspección de los Tributos examinar si la autoridad medioambiental que ha expedido la certificación de convalidación es competente por razón de la materia y del territorio conforme a lo determinado en el artículo 45.4 RIS. Ahora bien, sobre este extremo hay que distinguir en mi opinión entre dos ámbitos de competencia de la Inspección de los Tributos completamente diferentes:

- De un lado, el examen de la **competencia territorial** del órgano medioambiental que ha expedido la certificación de convalidación. En este caso, la Inspección de los Tributos podrá examinar o comprobar que las inversiones objeto de la deducción se encuentran situadas en el territorio donde ejerce su competencia el órgano ambiental. Por ejemplo, si el Alcalde de un Municipio otorga una certificación de convalidación de las inversiones medioambientales realizadas en el término municipal de otro Municipio, es patente, en este caso, la incompetencia territorial de dicho Alcalde y la Inspección de los Tributos podrá no considerar válida la certificación de referencia y, en consecuencia, no admitir la deducción practicada por el sujeto pasivo por no cumplirse uno de los requisitos establecidos en el artículo 45.4 RIS.
- Y de otro, el examen de la **competencia material** o sustantiva de dicho órgano ambiental. En este ámbito, la solución varía puesto que la Inspección fiscal no podrá ya entrar a *juzgar* o *discutir* si la inversión realizada por el obligado tributario evita o reduce la contaminación atmosférica o favorece o no la recuperación de residuos industriales, por poner algún ejemplo, viniendo obligada, en principio, a *dar por buena* la certificación de convalidación expedida por el órgano territorial competente. En otro caso, si la Administración Tributaria considerara viciada de incompetencia «material o sustantiva» la certificación convalidatoria de la inversión otorgada por la Administración ambiental, deberá impugnarla por los cauces previstos en la normativa aplicable: en nuestro caso, la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) ⁴⁸, pero no podrá *discutir* al sujeto pasivo la deducción practicada al amparo de la referida certificación de convalidación y trasladarle la carga de impugnar la liquidación tributaria que derivaría de la regularización efectuada por la Inspección.

⁴⁷ Tal supuesto pudiera dar lugar a la indemnización que, vía responsabilidad patrimonial de la Administración (art. 106.2 CE y 139 y ss. de la Ley 30/1992, LRJPAC), podría exigirse por el sujeto pasivo, si, manteniéndose los niveles de protección medioambiental fijados por la norma, la Administración ambiental competente no expidiese la certificación de mantenimiento de la inversión a que viene obligada.

⁴⁸ Dispone el artículo 44.1 de la Ley 29/1998, LJCA, que: «En los litigios entre Administraciones Públicas no cabrá interponer recurso en vía administrativa. No obstante, cuando una Administración interponga recurso contencioso-administrativo contra otra, podrá requerirla previamente para que derogue la disposición, anule o revoque el acto, haga cesar o modifique la actuación material, o inicie la actividad a que esté obligada».

Hay una tercera cuestión que afecta al tema competencial de la Administración Tributaria que estamos analizando y que no está resuelta totalmente con lo dicho hasta aquí. Me refiero al supuesto en el que correspondiendo la competencia para expedir la certificación de convalidación a un determinado órgano ambiental, ésta fuera otorgada por otro órgano al que, aun ostentando también competencias medioambientales, no le correspondieran, sin embargo, en ese supuesto específico y determinado. Pensemos en una autorización de vertidos contaminantes que correspondiera otorgar exclusivamente al órgano autonómico competente y, sin embargo, se expidiera la certificación de convalidación por el Alcalde del Municipio donde se realizan los vertidos. ¿Podría en este caso la Inspección Tributaria negar efectos vinculantes a dicha certificación? Parece evidente que la respuesta debe ser afirmativa a la vista de la determinación competencial que establece el artículo 45.4 RIS, entendiendo que en estos casos estamos ante una especie de incompetencia por razón de la materia del órgano medioambiental.

5. MOMENTO DE PRACTICAR LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN MEDIO AMBIENTE: PUESTA EN FUNCIONAMIENTO DE LAS INSTALACIONES

El Reglamento del Impuesto aclara algunas dudas que plantea la ambigua redacción del artículo 39 TRLIS respecto al momento en que se entienden realizadas las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente y su consiguiente posibilidad de practicar la deducción por inversiones.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1 RIS: «*la inversión se entenderá realizada cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento*». El momento en que se considera realizada la inversión no es, pues, la puesta a disposición del sujeto pasivo de los elementos patrimoniales, ni siquiera el momento de entrega de los mismos, sino la fecha en que tales elementos están en condiciones de funcionamiento, es decir, en disposición de evitar o reducir el tipo de contaminación a la que va dirigida la inversión. Además, debemos tener en cuenta que aun en el supuesto de que se otorgara una certificación de convalidación que acreditase que la inversión realizada permite alcanzar los niveles de protección medioambiental previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos celebrados por la Administración competente, si dicha inversión estuviera sujeta a otro tipo de autorizaciones o licencias (por ejemplo, urbanísticas),⁴⁹ la Administración Tributaria podrá considerar que la inversión no se encuentra en condiciones de funcionamiento mientras no se hayan obtenido las referidas autorizaciones administrativas.

Por otra parte, tratándose de elementos patrimoniales adquiridos en *leasing*, se considerará realizada la inversión en la fecha de celebración del contrato, por un importe igual al valor de contado del elemento (excluida, por tanto, la carga financiera) y condicionándose el disfrute de la deducción a que se llegue a ejercitar la opción de compra (art. 42.2 RIS). La deducción podrá practicarse en el momento de la firma del contrato de arrendamiento financiero, pero de no ejercitarse la opción de compra a la finalización del mismo se deberá considerar como no hecha la inversión y el sujeto pasivo deberá regularizar su situación tributaria por la deducción practicada indebidamente.

⁴⁹ El control integrado de la contaminación descansa fundamentalmente, según la nueva Ley 16/2002, de 1 de julio, en la *autorización ambiental integrada*, nueva figura de intervención administrativa que sustituye y aglutina como ya sabemos al conjunto disperso de autorizaciones de carácter ambiental exigibles hasta el momento. No obstante lo cual, subsisten las licencias urbanísticas y la licencia municipal de actividades clasificadas, entre otras autorizaciones, que no están integradas en la citada autorización ambiental integrada.

6. MANTENIMIENTO DE LA INVERSIÓN

A la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente le son de aplicación las normas comunes establecidas en el artículo 44 TRLIS. De aquí que el derecho a disfrutar de este beneficio fiscal se condicione por el artículo 42.3 RIS al *mantenimiento* durante el plazo de permanencia en funcionamiento de la inversión (cinco años, o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil, si fuera inferior: art. 44.3 TRLIS) de los niveles de protección del medio ambiente previstos en los planes, programas, convenios o acuerdos aprobados o celebrados por la Administración ambiental competente.

Ahora bien, en el supuesto de que los elementos patrimoniales de referencia permanecieran en el patrimonio del sujeto pasivo durante el plazo exigido por el artículo 44.3 TRLIS para consolidar la inversión, pero, sin embargo, no se mantuvieran durante dicho plazo los niveles de protección medioambiental previstos en los planes, convenios o acuerdos celebrados o aprobados por la Administración, se ha de entender que no se cumple el requisito del mantenimiento de la inversión durante el período de tiempo a que se refiere el citado artículo 44.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto. En este caso, el sujeto pasivo vendrá obligado a realizar la correspondiente regularización de su situación tributaria por la deducción indebidamente practicada.

No obstante lo anterior, si por razones tecnológicas los elementos patrimoniales objeto de la deducción perdieran o disminuyeran su eficacia medioambiental mientras permanecen en funcionamiento, podrán ser sustituidos por otros que cumplan las mismas funciones sin perder por ello el derecho a la deducción, si bien, en este caso, estos últimos elementos sustitutivos no podrán acogerse al derecho a la deducción (art. 42.3 *in fine* RIS). No parece, sin embargo, que esta última solución reglamentaria sea aceptable legalmente cuando los elementos sustitutivos supongan una inversión de mayor valor que los sustituidos, en cuyo caso la base de la deducción aumenta y el sujeto pasivo podrá acogerse al derecho a la deducción por el aumento de inversión realizada ateniéndose a su verdadero valor.

Como última precisión relacionada con este requisito, recordemos que el artículo 42.3 RIS confiere a la Administración Tributaria una facultad a la que ya se ha hecho amplia referencia anteriormente, consistente en la posibilidad de requerir de la Administración ambiental competente la expedición de un certificado que acredite el *mantenimiento* de los niveles de protección ambiental previstos en los citados planes, programas, convenios o acuerdos.

7. BASE DE LA DEDUCCIÓN. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES

A tenor de lo dispuesto en el artículo 39.1 TRLIS (y en su desarrollo en el art. 40 RIS), las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que tengan por objeto alguna de las tres finalidades medioambientales citadas por el propio precepto, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de dichas inversiones. Naturalmente, para que esta deducción pueda practicarse se requiere así mismo el cumplimiento de los demás requisitos exigidos por la norma reglamentaria que hemos venido analizando a lo largo de las páginas anteriores.

Por su parte, el artículo 43 RIS regula la **base de cálculo** de esta deducción, estableciendo que será el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales en que consista la inversión. A esta base de cálculo se le aplicará el citado porcentaje del 10 por 100.

En el supuesto de que la inversión no tuviera por objeto *exclusivo* (cuestión distinta a objeto *específico*, como antes vimos) alguna de las finalidades medioambientales previstas en la norma, tal base de cálculo se aplicará únicamente sobre aquella parte de la inversión que una vez **identificada** (mediante el pertinente informe expedido por los servicios técnicos competentes) guarde relación *directa* con la función protectora del medio ambiente (art. 43 RIS).

Dado que la base de cálculo de la deducción es el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales en que consiste la inversión, en tal precio o coste se deben incluir también todos aquellos *gastos adicionales* (estudios de impacto ambiental, proyectos necesarios para la implantación de las instalaciones...) necesarios para que los elementos patrimoniales entren en funcionamiento ⁵⁰.

Al margen del beneficio fiscal estudiado, la protección del medio ambiente se incentiva en el ordenamiento sectorial con otras técnicas, no sólo tributarias (beneficios fiscales con finalidad medioambiental), sino también extrafiscales. Entre estas últimas destacan las **subvenciones** y otras medidas económicas y financieras que las Administraciones Públicas en el ámbito de sus respectivas competencias establecen para el fomento de la prevención, la aplicación de tecnologías limpias, la reutilización, el reciclado y otras formas de valoración de residuos, así como para promover las tecnologías menos contaminantes de la atmósfera, las aguas continentales o marítimas y el suelo ⁵¹.

Pues bien, a los efectos del cálculo de la base de la deducción, debe tenerse en cuenta la existencia de tales subvenciones en cuanto que, si el sujeto pasivo percibe alguna subvención que financie la inversión, el importe de dicha subvención reducirá la base del cálculo de la deducción, pues to que «*la parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a la deducción*» (arts. 39.4 TRLIS y 43 *in fine* RIS). Se excluye, pues, de la base de la deducción el 100 por 100 de la parte subvencionada, a diferencia de la inversión en I+D e innovación tecnológica y actividades exportadoras en las que sólo se excluye el 65 por 100 (art. 35.1 y 2 y art. 37.3 TRLIS, respectivamente), sin que se vea justificada esta diferencia de trato.

⁵⁰ En este sentido se pronuncia MATA RODRÍGUEZ. *Op. cit.*, pág. 46. «*Los gastos en medidas para la prevención de las formas de contaminación indicadas también acreditarán la deducción, ya se trate de estudios de impacto ambiental para la ejecución de obras, ya de campañas publicitarias para la concienciación pública de la necesidad de reducir y reciclar los residuos domésticos o públicos, ya de revisiones técnicas de las instalaciones o vehículos industriales, ya de procedimientos de calidad y otros análogos*».

⁵¹ Vid. artículo 11 de la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico que se refiere expresamente a las **subvenciones** estableciendo: «*Con carácter excepcional, y siempre que las medidas correctoras de la contaminación se impongan coercitivamente y supongan cargas económicas que no sean soportables para los obligados a su cumplimiento, el Gobierno podrá otorgar subvenciones a las industrias y actividades instaladas o autorizadas... Podrá otorgarse también subvenciones a las entidades públicas o privadas que realicen inversiones en investigación de métodos y sistemas de vigilancia, depuración y corrección*».

En análogo sentido, el artículo 26 de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, contempla el establecimiento de ayudas y **subvenciones** para la mejora de las estructuras de comercialización de residuos valorizables y de los productos de ellos obtenidos, así como de ayudas económicas para la modificación de los procesos productivos para la prevención de la generación de residuos.

Por último, debe tenerse en cuenta la existencia de un coeficiente **límite** establecido en el artículo 44.1 TRLIS, que se aplica sobre la cuota líquida y fija el límite conjunto de la deducción máxima a practicar en cada período impositivo. Dicho límite es del 35 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, el límite se eleva al 50 por 100 cuando la deducción por I+D e innovación tecnológica o fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación, por los gastos del período, exceda, por sí misma, del 10 por 100 de la cuota líquida (art. 44.1 *in fine* TRLIS).

8. ÁMBITO DE APLICACIÓN SUBJETIVO: SUJETOS PASIVOS QUE PUEDEN ACOGERSE A LA DEDUCCIÓN. MOMENTO EN QUE HA DE SOLICITARSE LA CERTIFICACIÓN DE CONVALIDACIÓN

Pueden acogerse a esta deducción los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo) que dispongan en territorio español de un establecimiento permanente, siempre que las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente estén afectadas a las actividades desarrolladas en el mismo ⁵².

Asimismo, pueden acogerse también a la deducción los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas. En efecto, según lo dispuesto en el artículo 69.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, con las excepciones y límites previstos en dicho artículo.

Por otra parte, ya sabemos que la certificación de convalidación emitida por la Administración competente es requisito *sine qua non* para poder practicar la deducción en la liquidación del impuesto correspondiente al período impositivo en que los elementos patrimoniales entran en funcionamiento, en cuanto es la prueba de haberse realizado la inversión en ejecución del plan, programa, convenio o acuerdo celebrado con la Administración (art. 45.1 *in fine* RIS). Por consiguiente, los sujetos pasivos que quieran acogerse a la deducción vendrán obligados a solicitar de la Administración ambiental competente la mencionada certificación de convalidación que les permita practicar la deducción.

Ahora bien, si al tiempo de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades no se hubiere emitido la certificación de convalidación por causa no imputable al sujeto pasivo, éste podrá igualmente aplicarse la deducción con carácter *provisional*, siempre que hubiere solicitado su expedición con anterioridad al primer día del plazo de presentación de aquella declaración (art. 45.3 RIS).

⁵² Dispone el artículo 19.4 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que en la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse: «a) El importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 30 al 44 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

Puede suceder, sin embargo, que posteriormente la Administración ambiental no expida la mencionada certificación de convalidación o que ésta sea negativa no convalidando la inversión, en cuyo caso la deducción habrá sido practicada indebidamente. En este caso, el sujeto pasivo deberá regularizar su situación tributaria ingresando conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en el que se ha denegado la certificación el importe de la deducción aplicada indebidamente junto con los intereses de demora que correspondan por el aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria (art. 45.3 *in fine* RIS).

9. CONCLUSIÓN

Como corolario de lo expuesto en las líneas que anteceden se deduce la conveniencia de adecuar la nomenclatura de la normativa fiscal estudiada a los conceptos medioambientales por ella utilizados, con el fin de disipar las dudas interpretativas planteadas, que aun siendo a veces inevitables en el ámbito jurídico son, sin embargo, fácilmente corregibles *a posteriori*. Y ello, no por motivos doctrinales de mayor o menor lucimiento teórico, sino por una razón práctica, como se ha pretendido demostrar a lo largo de estas líneas.

Es ésta una tarea que corresponde realizar al legislador reglamentario *iluminando* así la parqueidad y relativa oscuridad del texto legal. No tiene sentido, por ejemplo, que el Real Decreto 252/2003, por el que se modifican –entre otros– los artículos 40, 43 y 45 RIS, para incorporar al mismo la nueva deducción por las inversiones *utilizadas* (sic) para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables, haya reiterado que tales inversiones han de consistir en activos materiales «**nuevos**» [art. 40, b) RIS], y, sin embargo, no haya aclarado si se exige o no tal característica para los elementos patrimoniales del inmovilizado material consistentes en **instalaciones** destinadas a la protección del medio ambiente [art. 40, a) RIS]. Claro que se puede deducir *a contrario sensu* un criterio interpretativo plausible, pero no se ve la razón de ser de forzar los cánones hermenéuticos innecesariamente.

En análogo sentido, se ha de lamentar que, habiéndose promulgado recientemente Leyes sustantivas sobre protección del medio ambiente, no se hayan tenido en cuenta los nuevos conceptos medioambientales acuñados y definidos por este ordenamiento sectorial,⁵³ obligando al intérprete fiscal a buscar soluciones que quizá excedan de su competencia y funciones, como ocurre con las anteriormente analizadas competencias de la Inspección de los Tributos.

En fin, del mismo modo que el legislador fiscal fue aproximando conceptos entre las normas fiscales y medioambientales a través de las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, que dio nueva redacción al apartado 4 del artículo 35 (luego art. 35 bis tras el Real Decreto Ley 2/2003 y la Ley 36/2003, y en la actualidad art. 39 TRLIS), lo que se propugna aquí es que el legislador reglamentario ahonde en esta línea de aproximación acabando con la disparidad terminológica apuntada que, sin duda, coadyuvará a disipar las dudas interpretativas planteadas; todo ello, naturalmente, con el debido respeto al principio de legalidad, esto es, con sujeción estricta a la reserva de Ley.

⁵³ No se observa razón o impedimento alguno por el que el Real Decreto-Ley 2/2003 y la posterior Ley 36/2003 no hubieran podido recoger la nomenclatura medioambiental utilizada por la Ley de Residuos o la Ley de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, por citar algún ejemplo.

TRIBUTACIÓN	LA TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL COMO REQUISITO DE NO SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	Núm. 31/2004
-------------	--	-----------------

JAVIER LASARTE ÁLVAREZ

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Pablo de Olavide. Sevilla*

Extracto:

ANÁLISIS del artículo 7.1.º, a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativo a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial como requisito de no sujeción al IVA. Concluye el autor que no impide la aplicación de este artículo el hecho de que no se transmita al adquirente el dinero en caja o bancos, así como determinados créditos o deudas frente a terceros, que sólo se hubieran traducido en mayor o menor precio de la transmisión pero no en perjuicio de la actividad propiamente dicha, o cualquier otro concreto elemento patrimonial que no resulte necesario para el desarrollo de la correspondiente actividad.

Sumario:

- I. Normativa aplicable y objetivo del trabajo.
- II. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial. Doctrina administrativa y jurisprudencial.
- III. Método de interpretación del artículo 7.1.º, a) de la Ley 37/1992. El artículo 23.1 de la Ley General Tributaria y los «criterios admitidos en Derecho».
- IV. La Sexta Directiva comunitaria como texto básico regulador del IVA en la Unión Europea.
- V. El supuesto de sucesión de empresa del artículo 72 de la Ley General Tributaria y de los correspondientes preceptos del Estatuto de los Trabajadores y de la normativa de la Seguridad Social.
- VI. Función o finalidad del artículo 7.1.º, a) de la Ley reguladora del IVA. La continuidad de las actividades empresariales.
- VII. Consideraciones críticas sobre otros argumentos aducidos por la inspección.
- VIII. Conclusiones.

Bibliografía.

I. NORMATIVA APLICABLE Y OBJETIVO DEL TRABAJO

Las contraprestaciones percibidas por la transmisión de la totalidad de los activos empresariales a favor de un único adquirente que continúe la actividad del transmitente no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en virtud de lo establecido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora de este tributo. Transcribimos la norma para mayor claridad de la exposición.

ARTÍCULO 7.1.º, a) DE LA LEY 37/1992 REGULADORA DEL IVA

«Operaciones no sujetas al impuesto

No estarán sujetas al impuesto:

1.º Las siguientes transmisiones de bienes y derechos:

- a) La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo a favor de un solo adquirente cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.»**

Éste es el único precepto de la Ley dedicado a la delimitación de tal supuesto de no sujeción. En cuanto al Reglamento del IVA, contenido en el Real Decreto 1624/1992, no dice nada sobre el tema. Tampoco conocemos ninguna otra disposición reglamentaria que se haya ocupado del asunto. Así que la norma que acabamos de transcribir es la única aplicable y en ella debemos centrar nuestro análisis. Su simple lectura induce a pensar que hubiera sido conveniente su desarrollo reglamentario para conocer con cierta precisión qué se entiende por «totalidad» del patrimonio empresarial así como los requisitos o características de la continuidad en el ejercicio de la misma actividad. Pero hemos de reiterar que ése es el único precepto que la actual normativa del IVA dedica a esta cuestión.

Los **requisitos exigidos por la norma** para que nos encontremos ante tal supuesto de no sujeción, como ya hemos dicho, son tres:

- **Que se transmita la totalidad del patrimonio empresarial.**
- **Que dicha transmisión se efectúe a favor de un solo adquirente.**
- **Que el adquirente continúe el ejercicio de la misma actividad empresarial del transmitente.**

La escasa regulación de estas tres condiciones para la no aplicación del tributo, la estricta interpretación que suele hacer de las mismas la Administración Tributaria y la carencia de conclusiones doctrinales pacíficas hace que cada una de ellas sea fuente de frecuentes conflictos. A estos problemas hay que añadir además la cuestión de la posible sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las operaciones no sujetas al IVA, que se enmarcan en la difícil convivencia de ambos tributos.

En este trabajo nos ocuparemos sólo del primero de los temas enumerados, es decir, de qué debemos entender por «*totalidad del patrimonio empresarial o profesional*» como requisito inexcusable para la aplicación del precepto transcrito. En relación con los demás asuntos nos remitimos al trabajo de las Profesoras Mónica ARRIBAS y Montserrat HERMOSÍN sobre *La transmisión inter vivos de la empresa en el Impuesto sobre el Valor Añadido* que será publicado en el próximo número de esta Revista y cuyas conclusiones compartimos.

Hemos de dejar constancia de que el motivo inmediato que nos ha inducido a realizar este análisis ha sido el conocimiento de unas actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) formalizadas en un procedimiento de Inspección que parte de la premisa de una interpretación estricta del artículo 7.1, a) de la Ley reguladora del IVA y que, además, deduce conclusiones de los actos propios de los obligados tributarios que no podemos compartir, como veremos más adelante. Lógicamente, no debemos exponer el caso concreto ni individualizar dicho expediente; pero la oportuna autorización de los interesados nos permite transcribir algunos párrafos significativos del informe ampliatorio del acta directamente relacionados con el objeto de nuestro estudio. El primero de ellos dice lo siguiente:

«No es de aplicación, a juicio del actuario, lo dispuesto en el artículo 7, 1, a) de la Ley del Impuesto, que declara la no sujeción de la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente en base a los siguientes argumentos:

- a) Por cuanto en el texto legal se hace referencia a la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, lo que es entendido por la DGT en un sentido muy estricto, admitiéndose únicamente como excepciones los saldos en cuenta corriente, e incluso en*

alguna consulta se refiere a ellos como "cuantías o saldos residuales". En consecuencia, se ha de producir la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, de la empresa como "universitas". Y a tales efectos debe entenderse por la totalidad del patrimonio empresarial el conjunto de todos los bienes y derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión.

En el presente supuesto en el contrato suscrito por las partes se hace una relación pormenorizada de los elementos objeto de la transmisión, sin que en el mismo se haga referencia alguna a los "clientes" o a los "deudores" de la empresa, además del pasivo de la empresa. Nos encontramos en presencia de una transmisión parcial importante, no de la universalidad de la empresa.»

II. TRANSMISIÓN DE LA TOTALIDAD DEL PATRIMONIO EMPRESARIAL. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL

Ninguna norma jurídica, ni legal ni reglamentaria, nos explica qué debemos entender por «totalidad del patrimonio empresarial». Por tanto debemos proceder a la interpretación del artículo 7.1.º a) de la Ley 37/1992, antes transcrito. A tal efecto, nos referiremos en primer lugar a la doctrina administrativa y luego a la jurisprudencial. Por lo que respecta a la doctrina académica, nos remitimos al resumen de sus tesis que llevan a cabo M. ARRIBAS y M. HERMOSÍN así como a la bibliografía seleccionada que figura más adelante; en general, con significativas excepciones, predominan en las obras citadas la exposición de la normativa y las interpretaciones apegadas a su tenor literal.

1.º Doctrina de la Dirección General de Tributos.

Es cierto que la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda ha sostenido que debe atenderse a la literalidad estricta de la norma y que, por tanto, esa expresión engloba **«el conjunto de todos los bienes y derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión»**; así lo ha afirmado, entre otras resoluciones, en sus respuestas a las Consultas 0490-03, de 4 de abril del 2003, y 0444-99, de 31 de marzo de 1999 (NFC 017572 y NFC 009186, respectivamente), por citar sólo las más recientes de las que tenemos conocimiento. En esta última respuesta incluso llega a decir que el supuesto de no sujeción no resultará aplicable en el caso de que *«la transmisión efectuada por la Sociedad consultante no comprendiese la totalidad de los bienes y derechos que integren su patrimonio empresarial en el momento en que tenga lugar dicha transmisión, por transmitir únicamente los elementos directamente afectos a su actividad de fabricación de textiles ("inmovilizado material", "existencias") y no ser objeto de transmisión y/o derechos integrantes del patrimonio empresarial ("inmovilizado financiero", "clientes y deudores diversos")...»*.

Pero frente a estos estrictos pronunciamientos, en esas mismas resoluciones de la citada Dirección General de Tributos se han formulado excepciones que rompen ese rígido criterio y abren la puerta a una interpretación bien distinta.

Así, en las respuestas a las dos Consultas que acabamos de citar se afirma que procede la no sujeción cuando el transmitente retenga, a pesar de estar afecto al negocio, «*el dinero en caja y bancos*», que es doctrina reiterada de este centro directivo. Y en la segunda de ellas (número 0444-99) después de explicar en el primer apartado cuando es aplicable el artículo 7.1.º, a) y en el apartado segundo cuando no es así, se afirma:

«3.º Lo señalado en los apartados anteriores resulta aplicable con independencia de que el adquirente se subroge o no en las deudas que tenga contraídas la Sociedad consultante ("préstamos", "proveedores y acreedores"), y del hecho de que dicha Sociedad inicie o no el desarrollo de una nueva actividad con posterioridad al momento en que hubiera realizado la transmisión a que se refiere el escrito de consulta».

Así pues, el hecho de que el adquirente se subroge o no se subroge en las deudas del transmitente contraídas por el ejercicio de su actividad (más aún, añadimos, si es por causa diversa) no tiene que condicionar la aplicación del artículo 7.1.º, a). Y a ello debemos añadir la afirmación que encontramos en la respuesta a la Consulta 0490-03, de 4 de abril de 2003 (donde insiste en la posible exclusión de los saldos en caja y bancos), sobre la necesidad de que se transmita «*el auténtico patrimonio de una empresa o actividad profesional en funcionamiento*».

Como puede comprenderse, no pretendemos citar en el contexto de este estudio todo el nutrido grupo de resoluciones dictadas en respuestas a consultas de los contribuyentes. Nos hemos limitado a dos de ellas, entre las más recientes, que son suficientemente significativas de la pauta interpretativa de la Dirección General de Tributos. Pero lo que nos interesa destacar ahora es que ni en las dos citadas ni en ninguna otra de las resoluciones a las que hemos tenido acceso hay ningún tipo de explicación sobre los argumentos en que se basan las respuestas. Simplemente, la Dirección General de Tributos se aferra a una estricta interpretación literal del precepto de la que sólo excluye con claridad el dinero en caja en bancos, restando importancia a la no subrogación en las deudas; tampoco da ninguna explicación de la razón de estas exclusiones.

- **No compartimos la línea interpretativa de las referidas resoluciones, de la que no hacemos responsable tanto a la Dirección General de Tributos como a la ausencia de normas legales y reglamentarias sobre estas cuestiones. Sus respuestas llevan a cabo una lectura demasiado literal o estricta del repetido precepto sin preguntarse en ningún caso por la función que cumple el mismo en el esquema normativo del IVA.**

Sólo estamos de acuerdo con las excepciones que formulan; y si nos preguntamos por el posible fundamento de dichas excepciones y por lo que llama el «*auténtico patrimonio*» de una empresa en funcionamiento, como haremos más adelante, nos adentraremos por una vía que nos llevará, a nuestro juicio, a un resultado mucho más convincente. Así lo ha hecho el Tribunal Económico-Administrativo Central, como vemos a continuación.

2.º Doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Como en el caso anterior, tampoco pretendemos analizar las diversas resoluciones de este Tribunal (TEAC) sobre el supuesto de no sujeción del artículo 7.1, a) de la Ley 37/1992. Nos parece suficiente la referencia a algunos de los pronunciamientos recientes y significativos de su posición.

A) Interpretación estricta del artículo 7.1.º, a). Breves consideraciones críticas.

En principio, el TEAC mantiene igualmente una interpretación literal estricta del precepto comentado. Podrían citarse varios pronunciamientos que parten de un concepto de patrimonio empresarial expuesto en la Resolución 29 de enero de 1998 (NFJ 015422), repetido en algunas posteriores, según el cual debe ser entendido *«como una diferencia aritmética que resulta de entre, por un lado, la valoración de los distintos bienes y derechos que integran el activo y, por otro lado, de los débitos y obligaciones frente a terceros que conforman el pasivo de las empresas»*. O sea, el patrimonio neto. Volveremos sobre esta definición, que, en nuestra opinión, lleva a conclusiones bien distintas de las que formula el TEAC en varios de esos pronunciamientos.

Esa tendencia a la interpretación literal ha provocado que el Tribunal mantenga algunas tesis que hoy no pueden ser defendidas si atendemos al contenido del artículo 7.1.º de la Ley 37/1992.

Así, en la Resolución de 21 de septiembre de 1995 (NFJ 003812) niega la no sujeción al IVA en un caso de venta de una farmacia porque el transmitente era además propietario de un laboratorio que no fue objeto de transmisión, lo que implicaba que ésta no había tenido por objeto la totalidad del patrimonio. Idéntica tesis mantuvo en la Resolución de 4 de octubre de ese mismo año en relación con un local. No debemos entrar en el análisis de estos supuestos que nos alejarían del caso estudiado; pero es evidente que este tipo de interpretación chocaría con lo previsto en el artículo 7.1.º.b), que configura como no sujeta al IVA la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a una rama de actividad. Lo aducimos como ejemplo de tesis estrictas del TEAC que no son difíciles de criticar y superar en el contexto normativo actual.

Igual sucede con la consideración contenida en la Resolución de 29 de enero de 1998 (NFJ 015422), citada con cierta frecuencia, según la cual en la configuración del patrimonio empresarial *«intervienen no sólo los elementos de activo cuya transmisión consta en el contrato de compraventa, sino además el resto de componentes de activo (créditos y derechos, por ejemplo) y del pasivo exigible (débitos y obligaciones frente a terceros, por ejemplo) que en su conjunto otorgan a la empresa el factor de dinamismo que le imprime su carácter diferenciador»*. Leeríamos con mayor respeto este párrafo si el Tribunal hubiera explicado lo que significa esta última frase, que nos parece mera literatura vacía de contenido económico y jurídico a efectos de su razonamiento.

B) Nueva línea interpretativa sobre la delimitación del patrimonio empresarial.

Afortunadamente, el 29 de mayo de ese mismo año 1998 (NFJ 010420) el TEAC dictó una resolución que rompe esa línea interpretativa a partir de un planteamiento que consideramos más convincente y mejor ajustado a Derecho, aunque, paradójicamente, lo hace en este caso en defensa de las actuaciones de la AEAT.

En primer lugar, después de exponer los requisitos exigidos por el repetido artículo 7.1.º, a) procede a la definición de patrimonio de manera más simple y certera como *«el conjunto de bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión»*. En segundo lugar, y esto es lo que verdaderamente interesa ahora, comentando el contrato debatido según el cual *«El activo adquirido comprende todo el activo empleado por el vendedor en relación con el negocio necesario para llevar a cabo el negocio»* (cláusula que estimamos muy atinada, al margen de su deficiente redacción, para comprender el sentido de la no sujeción al IVA de estas operaciones, como luego veremos) el Tribunal hace una extensa consideración sobre el tema en su fundamento de derecho cuarto, que transcribimos, dada su significación para el caso que nos ocupa. Dice:

«Del propio contrato se desprende que el reclamante adquiere un negocio en funcionamiento, que la masa patrimonial adquirida le capacita para desarrollar la actividad de acondicionamiento de aire para autobuses objeto de la transmisión. El hecho de que el vendedor se quede con "la caja, cuentas a cobrar y valores y pólizas de seguros de daños y responsabilidad relativa al negocio", no obsta para que se entienda que ha habido transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial; tal conclusión resulta lógica, dado que a la hora de fijar el precio de la transmisión se puede bien incorporar el dinero de caja y bancos en el precio de venta, o bien descontarlo, con lo que dicho precio de venta se minorará en el importe retenido, siendo el efecto final el mismo, por cuanto, en definitiva, el dinero constituye un bien de los denominados fungibles, que faculta para que los pagos se realicen con unos documentos de pago (billetes) de la misma especie y calidad, sin que se requiera que sean unos concretos y específicos. Tampoco perjudica, a que se entienda que ha habido una transmisión de todo el patrimonio empresarial, el hecho de que el vendedor se reserve parte del pasivo, el denominado, en el contrato de compraventa, "pasivo excluido" contenido en el artículo III.2 del contrato, dado que los elementos allí relacionados se refieren a operaciones generadas con anterioridad a la propia transmisión: proveedores, garantías y reclamaciones del negocio relativos a productos fabricados antes de la operación, etc., que en absoluto influyen en la continuidad de funcionamiento del negocio transmitido, tan es así que en el propio contrato, artículo VII.8 se señala "negocio del producto. A partir de la fecha de cierre el vendedor se compromete por el presente contrato a pasar, dirigir y asignar al comprador todas las peticiones, solicitudes, ofertas y pedidos relativos a los productos pertinentes del negocio". De lo expuesto se puede concluir que la transmisión abarca la totalidad del patrimonio empresarial sin que aquellas partidas retenidas por el vendedor permitan considerar la sujeción al Impuesto de la operación en

cuestión y, por ende, someterla a tributación dado que constituye uno de los supuestos de no sujeción contenidos en la propia Ley del Impuesto. El artículo 92.Uno de la Ley del Impuesto, por su parte, establece que "los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas..." y dado que en el presente caso se trata de una operación no sujeta al Impuesto, ésta no está, por tanto, gravada por el Impuesto debiendo, en consecuencia, declarar ajustada a Derecho la minoración del IVA soportado deducible realizada por la Administración.»

Puede que las últimas dos líneas nos den la clave de tan novedoso razonamiento del Tribunal: en este supuesto no se trata de que el transmitente reclame la no sujeción al tributo, sino de que la AEAT niega al adquirente el derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición de los activos. Pero ello nos resulta secundario; aquí lo importante es la tesis básica que defiende el TEAC sobre qué debe entenderse por transmisión del patrimonio empresarial para considerarla no sujeta al IVA. Es evidente que esa tesis será válida tanto si el transmitente reclama la no sujeción como si la Administración niega al adquirente la deducción de la cuotas soportadas de este tributo. Nuestro idioma ha expresado con máxima claridad ese doble efecto cuando ha acuñado la frase de que «hay que estar a las duras y a las maduras», máxima de la que no debe escapar la Agencia Tributaria.

No es el único pronunciamiento del Tribunal en este sentido. Veamos ahora lo que dice en su Resolución de 28 de enero de 2000 en un caso similar al anterior. Volvemos a transcribir un largo párrafo de su fundamento de derecho segundo, también en atención a su relevancia para pronunciarnos sobre las cuestiones estudiadas.

«El concepto de patrimonio al que se refiere la Ley del Impuesto en el artículo señalado ha sido analizado por este Tribunal Central en su resolución de 29 de mayo de 1998, en la que se establece que el mismo puede ser expresado como el conjunto de bienes o derechos que integran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión, sin que el hecho de que el vendedor retenga la tesorería y determinadas cuentas a cobrar y a pagar sea un obstáculo para que se entienda que ha habido una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, siempre que esa retención no influya en absoluto en la continuidad del funcionamiento del negocio transmitido. En el presente caso, si bien en el balance de la vendedora elaborado tras la transmisión existen saldos de las cuentas de tesorería y deudores y acreedores a corto plazo, se da esta última circunstancia, pues en la escritura de compraventa que obra en el expediente se pone de manifiesto que el conjunto de los bienes transmitidos forman una unidad de explotación turística y comercial equipada con instalaciones suficientes para atender al fin que se destina, ostentando... la explotación directa de los referidos bienes, que pasan a ser explotados, tras su transmisión, por el adquirente. Al no figurar en dicho balance ningún activo real o pasivo exigible distinto de los indicados que permitan concluir que... continúa ejerciendo su actividad empresarial de explotación de apartamentos turísticos o cualquier otra, o que impidan su continuación por... se ha de mantener lo señalado por la Inspección en los documentos que integran el expediente y entender que la compraventa realizada el 8 de septiembre de 1994 abar-

có la totalidad del patrimonio empresarial de la transmitente, continuando el único adquirente el ejercicio de las mismas actividades empresariales de aquélla, no estando, por tanto, esta transmisión sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7.1 a) de la Ley 37/1992 y, en consecuencia, no siendo deducible la cuota indebidamente repercutida en esta operación.»

C) *Conclusión sobre las resoluciones anteriores.*

Las resoluciones que acabamos de exponer siguen un esquema básico de razonamiento que compartimos y que, a nuestro entender, puede resumirse en los siguientes puntos:

- **El patrimonio empresarial del transmitente es el conjunto de bienes y derechos (patrimonio neto) de que es titular en el momento de la transmisión. Es la masa patrimonial afecta a su negocio que le permite el desarrollo de su actividad.**
- **El hecho de que no se entregue al adquirente el dinero en caja o bancos ni se le transmitan determinados créditos frente a terceros carece de importancia a efectos de aplicar el artículo 7.1.º, a) de la Ley 37/1992, porque ello sólo significa menor precio de la transmisión (o mayor precio en el caso contrario) pero no la exclusión de activos necesarios para el ejercicio de la actividad, en cuanto que el dinero es el bien fungible más característico.**
- **Igual sucede con el pasivo exigible procedente de las operaciones anteriores a la transmisión.**
- **Lo verdaderamente importante para que la operación sea considerada como supuesto de no sujeción al IVA por haberse transmitido la totalidad del patrimonio empresarial es que se transmita un negocio en funcionamiento, una unidad de explotación que puede ser continuada como tal por el adquirente, de manera que queda claro que el transmitente no va a continuar en el ejercicio de dicho negocio.**

3.º Doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía.

No hemos considerado necesario incluir en este estudio el análisis de las diversas resoluciones dictadas recientemente por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales; son muchas, de no fácil acceso y de contenido dispar, aunque, lógicamente, comienzan a seguir las vías interpretativas abiertas por el TEAC. Sin embargo, si haremos una breve referencia a dos recientes pronunciamientos sobre el tema dictados por el TEARA.

El primero de ellos es la **Resolución de 27 de marzo de 2003**. Es digno de reseñar que sigue el concepto de patrimonio empresarial formulado por el TEAC en su Resolución de 29 de mayo de 1998, que invoca expresamente, es decir, «*el conjunto de bienes y derechos que inte-*

gran el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo en el momento de la transmisión». El segundo, **Resolución de 24 de julio del mismo año**, responde también a ese mismo planteamiento.

La Resolución de 27 de marzo aplica ese concepto con evidente flexibilidad, como puede verse en su fundamento de derecho cuarto, a la hora de valorar si el caso analizado constituye un supuesto de no sujeción conforme al artículo 7.1.º de la Ley del IVA. Declara que así es puesto que se transmitió *«una licencia municipal de autotaxi y el vehículo automóvil afecto, lo que debe considerarse, a los efectos de la no sujeción postulada, como la totalidad del patrimonio afecto a la actividad de autotaxi desarrollada por el transmitente»*. Para el TEARA es suficiente con ello, anulando el acto administrativo que pretendía el devengo del IVA sin necesidad de mayor investigación sobre posible existencia, por ejemplo, de créditos y deudas derivados de la actividad, declarando en este caso que nada tiene que ver con el reconocimiento de la no sujeción el hecho de que el transmitente desarrollara además una actividad agrícola.

- **El TEARA se opone pues a la tesis extrema de que ha de transmitirse la totalidad del patrimonio, no sólo los elementos patrimoniales afectos a una concreta actividad, tesis que, verdaderamente, no encuentra fundamento en nuestro Derecho.**

En cuanto a la Resolución de 24 de julio de 2003, estima que no se ha producido tal supuesto de no sujeción. Pero es comprensible esta decisión que no implica interpretación restrictiva alguna del artículo 7.1.º, a) Como dice el fundamento de derecho quinto, sólo se transmitió una parcela, deduciéndose del expediente que el comprador *«no adquiere un negocio en funcionamiento y además, la masa patrimonial adquirida no la destina a desarrollar la misma actividad del reclamante»*.

- **Deducimos de su lectura que lo importante es la transmisión de una masa patrimonial que continúe afecta a la misma actividad empresarial. El Tribunal no concede mayor importancia, aunque la cita expresamente, a la cuenta de deudores que mantiene en su activo el transmitente.**

4.º Doctrina jurisprudencial.

Citaremos sólo algunas sentencias recientes de las Salas de lo Contencioso-Administrativo que estimamos especialmente significativas.

A) Justificación del supuesto de no sujeción.

Por lo que respecta al motivo por el que la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial se declara operación no sujeta al IVA (que es cuestión de la que no nos hemos ocupado hasta este momento) el **Tribunal Supremo** ha facilitado breves y convincentes explicaciones en sus

Sentencias de 1 de octubre de 1996 (NFJ 003497), con ocasión de un recurso de apelación, **y de 23 de junio de 2001**, en la que se pronuncia sobre un recurso de casación. En la primera de ellas dice lo siguiente en el fundamento de derecho quinto:

«La transmisión en bloque de una empresa que continúa activa bajo la titularidad del adquirente, no afecta en absoluto a la economía productiva, pues no genera valor añadido alguno, ni aumenta un ápice la corriente real de bienes y servicios y, del mismo modo, como el valor añadido se corresponde con las rentas generadas en el proceso productivo, como remuneración de los factores (salarios, alquileres, intereses, beneficios de la empresa, etc.), es indiscutible que el cambio de titularidad de las empresas no afecta, ni al valor añadido, ni a la generación de rentas, pero sí, por supuesto, a las posibles ganancias o pérdidas de capital, de carácter individual, pero no al capital productivo global que continúa siendo el mismo.»

Reitera esta misma explicación en la segunda de las sentencias citadas. Ambos pronunciamientos razonan sobre la normativa del IVA anterior a la Ley 37/1992 (art. 5 de la Ley 30/1985) pero es evidente que sus consideraciones son válidas para comprender el artículo 7.1.º, a) de este texto legal.

- **Efectivamente, si no hay valor añadido en el proceso de producción y distribución de bienes y servicios no podemos considerar que se haya producido el hecho imponible que fundamenta la exigencia de este tributo (de ahí su configuración, añadimos, como supuesto de no sujeción en lugar de declararlo exento).**

B) Patrimonio empresarial transmitido.

En cuanto a qué debemos entender por transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, debemos destacar el fundamento de derecho segundo de la **Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2002** (NFJ 013158), igualmente referida a la Ley 30/1985 pero con argumentos que estimamos procedentes para la aplicación de la Ley vigente:

«Antes de continuar, hemos de recordar que esta Sala ha declarado que para entender que nos encontramos ante una transmisión del patrimonio empresarial, es necesario que sean transmitidos todos aquellos elementos patrimoniales necesarios para continuar la actividad empresarial, pero no es necesario que sean transmitidos todos y cada uno de los elementos patrimoniales del transmitente, pues, como veremos, la esencia del precepto de aplicación radica sobre la transmisión de una empresa que pueda ser reconocida como tal una vez continúe con su actividad el nuevo titular.

...

Pues bien, el precepto admite desafectación de bienes –que quedarán sujetos al impuesto– lo que implica que no es necesario una transmisión total del patrimonio del transmitente, sino aquel que merece la consideración de patrimonio empresarial y que son

elementos necesarios para la continuación en la actividad. Se trata pues de un cambio de titularidad de la actividad empresarial manteniéndose ésta, lo que constituye el supuesto de la no sujeción.»

Por tanto, dice el Tribunal, son correctas las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo en las que no se había incluido IVA correspondiente a la operación.

Similar planteamiento subyace en la **Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 24 de junio de 2002**, que niega la no sujeción al IVA a la operación de compra de determinados enseres de un hotel porque se trata de elementos aislados que no alcanzan a configurar «*un complejo comercial hotelero*».

- **Lo importante según estos pronunciamientos no es pues si se transmiten todos y cada uno de los elementos patrimoniales, sino aquellos necesarios para la continuidad de la empresa como tal.**

III. MÉTODO DE INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 7.1.º, a) DE LA LEY 37/1992. EL ARTÍCULO 23.1 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y LOS «CRITERIOS ADMITIDOS EN DERECHO»

Después de cuanto se ha expuesto en los apartados anteriores nos corresponde ahora formular nuestra interpretación del repetido artículo 7.1.º, a) para pronunciarnos sobre si ha existido un supuesto de no sujeción al IVA en el caso estudiado.

Para ello no podemos limitarnos a la literalidad del único precepto que regula directamente esta cuestión, siendo ésta la premisa errónea, a nuestro juicio, de algunas de las interpretaciones estrictas antes referidas, que, en nuestra opinión, conducen a resultados inaceptables, incompatibles con el espíritu de la norma. Conforme al **artículo 3.1 del Código Civil**, existen otros criterios hermenéuticos, además del gramatical. Para conocer las normas jurídicas no sólo hay que tener en cuenta «*el sentido propio de sus palabras*», sino también sus antecedentes, el contexto en que aparecen o se encuadran, la realidad social y todo ello «*atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*». A todas estas pautas interpretativas nos remite el **artículo 23.1 de la Ley General Tributaria** cuando dice que las normas tributarias «*se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho*», remisión aún más inequívoca en el **artículo 12.1 del nuevo texto aprobado por la Ley 58/2003**. Estas consideraciones generales son pacíficamente admitidas por la generalidad de la doctrina; no es pues necesario insistir en las mismas.

Opinamos que para la correcta interpretación del artículo 7.1.º, a) es necesario introducir algunas nuevas cuestiones a las que hasta ahora no hemos hecho referencia:

- **La normativa de la Unión Europea de la que trae causa la Ley española reguladora del IVA.**

- **La delimitación del supuesto de sucesión de empresa del artículo 72 de la Ley General Tributaria que permite derivar al adquirente las obligaciones fiscales del transmitente y del artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores, que le obliga a mantener los contratos de trabajo existentes, así como del artículo 10.1 del Reglamento de Recaudación de los Recursos del Sistema de Seguridad Social.**
- **La función o finalidad de precepto.**

Estudiaremos cada uno de estos asuntos en los siguientes apartados.

IV. LA SEXTA DIRECTIVA COMUNITARIA COMO TEXTO BÁSICO REGULADOR DEL IVA EN LA UNIÓN EUROPEA

El IVA es un tributo armonizado en la Unión Europea. Su exigencia es obligatoria en todos los Estados miembros, dado su carácter de instrumento fiscal que facilita los intercambios intracomunitarios de bienes y servicios (es decir, según el lenguaje tradicional, las exportaciones e importaciones en el ámbito comunitario) sin necesidad de controles ni formalidades aduaneras, puesto que la construcción del llamado Mercado Interior implica la desaparición real de las fronteras entre los Estados miembros a efectos del comercio en el contexto de la libertad de movimiento de personas, capitales, bienes y servicios. Cada ordenamiento nacional está por ello obligado a configurar un IVA conforme a las directivas dictadas por Bruselas; el texto básico es la conocida como **Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977, 77/388/CEE**, a cuya versión actual, tras las diversas modificaciones de que ha sido objeto, nos vamos a referir.

1.º El artículo 5.8 de la Sexta Directiva.

La Sexta Directiva contiene en su Título V sobre el hecho imponible del tributo el artículo 5, que define lo que se entiende a efectos del mismo como entrega de bienes. Su apartado 8, en la versión oficial en nuestro idioma, dice lo siguiente:

IVA

ARTÍCULO 5.8 DE LA SEXTA DIRECTIVA

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continua la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.»

Esta es la norma que ha sido objeto de transposición a nuestro ordenamiento a través del artículo 7.1.º de la vigente Ley 37/1992. Como puede apreciarse, hay algunas **diferencias** que saltan a la vista entre el texto comunitario transcrito y el precepto español, aunque atenderemos sólo a aquellas que nos interesan en relación con el caso estudiado.

El primero habla de «*universalidad total o parcial de bienes*»; nuestra Ley distingue entre la transmisión de todo el patrimonio empresarial en el apartado a) del artículo 7.1 y del patrimonio afecto a una rama de actividad en el apartado b) pero la terminología usada es notoriamente diferente: **la Directiva se refiere a «universalidad de bienes» y la Ley española a «totalidad del patrimonio empresarial»; y está claro que estas dos expresiones nos remiten a realidades distintas.**

La «*universalidad de bienes*» no debe ser entendida como la «*totalidad del patrimonio*» del transmitente afecto a esa actividad, porque en tal caso reduciríamos al absurdo este precepto comunitario en cuanto habla al mismo tiempo de «*universalidad parcial*». Esa «*universitas*» no son todos los bienes y derechos sino el conjunto necesario para desarrollar una determinada actividad empresarial. La distinción entre la totalidad del patrimonio empresarial de una persona (art. 7.1.º, a) y la totalidad del patrimonio empresarial afecto a una rama de actividad (art. 7.1.º, b) que hemos introducido en nuestro ordenamiento no es, a nuestro entender, una medida suficiente para respetar el espíritu de la norma comunitaria.

Además de ello, el artículo 5.8 de la Sexta Directiva dice que «*el beneficiario continua la personalidad del cedente*», mientras que el artículo 7.1.º, a) exige que el adquirente «*continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales*» y añade el nuevo requisito de que la transmisión se realice «*a favor de un solo adquirente*». Pero no comentamos estas diferencias, dado que en estas páginas no nos ocupamos de la continuidad del negocio (aunque este requisito es básico para comprender la función de la norma, como ya hemos dicho) ni de la existencia de un solo adquirente; nos remitimos de nuevo al trabajo citado de las Profesoras ARRIBAS y HERMOSÍN.

- **Bastan estas observaciones para deducir que la Ley 37/1992 es mucho más restrictiva que la Sexta Directiva a la hora de configurar este supuesto de no sujeción al IVA. Y en lo que afecta a la cuestión básica objeto de nuestro estudio, esa diferencia es particularmente visible, ya que el artículo 5.8 transcrito no exige la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial.**

2.º La Doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En los conflictos planteados ante el Tribunal de Luxemburgo las partes no han venido invocando el artículo 5.8 de la Sexta Directiva. Hasta fecha muy reciente carecíamos de un pronunciamiento de este Tribunal en que se hubiera analizado el contenido o alcance de este precepto, con la excepción parcial de la Sentencia de 22 de febrero de 2001 (NFJ 010200), Asunto C-408/98, con motivo del planteamiento de algunas cuestiones prejudiciales por la High Court of Justice del Reino Unido con motivo del conflicto que la Administración de aduanas la entidad Abbey National plc, en la que se hacen algunas breves consideraciones sobre ese precepto, ajenas al tema que estudiamos.

Pero mientras redactábamos este trabajo se ha hecho pública la **Sentencia de 27 de noviembre del 2003 de la Sala Quinta del Tribunal de Justicia, Asunto C-497/01** (NFJ 015629), que ofrece un primer análisis e interpretación de dicho precepto con motivo de la petición que le dirige el Tribunal d'arrondissement de Luxemburgo en el conflicto que mantiene con la entidad Zita Modes Sàrl. Veamos las principales apreciaciones formuladas en este Sentencia.

Según expone, esa entidad vendió a otra sociedad un establecimiento comercial de artículos de confección, girándole factura sin repercusión de IVA. La Administración de Luxemburgo exigió el IVA correspondiente porque no se había continuado la actividad y porque para aplicar la no sujeción era necesario que el adquirente estuviera legalmente autorizado para ejercer esa misma actividad. La entidad transmitente opuso que según la normativa nacional de este tributo no se exigía tal continuación de la actividad económica, afirmando además, según consta en el número 12 de la Sentencia, que *«dado que ambos eran sujetos pasivos, si la cesión hubiera estado sujeta al IVA se habría devuelto éste en su totalidad»*.

El Tribunal d'arrondissement, ante la dificultad del tema, planteó al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales. Nos limitamos a la transcripción de las dos primeras, que son las que ahora nos interesan. Figuran en el número 19 de la Sentencia en los siguientes términos:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (...) en el sentido de que la transmisión de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo constituye un requisito suficiente para que la operación no esté sujeta al impuesto sobre el valor añadido, con independencia de la actividad del sujeto pasivo o de la utilización que haga de los bienes transmitidos?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva en el sentido de que por transmisión de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo debe entenderse una transmisión total o parcial de una empresa a un sujeto pasivo que continúe la actividad total de la empresa cedente o continúe la actividad del sector correspondiente a la universalidad parcial cedida, o simplemente en el sentido de una transmisión total o parcial de una universalidad de bienes a un sujeto pasivo que continúe el tipo de actividad total o parcial del cedente, sin que haya transmisión de empresa o de un área de empresa?.»

Nos permitimos recordar que sólo estamos interesados en conocer cómo debemos interpretar la exigencia de la Ley española de que se transmita *«la totalidad del patrimonio empresarial»*, de manera que atenderemos exclusivamente a las observaciones de las partes y consideraciones del Tribunal relacionadas con esta cuestión y con la finalidad general de la norma.

La Comisión Europea, como compareciente, expuso (número 24) que el repetido artículo 5.8 *«tiene sólo una finalidad de simplificación administrativa y de protección de la tesorería de los sujetos pasivos. Desde el punto de vista fiscal, conforme al principio de neutralidad, la aplicación de*

esta disposición debe dar lugar exactamente al mismo resultado, con independencia de si el IVA es facturado por el cedente y después deducido por el cesionario o de si la operación no está gravada». Por lo que respecta a la transmisión de una «universalidad de bienes», la Comisión recuerda que es «un concepto de Derecho comunitario cuya interpretación corresponde al Tribunal de Justicia» (número 26) pero afirma que, en su opinión, por tal universalidad debemos entender «la cesión de un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica» (número 27).

Por su parte, el Tribunal reconoce en sus apreciaciones que la Sexta Directiva no contiene, en efecto, ninguna definición del concepto «universalidad total o parcial de bienes» (número 33), lo que significa, según su reiterada jurisprudencia, *«que el tenor de una disposición de Derecho comunitario que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance (como es el caso que nos ocupa) normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate»* (número 34). Insistimos en sus pautas interpretativas: el contexto y el objetivo o finalidad de la norma.

Procediendo con esta metodología, el Tribunal de Justicia hace las siguientes afirmaciones:

«39. A la luz del contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y del objetivo de ésta... queda de manifiesto que esta disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, se recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado.

40. Habida cuenta de esta finalidad, el concepto de "transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes" debe interpretarse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

41. En efecto, como el Abogado General señaló correctamente en el punto 39 de sus conclusiones, está justificado un tratamiento especial en estas circunstancias, puesto que es posible que el importe del IVA que debe anticiparse por la transmisión sea especialmente elevado en comparación con los recursos de la empresa de que se trate.»

El Tribunal de Justicia contesta:

**ARTÍCULO 5.8 DE LA SEXTA DIRECTIVA DECLARACIÓN
DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA**

«El artículo 5, apartado 8... debe interpretarse en el sentido de que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad, conferida por la primera frase de dicho apartado, de considerar que, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, no supone la realización de una entrega de bienes, esta regla de lo no entrega se aplica... a toda transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. El beneficiario de la transmisión, no obstante, debe tener la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias.»

La claridad de los párrafos anteriores nos exime de comentar esta Sentencia.

3.º Conclusiones sobre el artículo 5.8 de la Sexta Directiva.

- Por lo que respecta a la **finalidad del artículo 5.8 de la Sexta Directiva**, el resumen de las alegaciones de las partes que figura en la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo expuesta nos permite conocer que **en opinión de la propia Comisión Europea, ese precepto pretende la simplificación administrativa y la protección de la tesorería de la empresas**, puesto que el pago del IVA por parte del adquirente y la posterior deducción por el mismo de las cuotas satisfechas produce igual efecto recaudatorio que la no sujeción, pero, al contrario que ésta, obliga al cumplimiento de deberes formales y al desembolso de las cuotas en el momento de la transmisión, debiendo esperar a la práctica de la autoliquidación en que las deduce para la recuperación de la cantidad satisfecha.
- **El Tribunal de Justicia comparte este planteamiento**, como explica en el número 39 de dicha Sentencia: el artículo 5.8, además de simplificar las transmisiones, evita *«sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, se recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado»*.
- **La norma comentada de la Sexta Directiva no se refiere a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sino a una «universalidad total o parcial de bienes», una universitas, que vinculamos a un conjunto de elementos patrimoniales necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial.**

- **En esa misma línea razona la Comisión Europea** según consta en el número 27 de la Sentencia, pues entiende que ha de ser objeto de transmisión **«un conjunto coherente de activos que pudieran permitir el desarrollo de una actividad económica» y no la totalidad de los elementos patrimoniales.**
- **En cuanto al Tribunal, sigue ese mismo planteamiento**, declarando que el artículo 5.8 debe interpretarse en el sentido de que no es necesario para que nos hallemos ante un supuesto de no sujeción la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, sino que **será suficiente con que se haya transmitido «un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa» que permita desarrollar al adquirente la correspondiente actividad**, insistiendo en su pronunciamiento de la importancia de la continuidad de la misma.
- Finalmente, recordemos que el concepto **«universalidad de bienes»** ha de ser interpretado por el Tribunal de Luxemburgo según dice la Comisión Europea y que, en efecto, así lo declara el Tribunal, afirmando que **«debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate»** (número 34).

V. EL SUPUESTO DE SUCESIÓN DE EMPRESA DEL ARTÍCULO 72 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y DE LOS CORRESPONDIENTES PRECEPTOS DEL ESTATUTO DE LOS TRABAJADORES Y DE LA NORMATIVA DE LA SEGURIDAD SOCIAL

1.º La sucesión en la actividad empresarial ante el ordenamiento tributario.

Ya hemos dicho que, a nuestro juicio, para la correcta interpretación del artículo 7.1.º a) de la Ley 37/1992 conforme a los criterios del artículo 3.1 del Código Civil debemos traer a colación lo establecido en el artículo 72 de la Ley General Tributaria, precepto que no ha conocido ninguna modificación, en lo que ahora nos interesa, desde que fue promulgado en 1963 hasta que ha sido aprobada la nueva Ley 58/2003. Este texto contiene una nueva regulación en el artículo 42.1, c), que aún no ha entrado en vigor en el momento de escribir estas páginas, ubicada correctamente en el ámbito de los responsables y no en el de las garantías del crédito, como había aconsejado el *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales; también es positivo que se refiera a los sucesores en el «ejercicio de explotaciones o actividades económicas» y no sólo en la titularidad de las mismas. En cambio, en nuestra opinión, no merece tal valoración que se califique la sucesión como un supuesto de responsabilidad solidaria o que la responsabilidad pretenda alcanzar nada menos que a las sanciones impuestas al deudor principal.

Por supuesto, este no es el lugar adecuado para analizar el contenido de estas normas, que han dado lugar a una abundante bibliografía y a numerosos pronunciamientos administrativos y judiciales. Pero, aunque seremos breves, estimamos necesario establecer una vinculación entre estos preceptos y la no sujeción al IVA a efectos interpretativos del artículo 7.1.a) de la Ley 37/1992.

Como es sabido, el artículo 72 de la Ley General Tributaria y el artículo 13 del vigente Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre) disponen básicamente que quien suceda a otra persona física o jurídica en la titularidad de una empresa, responderá frente a Hacienda de todas las deudas y responsabilidades tributarias pendientes derivadas de esa actividad, salvo que la Administración no expidiera en el plazo de dos meses la certificación que se le solicitara sobre la existencia de tales deudas o que la expidiera con contenido negativo.

- **Ni la doctrina académica, ni las decisiones administrativas, ni las sentencias de los Tribunales de Justicia consideran necesaria la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial para que nos encontremos ante una caso de sucesión de empresa con la consiguiente derivación de las responsabilidades fiscales.**

Y así lo reconoce expresamente el **artículo 13.2 del Reglamento General de Recaudación**, según el cual:

«Esta responsabilidad no es exigible a los adquirentes de elementos aislados de las empresas respectivas, salvo que las adquisiciones aisladas, realizadas por una o varias personas, permitan la continuación de la explotación o actividad.»

Disposición que ha sido elevada a rango legal por el artículo 42.1, c) párrafo segundo, de la nueva Ley General Tributaria, que lleva a cabo una reproducción literal del mandato básico de la misma.

Lógicamente, la interpretación de este precepto para determinar qué debe entenderse por elementos patrimoniales aislados que permitan la continuidad de la empresa viene dando lugar a múltiples conflictos entre los contribuyentes y la AEAT. Evitamos este debate, aunque advertimos que tanto la Administración Tributaria como los Tribunales de Justicia vienen aplicando reiteradamente este artículo 13.2 en los supuestos en que consideran que ha tenido lugar esa continuidad empresarial. Y puede afirmarse con rotundidad que no vienen exigiendo la transmisión del patrimonio empresarial para declarar que procede esa sucesión.

Ha de tenerse en cuenta además que el análisis de lo que debemos entender por transmisión de una empresa se ha hecho tradicionalmente en el ámbito fiscal a partir del artículo 72 de la Ley General Tributaria y no a partir de lo dispuesto en una norma particular de un concreto tributo, el artículo 7.1.º, a) de la Ley del IVA, cuyo contenido resulta sumamente problemático.

- **Llamamos la atención sobre el hecho de que a la hora de caracterizar como responsables tributarios a los adquirentes de empresas se extienda esa caracterización a quienes adquieren elementos patrimoniales aislados de las mismas, mientras que cuando llega el turno de declarar no sujeta a IVA la transmisión de una empresa se siga el estricto criterio de exigir que esa operación esté referida a la totalidad del patrimonio empresarial.**

- **La unidad dogmática y la lógica sistemática del Derecho tributario deben impedir semejantes contradicciones a la hora de formular e interpretar su normativa y que ello se traduzca en perjuicio de los contribuyentes cuando la causa última de esa situación deriva de la indeterminación legislativa.**

2.º La sucesión en la actividad empresarial ante el ordenamiento laboral.

El artículo 44 del **Estatuto de los Trabajadores**, contenido en el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, sirve de apoyo a nuestros comentarios anteriores. Establece en su número 1 que el cambio de titularidad **«de una empresa, de un centro de trabajo o de una unidad productiva autónoma»** no extingue las relaciones laborales existentes, en las que se subrogará automáticamente. Y añade en su número 2 lo siguiente:

«A los efectos de lo previsto en el presente artículo, se considerará que existe sucesión de empresa cuando la transmisión afecte a una entidad económica que mantenga su identidad, entendida como un conjunto de medios organizados a fin de llevar a cabo una actividad económica, esencial o accesoria.»

Y si de aquí pasamos al ámbito de la Seguridad Social, nos encontramos con el artículo 10.1 del **Reglamento de Recaudación de los Recursos del Sistema de Seguridad Social** (Real Decreto 1637/1995, de 6 de octubre), que desarrollando la Ley General de la Seguridad Social (Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio) conforme a la previsión de su artículo 127 y siguiendo la Ley General Tributaria, establece en su párrafo final, tras declarar la responsabilidad solidaria del comprador de la empresa frente a las obligaciones del anterior empresario:

«Tal responsabilidad no es exigible a los adquirentes de elementos aislados de la explotación, industria o negocio respectivo, salvo que las adquisiciones aisladas, realizadas por una o varias personas, permitan la continuación de la explotación, industria o negocio.»

- **¿Dudaría alguien, dudarían la Administración o los Tribunales de que la transmisión de un conjunto de elementos patrimoniales, no de la totalidad del patrimonio, que permite al adquirente continuar con el negocio del transmitente implica una sucesión de empresa a efectos de defender los derechos de los trabajadores o de la Seguridad Social?**
- **Y si se declara que tal sucesión ha tenido lugar, y sabemos todos que así sería, ¿podría admitirse la negativa de la AEAT a aplicar el artículo 7.1.º, a) de la Ley del IVA porque, en su opinión, no ha tenido lugar la transmisión de la *totalidad* del patrimonio empresarial?**

VI. FUNCIÓN O FINALIDAD DEL ARTÍCULO 7.1.º, a) DE LA LEY REGULADORA DEL IVA. LA CONTINUIDAD DE LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Después de todo lo expuesto también este apartado puede caracterizarse por su brevedad. La declaración de la función que cumple una norma en el contexto del ordenamiento fiscal, de cuál sea su finalidad, es la consecuencia de un proceso interpretativo que nos llevará al objetivo final del mismo: el conocimiento de su contenido y alcance. Si acertamos al deducir y exponer esa función y en razón de la misma nos pronunciamos finalmente sobre su aplicación al caso estudiado, habremos cumplido la tarea propia de juristas.

A lo largo de las páginas anteriores sobre la finalidad del artículo 7.1, a) o del precepto correlativo de la Sexta Directiva, hemos recogido algunas opiniones que aparecen en cierta medida como complementarias más que como contradictorias; las resumimos y comentamos a continuación.

Así, nuestro **Tribunal Supremo** decía en las Sentencias de 1 de octubre de 1996 (NFJ 003497) y 23 de junio de 2001 que **su verdadero objetivo era evitar que se sometieran al IVA operaciones que no originaban ningún valor añadido** en la producción y distribución de bienes y servicios, de modo, podemos decir, que **no aparece en ellas el substrato básico del hecho imponible del tributo**, con independencia de que el transmitente pudiera obtener incrementos patrimoniales o sufrir pérdidas, que deberán ser tenidas en cuenta en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades, pero que no pueden ser calificadas como entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA; simplemente, la empresa cambia de titular, sin que la transmisión en sí misma produzca ninguna mutación en esa unidad económica de producción y distribución de bienes y servicios. Precisamente por ello, podemos añadir, viene caracterizado por el legislador como un supuesto de no sujeción, no de exención. Conforme a la distinción teórica tradicional entre ambos conceptos, se trata de que no se ha llegado a producir el hecho imponible, no que una vez producido se le haya eximido de carga fiscal.

Por otra parte, tanto la **Comisión Europea** como el **Tribunal de Justicia de Luxemburgo** afirman, según hemos visto en la Sentencia de 27 de noviembre de 2003, antes resumida, que la finalidad del artículo 5.8 de la Sexta Directiva consiste en **evitar daño a la tesorería de la persona o entidad que adquiere los elementos patrimoniales transmitidos**, daño que ni siquiera producirá el paralelo beneficio transitorio de tesorería a la Hacienda Pública, puesto que, en los supuestos normales, el transmitente liquidará e ingresará el IVA devengado al mismo tiempo que el adquirente lo deduce como soportado en su declaración-liquidación. **La no sujeción a este tributo aparece pues como una decisión del legislador para evitar daño donde la Hacienda no recibe ningún beneficio y que permite simplificar o aligerar las obligaciones fiscales materiales y formales de los sujetos pasivos.**

A todo ello hay que añadir un objetivo que está presente en las decisiones judiciales comentadas y que la doctrina académica suele explicar: **el legislador pretende no obstaculizar la continuidad de las actividades económicas ni incidir negativamente en el clima de competencia** exigido y defendido por las disposiciones comunitarias, de manera que las transmisiones empresariales (como en el caso de las fusiones y escisiones) en sí mismas consideradas no se vean gravadas por un tributo

que debe recaer sobre producción y distribución de bienes y servicios, porque ello perjudicaría y discriminaría decisiones de organización empresarial, que son premisas de esos procesos de producción y distribución sobre las que deben decidir los empresarios libremente, sin cargas fiscales adicionales.

Evidentemente, estos últimos objetivos podrían conseguirse también por la vía de la exención. La Sexta Directiva, y en consecuencia los ordenamientos nacionales de los Estados miembros, podían haber calificado como entrega de bienes la propia transmisión de los elementos patrimoniales de la empresa incluso cuando ello implicara el fin de su actividad, con independencia de que el adquirente de los mismos continuara o no con dicha actividad. Pero no lo ha hecho así. El legislador ha decidido que cuando se da esta última circunstancia existe un supuesto de no sujeción.

- **Y ello significa, a nuestro juicio, que la auténtica función de la norma es preservar la pervivencia o continuidad de las actividades empresariales mediante la liberación de la carga fiscal derivada del IVA.**
- **Así se deduce inequívocamente si comparamos el artículo 4.Dos, b) de la misma Ley 37/1992 con el precepto que comentamos.**

En efecto, ese artículo 4.Dos califica como entrega de bienes realizada en desarrollo de la actividad propia del empresario:

«b) Las transmisiones o cesiones de uso de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.»

Estas transmisiones están por tanto sujetas al IVA en cuanto tales entregas de bienes. Si se compara el precepto con el artículo 7.1, a) la diferencia que motiva que tales transmisiones se consideren no sujetas está, precisamente, en el hecho de que el adquirente «*continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente*». Luego entonces esta es la finalidad y justificación de la configuración legal de un supuesto de no sujeción.

- **Todo lo demás es secundario o instrumental en relación con este principal objetivo de la continuidad de la actividad; por eso se exige que se transmita una *universitas* de elementos patrimoniales que permitan la pervivencia del negocio.**

Y, al mismo tiempo, de ahí nacen las interpretaciones flexibles de nuestra formulación legal, tan rígida desde un punto de vista formal, que superan ese estricto e injustificado requisito de que se transmita la «*totalidad del patrimonio empresarial*». No es necesario llegar a tanto; es suficiente que pase al adquirente un «*conjunto coherente de activos*», como decía la Comisión Europea, «*un establecimiento mercantil*» o «*una parte autónoma de una empresa*», como afirmaba el Tribunal de Luxemburgo, que le permita continuar, y que de hecho continúe, con la actividad económica.

- **La sustitución de una persona por otra como titular de una organización empresarial no origina, por sí misma, ningún valor añadido, como acertadamente observaba nuestro Tribunal Supremo. Desde un punto de vista técnico estamos ante un caso de no sujeción porque así lo ha configurado el legislador (que, como ha advertido la doctrina, no siempre distingue debidamente entre este supuesto y el de exención) considerando que se trata de operaciones que no implican generación de valor añadido en la producción de bienes y servicios.**

VII. CONSIDERACIONES CRÍTICAS SOBRE OTROS ARGUMENTOS ADUCIDOS POR LA INSPECCIÓN

Antes de deducir conclusiones sobre el contenido del artículo 7.1.º, a) de la Ley del IVA debemos aludir a otros argumentos jurídicos invocados por la Inspección en el informe ampliatorio del acta a que hemos aludido en apartado I. El actuario afirmaba que no se había producido la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y, en consecuencia, pretendía el pago del IVA, negando que se tratara de un supuesto de no sujeción. Los obligados tributarios reclamaban la aplicación del repetido artículo 7.1, a) a pesar de que inicialmente, en el momento de la operación, la habían considerado como sujeta a IVA. Y esta conducta servía de premisa al informe ampliatorio como argumento a su favor, dejando a un lado las circunstancias del caso que ahora no interesan. **Así, dicho informe mantenía, en primer lugar, que las partes han calificado el contrato de venta de activos que suscriben como un supuesto de sujeción al IVA y que nadie puede ir contra sus propios actos. Además, aducía que el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria impide aplicar analógicamente los beneficios y exenciones fiscales.** Analicemos ambos pretendidos argumentos jurídicos.

1.º Autonomía de la voluntad y configuración del hecho imponible de los tributos. La tesis del contribuyente infalible contraria a la legalidad fiscal.

La primera línea argumental está expuesta en dos apartados de dicho informe ampliatorio, que transcribimos:

«b) Porque las partes lo han configurado como una operación sujeta y no exenta. Se aportan todas las facturas derivadas de la transmisión, con la repercusión del Impuesto correspondiente. En la configuración del contrato rige plenamente el principio de autonomía de la voluntad, y como tal se han expresado los contratantes, manifestando la inclusión de aquellos elementos objeto de transmisión. Si hubieran querido transmitir la empresa como un todo, con invocación del beneficio fiscal del artículo 7, lo habrían configurado así, con la inclusión de la totalidad del patrimonio empresarial. Lo que el artículo 36 de la LGT impide es la alteración de la posición del sujeto pasivo y de los demás elementos de la relación tributaria,

pero no la eficacia plena del principio de la autonomía de la voluntad en el ámbito que le es propio. Además, desde el punto de vista fiscal, en el presente caso la adopción de una u otra postura hubiera sido totalmente neutral por cuanto no existen inmuebles entre los activos cedidos que podrían estar sujetos al ITP.

....

- c) *Porque a nadie le es lícito ir contra sus propios actos. La operación se ha concertado tal como las partes se manifiestan en el contrato. Pretender, una vez iniciada las actuaciones inspectoras, invocar el beneficio del artículo 7 de la Ley del Impuesto, cuando no se ha demostrado en el curso de las actuaciones inspectoras la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial, ni se ha intentado una rectificación de las facturas emitidas con la consiguiente comunicación al adquirente, para regularizar bilateralmente la situación tributaria (en el supuesto de que fuese necesaria), vulnera principios jurídicos sólidamente asentados.»*

Estas afirmaciones sobre las consecuencias tributarias de la autonomía de la voluntad se deshacen velozmente si se someten a un análisis técnico de mínimo rigor. Contienen, en nuestra opinión, dos errores básicos.

Efectivamente, con formulación expresa en nuestro Derecho desde el Ordenamiento de Alcalá, las partes pueden convenir el contrato que tengan por conveniente, siempre que actúen dentro de lo permitido por la ley. Pero el régimen fiscal aplicable a sus acuerdos es independiente de su voluntad, porque sólo puede configurarlo el legislador; a cada convención entre los particulares se le aplicará el tributo que corresponda según una norma legal. Los contribuyentes no pagan los impuestos que quieren pagar, sino los que le exige en cada caso el ordenamiento jurídico. Los párrafos transcritos tal vez confunden entre la llamada «economía de opción» en virtud de la cual cada uno puede alcanzar sus objetivos eligiendo la vía jurídica que tenga menor coste fiscal y el principio de legalidad tributaria, que sólo permite exigir los tributos establecidos por una ley conforme al hecho imponible configurado por la misma. Este principio está inequívocamente formulado por los artículos 31 y 133 de la Constitución y por los artículos 2, 9 y 10 de la Ley General Tributaria de 1963 así como en los artículos 2, 4, 7 y 8 del nuevo texto de la misma aprobado por la Ley 58/2003. El artículo 36 de aquélla, citado en esos párrafos, es una simple consecuencia del carácter legal, no contractual, de la obligación tributaria y de su consiguiente indisponibilidad. **Lo que el informe comentado llama «eficacia plena del principio de autonomía de la voluntad» es una cuestión absolutamente ajena a la exigencia de los impuestos, ámbito en el que rige un estricto principio de legalidad.**

Además, los contribuyentes pueden equivocarse o estar mal asesorados en el complejo y variable mundo de la normativa tributaria, ¿qué sucederá en tal caso? La Inspección responde con claridad: nadie puede ir contra sus propios actos; lo que es tanto como decir que los particulares deben pechar con las erróneas consecuencias fiscales que hayan atribuido a sus acuerdos (si ello beneficia a Hacienda, claro está). Así que de nuevo nos vemos obligados a advertir que desconoce las exigencias del principio de legalidad. La función de la Inspección es aplicar los tributos según la ley como consecuencia de sus actuaciones comprobación e investigación, no exigir el pago de los tri-

butos que las partes hayan considerado procedentes aunque estén en un error. Como dice el artículo 1 de su Reglamento (Real Decreto 939/1986) tiene que verificar el exacto cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones y deberes con la Hacienda Pública; tales obligaciones y deberes no nacen de la voluntad de los particulares, sino de la ley. Si hay un error por parte del contribuyente la obligación del actuario es corregirlo, no persistir en el mismo. ¿O es que podría negarse, por ejemplo, la devolución de un ingreso indebido aduciendo que el contribuyente lo practicó voluntariamente y que nadie puede ir contra sus propios actos?

En resumen:

- **A la hora en que comparece Hacienda para aplicar los tributos las cosas no son lo que las partes dicen que son, sino lo que son conforme a Derecho y no devengan las cargas fiscales que dicen los particulares, sino las previstas en las leyes.**
- **Las erróneas apreciaciones de los contribuyentes prueban que no son infalibles, que han buscado inoportunas vías de «economía de opción» o incluso que han intentado defraudar; pero no causan estado sobre el impuesto que debe ser satisfecho, lo que sólo puede derivar de la correcta aplicación de la ley.**
- **De modo que cualesquiera que sean las declaraciones de las partes que intervienen en un contrato sobre los tributos que se devengan, corresponde a la Inspección la exigencia de aquellos que resulten procedentes según ley.**

2.º Invocación del artículo 23.3 de la Ley General Tributaria: prohibición de aplicación analógica de un beneficio fiscal.

Veamos los términos en que el informe ampliatorio expone este otro argumento:

«c) Porque lo que contempla el artículo 7 de la ley del IVA no es otra cosa que un beneficio fiscal, una exención, aunque configurado técnicamente como un supuesto de no sujeción, pero un beneficio fiscal en definitiva, que no obstaculice la transmisión de las empresas. Y como tal beneficio fiscal hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 23.3 de la LGT».

Dejamos pues constancia de que **según se afirma en este procedimiento no estamos ante un supuesto de no sujeción propiamente dicho, sino ante una exención o beneficio fiscal.**

Y como se trata de un beneficio fiscal, dice, sólo puede concederse en aquellos casos en que así lo haya previsto en legislador, sin extenderlo analógicamente a supuestos similares, dado que ese artículo 23.3 prohíbe expresamente usar la analogía «para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones». Reitera este mandato el artículo 14 del nuevo texto de la Ley General Tributaria.

Manifestamos nuestra disconformidad con este razonamiento. Aunque nos gustaría saber por qué no se trata de un supuesto de no sujeción, sino de exención, en contra de la propia manifestación del legislador, ésta no es la cuestión que ahora interesa (nos remitimos también en este punto al estudio citado de las Profesoras ARRIBAS y HERMOSÍN). Lo importante es advertir que quien afirma que cumple el requisito legal sobre transmisión del patrimonio empresarial no pretende una aplicación analógica del artículo 7.1.º, a) de la Ley del IVA. No es eso. Lo que hace es esgrimir su interpretación de lo que debe entenderse por *totalidad* de ese patrimonio empresarial opuesta a la reiterada interpretación propia de la doctrina administrativa. No pide la aplicación analógica de un beneficio fiscal que no le corresponde, sino la aplicación de una disposición cuyos requisitos considera cumplidos. Da la impresión de que ese tema ha sido planteado en términos dialécticos para solazarse en una elemental respuesta negativa.

- **Por tanto, no concedemos valor a este argumento aducido por la Inspección sobre una cuestión ajena al planteamiento del problema interpretativo que plantea el artículo 7.1, a).**

VIII. CONCLUSIONES

Nuestra exposición anterior y las consideraciones que hemos ido formulando a lo largo de la misma nos permiten las siguientes conclusiones sobre el contenido del artículo 7.1.º, a) de la Ley reguladora del IVA en relación con las cuestiones analizadas.

INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 7.1.º, a) DE LA LEY DEL IVA

CONCLUSIONES

- 1.ª **Por transmisión de la «totalidad del patrimonio empresarial» hemos de entender el conjunto de bienes y derechos afectos a una determinada actividad y necesarios para el desarrollo de la misma. No debemos identificar esa expresión, incorrecta desde un punto de vista técnico, con la totalidad de los bienes y derechos del transmitente.**
- 2.ª **No impide la aplicación del precepto comentado el hecho de que no se transmita al adquirente el dinero en caja o bancos así como determinados créditos o deudas frente a terceros, que sólo se hubieran traducido en mayor o menor precio de la transmisión pero no en perjuicio de la actividad propiamente dicha, o cualquier otro concreto elemento patrimonial que no resulte necesario para el desarrollo de la correspondiente actividad.**
- 3.ª **Las conclusiones anteriores encuentran su fundamento en que la finalidad esencial del supuesto de no sujeción configurado por esta norma está en la protección de la continuidad de las actividades empresariales, de modo que ésta es requisito básico para su aplicación.**

.../...

.../...

- 4.^a Apoyamos esta interpretación en nuestra doctrina administrativa y en nuestra jurisprudencia, a cuyo análisis anterior nos remitimos, así como en las consideraciones expuestas sobre la Ley 37/1992 y sobre el artículo 72 de la Ley General Tributaria y en los preceptos sobre sucesión de empresas del Estatuto de los Trabajadores y de la normativa sobre Seguridad Social.
- 5.^a Además de ello, invocamos como fundamento de nuestras conclusiones el artículo 5.8 de la Sexta Directiva de la Unión Europea y la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que hemos examinado.
- 6.^a La decisión que hayan adoptado las partes en el momento de la transmisión de los activos sobre sujeción o no sujeción al IVA de la operación convenida no condiciona la aplicación o no aplicación del artículo 7.1, a) comentado, dado el carácter de las obligaciones tributarias y su estricto sometimiento al principio de legalidad, al margen de la voluntad de los sujetos pasivos.

BIBLIOGRAFÍA

- ABELLA POBLET, E. y POZO LÓPEZ, J. *Manual del IVA*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 1986.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis y comentarios*, Deusto, Bilbao, 1994.
- ÁLVAREZ ARROYO, F. «Análisis jurisprudencial de la responsabilidad tributaria por sucesión en la actividad económica», *Jurisprudencia Tributaria*, n.º 1, 2002.
- ARRIBAS LEÓN, M. *La responsabilidad tributaria en la sucesión de empresas*, trabajo inédito, 2003.
- BANACLOCHE PÉREZ, J. «Impuesto sobre el Valor Añadido», *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo X, EDESA, Madrid, 1990.
- BARBERENA BELZUNCE, I. «La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo Reglamento General de Recaudación», *Impuestos*, Tomo II, 1991.
- BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, A. «La transmisión del patrimonio empresarial», *El IVA y la Inspección de Hacienda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1984.
- CABRERA FERNÁNDEZ, J.M. *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, CISS, 7.^a edición, Valencia, 2002.
- CALVO VÉRGEZ, J. «Algunas precisiones sobre el IVA y el ITP. Transmisión de empresa: en torno a la STS de 23 de junio de 2001», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 265, 2002.
- CAÑABATE CLAU, D. «Transmisión de la deuda tributaria en la sucesión de la empresa: análisis de jurisprudencia y doctrina administrativa», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 57, 1999.
- CARBAJO VASCO, D. «Los supuestos de no sujeción en el IVA», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 175, 1985.

- CARBAJO VASCO, D. «Transmisión y sucesión en la empresa. Algunas cuestiones fiscales», *Crónica Tributaria*, n.º 70, 1994.
- CASTILLO SOLSONA, M. «El cumplimiento de las deudas y responsabilidades tributarias pendientes en la transmisión de explotaciones económicas», *Carta Tributaria*, núms. 305 y 306, 1999.
- CENCERRADO MILLÁS, E. *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*, M. Pons, Madrid, 1995.
- CHECA GONZÁLEZ, C. «La tributación de la transmisión global *inter vivos* del patrimonio empresarial a favor de un solo adquirente que continúa realizando las mismas actividades que el transmitente», *Actualidad Tributaria*, n.º 5, 1994.
- CHECA GONZÁLEZ, C. *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- DELGADO GONZÁLEZ, A. «El ITP y AJD y el IVA», *Alcabala, Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, n.º 2, 1989.
- DELGADO PACHECO, A. y CARBAJO VASCO, D. «La transmisión global de la empresa individual y el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 171, 1984.
- FALCÓN Y TELLÁ, R. «La compatibilidad del IVA con Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Impuestos*, Tomo II, 1993.
- FERNÁNDEZ SEVILLANO, M. «Tributación de la transmisión del patrimonio empresarial», *Actualidad Tributaria*, n.º 48, 1993-1994.
- GARCÍA GIL, J.L. y GARCÍA GIL, F.J. *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Relaciones con el IVA. Jurisprudencia. Casos Prácticos*, DIJUSA, 2.ª edición, 2001.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. «La Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial y el Impuesto sobre el Valor Añadido (A propósito de la Sentencia del TS de 1 de octubre de 1996)», *Quincena Fiscal*, n.º 13, 1997.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. «Entrega de Bienes», *El IVA en España*, CALVO ORTEGA, R., como director, y varios autores, Lex Nova, Valladolid, 1997.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. *Impuesto sobre el Valor Añadido. Operaciones sujetas. (Comentarios a la nueva Ley)*, Aranzadi, Pamplona, 1993.
- GUERRA REGUERA, M. *Garantías personales del crédito tributario. Algunas cuestiones*, Comares, Granada, 1999.
- JIMÉNEZ BLANCO, J.L. «El IVA y el ITP en la transmisión de la empresa tras la Ley 29/1991 de adecuación a las Directivas CEE», *Noticias CEE*, n.º 96, 1993.
- LASARTE, J. «El hecho imponible de las operaciones interiores del Impuesto sobre el Valor Añadido. Análisis de la Ley 37/1992 en relación con la Sexta Directiva», *El IVA español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal*, varios autores, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, monografía n.º 14, 1999.
- LOZANO SERRANO, C. *La responsabilidad del adquirente de empresas por deudas anteriores a la transmisión*, Aranzadi, Pamplona, 1998.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. «La transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional en el Derecho español: IVA e ITP», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 213, 1991.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. «Los supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido (A propósito de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre)», *Noticias CEE*, n.º 107, 1993.
- MORILLO MÉNDEZ, A. «La responsabilidad tributaria del sucesor en la titularidad de explotaciones económicas», *Carta Tributaria*, n.º 271, 1997.
- MUNTANER PEDROSA, J. «Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial», *Carta Tributaria, Monografías*, n.º 135, 1991.
- PALAO TABOADA, C. «Alcance de la responsabilidad del sucesor en la empresa. Comentario de jurisprudencia», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 192, 1999.
- PÉREZ HERRERO, L.M. *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. *Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1999.
- RODRÍGUEZ BEREJO, A. «Artículo 72», *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, varios autores, EDESA, Madrid, 1982.
- RUIBAL PEREIRA, L. *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A. «Problemática de la sucesión en las deudas tributarias por transmisión de negocios», *Impuestos*, Tomo II, 1985.
- SARTORIO ARBALAT, S. *La responsabilidad tributaria del sucesor de empresa: análisis del artículo 72 de la LGT*, trabajo inédito, 1999.
- SERRANO SOBRADO, J. A. «Tributación de las transmisiones globales (Comentario a la STS de 1 de octubre de 1996)», *Crónica Tributaria*, n.º 86, 1998.
- SERRANO SOBRADO, J. A. y MONREAL LASHERAS, A. *Todo sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido 93*, Praxis, Barcelona, 1993.
- SIMÓN ACOSTA, E. «Sucesión en la titularidad de la empresa», *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Madrid, 1995.
- SIMÓN ACOSTA, E. «De nuevo sobre la naturaleza de la responsabilidad tributaria que procede como consecuencia de la sucesión de empresa. Comentario de la STSJ Murcia de 8 de marzo de 2000», *Jurisprudencia Tributaria*, 2000.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «Aspecto material del hecho imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido: Entregas de bienes y prestaciones de servicios», *Estudios sobre el IVA*, varios autores, Salamanca, 1986.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. «El Impuesto sobre el Valor Añadido», *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular*, varios autores, M. Pons, 19.ª edición, 2003.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A. «Las transmisiones globales del patrimonio empresarial y su tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 21, 2002.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. «El IVA en la cesión de empresas e industrias», *Impuestos*, Tomo I, 1987.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. *Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1624/1992)*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 1993.
- ZURDO RUIZ-AYÚCAR, I., ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J. y GIMÉNEZ-REYNA, E. «Aplicación del IVA en la transmisión del patrimonio empresarial y en los servicios de estudios en el extranjero», *Impuestos*, Tomo I, 1990.

TRIBUTACIÓN	ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA RELEVANCIA DE LA INSCRIPCIÓN CONTABLE DE LOS INGRESOS Y DE LOS GASTOS EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE *	Núm. 32/2004
--------------------	--	-------------------------

EMILIO CENCERRADO MILLÁN

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

Extracto:

EL artículo 19.3 del TRLIS recoge determinados efectos jurídico-tributarios que la inscripción de los ingresos y gastos produce sobre la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. De esta forma, junto a la tradicional regla de no deducibilidad de los gastos no contabilizados, se han introducido también las reglas necesarias para solventar la incorrección que supone la contabilización de ingresos o gastos en períodos impositivos diferentes de su devengo. En estos casos, se ha establecido un sistema diferente según que el resultado de la inscripción contable produzca o no una menor tributación para la Hacienda Pública. En particular, cuando se trate de un anticipo de ingresos o de un retraso de gastos su imputación fiscal debe efectuarse en el ejercicio de su efectiva contabilización –lo que supone una clara excepción al criterio de primacía del devengo que establece el TRLIS– siempre que de dicha imputación no resulte un perjuicio para la Hacienda Pública. De esta forma, en estos supuestos resulta esencial la cuestión de valorar si la imputación fiscal del ingreso o gasto en el ejercicio de su contabilización produce una menor tributación que la imputación de los mismos en el período impositivo de su devengo, para lo cual la Dirección General de Tributos ha interpretado que debe calcularse la tributación realizada por el contribuyente teniendo en cuenta exclusivamente los períodos impositivos no prescritos. En el presente estudio, tratamos de rebatir esta interpretación, ya que creemos que el artículo 19.3 contiene una regla de imputación temporal de la renta de la sociedad cuya hipótesis de aplicación requiere una valoración de la tributación efectuada por la misma que no debe estar sujeta a ningún límite temporal. Especialmente, resulta improcedente limitarlo al plazo temporal de cuatro años, que es relevante para aplicar el instituto de la prescripción como forma de extinción de la deuda tributaria, pero no constituye, salvo que el TRLIS así lo hubiera señalado expresamente, un límite temporal absoluto para las reglas de imputación temporal.

* Análisis de la regla de imputación temporal contenida en el artículo 19.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Los criterios generales de imputación temporal. El devengo y sus excepciones.
- III. Análisis del apartado tercero del artículo 19 del TRLIS.
 - 1. Formulación del principio de inscripción contable. Antecedente y configuración actual de la norma.
 - 2. Problemática del requisito de tributación no inferior incluido en el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS.
 - A. Cálculo de la tributación no inferior.
 - B. Relevancia del instituto de la prescripción en el cálculo de la tributación no inferior.
 - C. Aplicación de la norma y justificación de la tributación no inferior.
- IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) contiene, bajo el epígrafe «imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos», un conjunto de reglas que permiten la adscripción temporal de los distintos componentes que conforman la renta gravada por el impuesto, que en términos amplios podemos denominar ingresos o gastos según sea el signo positivo o negativo con el que se integren en los resultados de la entidad. De este modo, el nacimiento de cada obligación tributaria derivada del impuesto en relación con un período impositivo concreto de la sociedad requiere, como presupuesto lógico, la cuantificación de la renta generada en dicho período a través de la formación de la base imponible, proceso que no se agota con la mera identificación de aquello que es ingreso o gasto a efectos del TRLIS, sino que requiere también un enjuiciamiento temporal de dichos componentes con base en los criterios de imputación contenidos fundamentalmente en el citado artículo 19, que determine con exactitud cuáles son los ingresos y gastos exclusivos de dicho período, descartando los correspondientes a períodos impositivos anteriores o futuros.

Por ello, creemos que los criterios de imputación temporal tienen una extraordinaria importancia en la correcta tributación de las sociedades ¹, de manera que, a nuestro juicio, tan importante es conocer **cuáles** son los ingresos o gastos computables como saber **cuándo** deben computarse esos mismos ingresos o gastos.

Abordando esta última cuestión, y tras una primera lectura superficial del artículo 19 del TRLIS, podríamos llegar a la conclusión, sin duda precipitada, de que la nueva regulación se ha limitado a reproducir las reglas básicas de imputación temporal que ya se contenían en la anterior Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades y en su correspondiente desarrollo reglamentario. Así, se establece el criterio del devengo como regla básica de imputación temporal, que se desliga claramente del momento en que se efectúan los cobros y pagos; se prevé que el sujeto pasivo proponga la utilización de criterios de imputación temporal diferentes bajo determinadas condiciones, que en todo caso deberán ser aprobados por la Administración tributaria; se da relevancia a la inscripción contable de los ingresos y gastos; y se recogen determinadas reglas especiales de imputación temporal aplicables a determinados ingresos o gastos, si bien los supuestos regulados son ahora diferentes de los existentes con anterioridad, con la única excepción de las operaciones a plazo.

¹ Como afirma SANZ GADEA, «porque una forma de no pagar impuestos o de reducir considerablemente la carga tributaria es diferir el momento de integración de la renta obtenida en la base imponible», en SANZ GADEA, Eduardo. «Imputación temporal» en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 134, 1994, pág. 5.

Sin embargo, un análisis más detallado del artículo 19 del TRLIS permite encontrar importantes diferencias respecto de su antecedente normativo, que van más allá de la evidente introducción de nuevas reglas especiales de imputación temporal y de la desaparición de otras. En este sentido, puede apreciarse una mejora importante en la redacción del criterio de imputación general del devengo, sin duda inspirada en la normativa mercantil que le sirve de referencia, así como en la formulación de criterios de imputación alternativos propuestos por el sujeto pasivo.

Pero es en el apartado tercero del artículo 19 del TRLIS, en el que se contiene lo que podríamos denominar principio de inscripción contable de los ingresos y gastos, donde se produce, en nuestra opinión, la innovación más importante en materia de imputación temporal respecto de la legislación anterior. En concreto, el párrafo segundo de dicha norma regula las consecuencias tributarias de contabilizar los ingresos y gastos en períodos impositivos diferentes a los que les correspondería por aplicación de las reglas generales de imputación temporal contenidas en los apartados primero y segundo del citado artículo 19, de forma que se impone una solución u otra en función de que dicha contabilización genere o no un perjuicio para la Hacienda Pública.

Incluso, en ocasiones, la valoración de dicho perjuicio, y en consecuencia la solución adoptada por la norma, dependerá de que de la contabilización del ingreso o gasto en un período diferente al que le correspondería se derive o no, en el caso concreto, una tributación inferior para la Hacienda Pública. Ello ha motivado ciertas dudas de los contribuyentes en la aplicación de este precepto, que se han traducido en la formulación de las respectivas consultas a la Dirección General de Tributos, cuyas respuestas merecen, a juicio de quien escribe, una opinión crítica en relación con la relevancia que dicha autoridad parece atribuir al instituto de la prescripción.

Teniendo en cuenta lo anterior, y poniendo de manifiesto que nuestra intención no es abordar en este momento un análisis exhaustivo de todos los criterios de imputación temporal, centraremos nuestra atención únicamente en el estudio del apartado tercero del artículo 19 del TRLIS, sin perjuicio de efectuar un análisis previo de los apartados primero y segundo del citado artículo que –sin pretender, en modo alguno, que sea completo– nos ayude a comprender mejor el contenido de aquél y, sobre todo, su encaje en el conjunto normativo que forman los criterios generales de imputación temporal. Delimitado así nuestro objeto de estudio, dejaremos para otra ocasión el análisis de las distintas reglas especiales de imputación temporal.

II. LOS CRITERIOS GENERALES DE IMPUTACIÓN TEMPORAL. EL DEVENGO Y SUS EXCEPCIONES

En nuestra opinión, las reglas de imputación temporal contenidas en el artículo 19 del TRLIS pueden agruparse en dos grandes grupos: por una parte, las contenidas en los tres primeros apartados de la norma (quizás, añadiendo también el apartado 7.^o), que se caracterizan por tener una clara vocación de generalidad, es decir, pretenden ordenar temporalmente el conjunto de ingresos y gastos de la sociedad, sin atender a la naturaleza concreta del ingreso o gasto en cuestión. Por otra parte,

las reglas contenidas en el resto de apartados del citado artículo ², cuyo objeto es regular la imputación temporal concreta de un determinado ingreso o gasto (por ejemplo, el gasto derivado de las dotaciones a fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las previstas para los Planes de Pensiones, o el ingreso por la recuperación de valor de elementos patrimoniales a los que se les ha practicado una corrección de valor), que se configuran como auténticas excepciones a la regla general de imputación que, en su caso, le hubiera sido de aplicación.

La configuración del primer grupo de reglas de imputación temporal ha tenido como referencia inexcusable la remisión general al resultado contable efectuada por el artículo 10.3 del TRLIS como punto de partida para la formación de la base imponible. Con esto queremos afirmar que si el TRLIS ha realizado un importante esfuerzo para aproximar la renta fiscal a la renta contable, lo que no excluye concretas diferencias que deben ser corregidas mediante los oportunos ajustes extracontables, entonces es lógico que los aspectos temporales regulados por el TRLIS (período impositivo, devengo y criterios de imputación temporal) tengan igualmente como referencia aquellos otros que señala la legislación mercantil.

Por supuesto, ello no exige una absoluta remisión a la delimitación del ejercicio económico, cierre del ejercicio y criterios de imputación temporal establecidos en dicha legislación mercantil, sino que requiere únicamente que dicha remisión se efectúe sólo en la medida en que facilite la formación de la base imponible partiendo del resultado contable, siempre teniendo en cuenta los principios y fines propios de la normativa tributaria. Así, el artículo 26.1 del TRLIS dispone que el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad ³, lo que supone una identificación básica entre el período de tiempo en que ha de calcularse la renta fiscal y el período del tiempo en

² La redacción original del artículo 19 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades (ahora art. 19 del TRLIS) sólo contenía tres reglas especiales de imputación temporal referidas, respectivamente, a las rentas derivadas de las operaciones a plazos (apartado 4.º), a los gastos por las dotaciones realizadas a provisiones y fondos internos para las coberturas de contingencias idénticas o análogas a las previstas en los Planes de Pensiones (apartado 5.º) y a los ingresos por la recuperación de valor de los elementos patrimoniales a los que se les hubiera efectuado previamente una corrección de valor (apartado 6.º).

Con posterioridad, diversas Leyes de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, correspondientes a distintos años, han ido añadiendo nuevas reglas especiales de imputación temporal, como son las referidas a las rentas derivadas de las adquisiciones de elementos patrimoniales a título lucrativo (apartado 8.º), introducida por el artículo 4 de la Ley 66/1997; a los ingresos resultantes de la eliminación de provisiones no aplicadas a su finalidad (apartado 9.º), introducida por el artículo 1 de la Ley 50/1998; y a las rentas derivadas de la realización de determinados seguros de vida cuando la entidad sea beneficiaria o tuviera reconocido un derecho de rescate sobre el mismo (apartado 10.º), introducida por el artículo 3 de la Ley 55/1999.

³ El artículo 26.3 del TRLIS dispone igualmente que el período impositivo no excederá de doce meses, lo que no debe valorarse como una auténtica discrepancia con la normativa mercantil, ya que tampoco ésta parece admitir ejercicios contables superiores a doce meses, en la medida en que tanto la Sección Segunda del Capítulo III del Libro Primero del Código de Comercio, como el Capítulo IV de la Ley de Sociedades Anónimas y como todo el Plan General de Contabilidad se refieren continuamente a la elaboración de las cuentas **anuales**, que comprende el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria. En particular, el artículo 9, letra j), de la Ley de Sociedades Anónimas prevé que en los estatutos sociales se haga constar expresamente la fecha del cierre del ejercicio social, disponiendo que en su defecto dicho ejercicio finalice el 31 de diciembre de cada año.

No obstante, esta regulación expresa pone de manifiesto el deseo del TRLIS de no realizar una remisión absoluta a dicha normativa contable, ya que al margen de las posibles modificaciones que ésta pueda sufrir, se considera imprescindible, en cumplimiento de una finalidad específicamente tributaria, que las sociedades tributen en períodos no superiores al año.

que ha de calcularse la renta contable, lo que, sin duda, es coherente con la aproximación material entre ambos tipos de renta. En el mismo sentido, el artículo 27 señala que el impuesto se devengará el último día de dicho período, lo que coincide lógicamente, aunque no se diga de forma literal, con el cierre del ejercicio económico de la entidad.

Ello no impide que el artículo 26.2 del TRLIS, con un finalidad estrictamente tributaria, ordene la conclusión del período impositivo cuando se produzcan determinadas situaciones extraordinarias que afecten decisivamente a la tributación futura de la sociedad, con independencia de que la legislación mercantil requiera o no la conclusión de un ejercicio económico en tales supuestos. Ello acontece cuando la entidad se extinga, o cuando traslade su residencia al extranjero, o cuando se produzca su transformación jurídica, siempre en este último caso que de ello se derive la no sujeción al impuesto de la entidad resultante, la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen fiscal especial.

El mismo planteamiento se ha seguido para regular los criterios de imputación temporal. Así, el artículo 19.1 del TRLIS dispone que «los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros». Dicho precepto nos sugiere las siguientes consideraciones:

En primer lugar, es evidente que se ha renunciado a efectuar una remisión absoluta a la normativa contable en este tema ⁴, lo que, a nuestro juicio, podría haberse realizado de dos maneras distintas. Bien mediante una remisión expresa que dispusiese que los ingresos y los gastos se imputarán de conformidad con los principios contenidos en el Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad y la demás normativa contable que le sea de aplicación. O bien, incluso, mediante la omisión de toda norma en este punto, lo que nos hubiera llevado a la misma solución en virtud de la genérica remisión al resultado contable efectuada por el artículo 10.3 del TRLIS con objeto de calcular la base imponible del impuesto ⁵.

⁴ Como señala FALCÓN Y TELLA, «no se trata de una remisión en bloque a la contabilidad, que aquí no se menciona para nada, sino del establecimiento por la ley del impuesto de una norma que, en la mayoría de los casos, coincide de hecho con el criterio contable de imputación. De manera que se aplicará el criterio del devengo, pero no porque este sea el criterio contable, sino porque es el establecido a efectos fiscales en el artículo 19.1; y no se aplicarán, en cambio, las excepciones al criterio contable del devengo en la medida en que no estén recogidas expresa o implícitamente en la Ley del Impuesto», en FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Criterios fiscales y contables en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: algunas observaciones», en *Técnica Tributaria*, n.º 33, 1996, pág. 35.

⁵ Compartimos la opinión de SANZ GADEA cuando afirma que «en ausencia del artículo 19.1, por aplicación del 10.3, ambos de la Ley 43/1995, el criterio de imputación temporal contable hubiera prevalecido, excepto si la Administración tributaria hubiera probado su inadecuación al objetivo de imagen fiel, lo que no es tarea fácil considerando la cuestión en abstracto, y además, hubiera abierto la puerta a múltiples conflictos alimentados por la pretensión de diferir el pago del tributo», SANZ GADEA, Eduardo. «La imputación temporal de ingresos y gastos (I)» en *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núms. 197-198, 1999, pág. 63.

En segundo lugar, el contenido del precepto nos indica claramente que no existe una voluntad del legislador de ordenar temporalmente los ingresos y los gastos de forma distinta a lo establecido en la normativa mercantil, al menos, con carácter general, lo que lógicamente no excluye la introducción, en cumplimiento de fines estrictamente tributarios, de concretas diferencias en la imputación de algunos ingresos o gastos que se regulan específicamente en otros apartados del artículo 19 y a los que nos hemos referido anteriormente como segundo grupo de normas de imputación temporal. A nuestro juicio, otra solución hubiera resultado incoherente, en la medida en que se habría frustrado el manifiesto intento de acercamiento entre la base imponible y el resultado contable que sirvió de notoria inspiración a los redactores del TRLIS ⁶. De nada habría servido reducir las diferencias sustanciales entre lo que es un ingreso o gasto fiscal respecto de lo que es un ingreso o gasto contable (lo que incluso se materializó, en su momento, en una drástica reducción del número de preceptos legales y reglamentarios dedicados a la regulación de la base imponible del impuesto) si, simultáneamente, se hubieran introducido diferencias temporales en la imputación de los mismos.

De esta forma, el TRLIS establece el devengo como criterio de imputación fundamental, completado con el principio de correlación de ingresos y gastos. Ello supone una remisión relativa a estos principios contables recogidos en la primera parte del Plan General de Contabilidad, donde se dispone, por un lado, que «la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos» (principio del devengo) y, por otro, que «el resultado contable del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa» (principio de correlación de ingresos y gastos). En este sentido, puede afirmarse que incluso la redacción del precepto tributario ha mejorado técnicamente, aproximándose al tenor literal de la legislación mercantil ⁷.

Por consiguiente, los ingresos y gastos se imputan fiscalmente al período impositivo de su devengo, porque así lo ordena directamente la norma tributaria, pero dicho devengo no puede ser otra cosa que el principio contable del devengo y, por lo tanto, debe interpretarse de conformidad con la normativa contable que lo desarrolla ⁸.

⁶ Como se señalaba en el Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades, «puesto que la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debe estar en estrecha relación con el resultado contable, las normas de imputación temporal de ingresos y gastos deberán responder a los criterios de imputación temporal establecidos por las normas contables», en *Informe para la reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pág. 74.

⁷ El artículo 22 de la anterior Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades ordenaba la imputación de los ingresos cuando se hubiesen devengado, mientras que los gastos debían imputarse cuando se hubiesen producido. A pesar de ello, no parece que la sustitución de la expresión «devengado» en lugar de «producido», operada por el TRLIS, suponga un cambio sustancial en el tiempo en que han de imputarse los gastos, sino más bien una mejora de la redacción del precepto tributario en aras a buscar la máxima aproximación posible con la terminología utilizada por la normativa mercantil.

⁸ Como señala SANZ GADEA, «la norma mercantil disfruta de un amplio y convincente desarrollo reglamentario contenido en el Plan General de Contabilidad, en sus adaptaciones sectoriales, y en otras normas emanadas de entidades públicas con capacidad normativa, que contienen abundantes preceptos destinados a concretar las características y circunstancias que permiten entender que los ingresos o los gastos se han devengado. Pues bien, habida cuenta de la referida similitud entre las normas mercantil y fiscal concernientes al principio del devengo, entendemos que, por vía de supletoriedad reco-

En tercer lugar, la opción por una regulación expresa tiene como consecuencia tributaria fundamental la exclusión de cualquier otro criterio de imputación temporal diferente al del devengo, aunque el mismo sea excepcionalmente aceptable –o incluso obligatorio– desde el punto de vista mercantil para lograr la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, o bien para la plasmación de cualquier otro principio contable ⁹.

Sin embargo, y de nuevo una vez más, el artículo 19.2 del TRLIS intenta aproximar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el resultado contable de la entidad. Dicho precepto permite que el sujeto pasivo solicite la eficacia fiscal de aquellos criterios de imputación temporal de ingresos y gastos que se estén utilizando excepcionalmente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio. A nuestro juicio, dicho precepto acota mucho mejor la posibilidad de solicitar criterios de imputación temporal diferentes del devengo que su precedente en la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades ¹⁰, ya que tiene inexcusablemente como referencia lo previsto en la legislación mercantil.

En este sentido, creemos que el artículo 19.2 del TRLIS no permite al sujeto pasivo solicitar cualquier criterio de imputación temporal, aunque se pruebe que el mismo no provoca un diferimiento del impuesto, como quizás sí pudiera hacerse con la anterior legislación. El precepto que estamos analizando tiene como objeto algo mucho más concreto, consistente en dar eficacia tributaria a unos criterios de imputación temporal diferentes del devengo, que están siendo utilizados contablemente por la sociedad porque así se logra la imagen fiel del patrimonio, de la situación finan-

gida en el artículo 9.º 2 de la Ley General Tributaria, las normas mercantiles de carácter legal y reglamentario serán aplicables para determinar la imputación temporal de ingresos y gastos, en la medida, y esta precisión es importante, que dichas normas se fundamenten en y regulen el principio del devengo», en SANZ GADEA, E. «La imputación temporal de ingresos y gastos (I)», ob. cit., pág. 64.

En sentido análogo, pero más crítico con el propio precepto, se ha señalado que «este primer apartado del artículo 19, que nace con vocación clarificadora de los principios contables que recoge, suscita más dudas que clarificación aporta; aunque, en todo caso, cualquier controversia en su aplicación debería ser solucionada por lo dispuesto en la normativa contable», en AA.VV. «Artículo 19. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos», en *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento* (Dirigido por Manuel Aragón Aragón). Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 292.

⁹ En este sentido, hay que tener en cuenta que el artículo 34.4 del Código de Comercio dispone que «en casos excepcionales, si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable». De igual modo, el artículo 38.2 del Código de Comercio señala que en casos excepcionales se admitirá la no aplicación de los principios contables, entre los que se ha formulado tácitamente el criterio del devengo en la letra d) del apartado primero del mismo artículo.

En desarrollo de estas disposiciones, el Plan General Contable permite excepcionalmente la no aplicación del principio del devengo, cuando admite «la no aplicación estricta de alguno de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel a la que se refiere el apartado 1» (principio de importancia relativa). De forma incluso más rotunda, dispone igualmente que «en los casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa».

¹⁰ Vid. artículo 22 de la Ley 61/1978 y su desarrollo reglamentario en el artículo 88 del Real Decreto 2631/1982.

ciera y de los resultados de la empresa, a la que debe conducir la aplicación de todos los principios contables descritos en el Plan General de Contabilidad. De este modo, se elimina el desequilibrio producido entre la base imponible y el resultado contable por la aplicación de criterios de imputación temporal diferentes del devengo.

Por consiguiente, el presupuesto básico que legitima la solicitud de estos criterios de imputación temporal alternativos al devengo, y por tanto, el elemento que deberá ser enjuiciado por la Administración tributaria para decidir su aceptación o rechazo, consiste en la adecuación de dichos criterios a la legislación mercantil ¹¹, lo que supone probar las excepcionales circunstancias que impiden expresar la mencionada imagen fiel si se aplica el criterio del devengo y que, en cambio, sí se consigue con la aplicación de los criterios de imputación temporal propuestos. Por esta razón, la excepcionalidad mencionada en el artículo 19.2 del TRLIS, por otro lado acorde con la normativa contable, dificulta enormemente la aceptación de criterios de imputación diferentes al devengo ¹², a lo que contribuye también la propia dificultad de definir el concepto de imagen fiel ¹³.

III. ANÁLISIS DEL APARTADO TERCERO DEL ARTÍCULO 19 DEL TRLIS

El artículo 19.3 del TRLIS dispone: «No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

¹¹ Por ello, resulta decisivo la existencia de normativa mercantil que permita adoptar criterios de imputación temporal diferentes del devengo. Así, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 9 de febrero de 2001 (puede consultarse en *Normacef Fiscal*, NFJ 010340), acepta el recurso del contribuyente contra la Administración tributaria que había rechazado el criterio de caja propuesto en relación con los intereses correspondientes a las operaciones de activo calificadas de dudoso cobro. En este sentido, el mencionado Tribunal considera decisivo que el criterio propuesto por el contribuyente se adapte a las normas contenidas en la circular 4/1991 del Banco de España que, con fundamento en el mayor peso otorgado al principio de prudencia, impide contabilizar los intereses procedentes de dichas operaciones hasta que no se cobren efectivamente.

¹² Así, por ejemplo, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de 27 de abril de 2001 (puede consultarse en *Normacef Fiscal*, NFJ 011503), ha confirmado el rechazo por parte de la Administración tributaria del criterio de caja propuesto por el contribuyente –y al que estaba acogido con la legislación anterior– porque no se corresponde con la situación de excepcionalidad que exige el artículo 19. En este caso, el mero hecho de tratarse de una explotación agrícola, cuyo ciclo de explotación no se ajusta al año natural, no es suficiente para no aplicar la regla del devengo que el TRLIS establece como criterio general de imputación de ingresos y gastos.

¹³ Una muestra de lo que afirmamos se puede encontrar en la introducción al Plan General de Contabilidad: «la imagen fiel, si bien no es un concepto cerrado y delimitado trata de transmitir la doble noción de imparcialidad y objetividad que se debe perseguir en la elaboración de las cuentas anuales. La imagen fiel es el corolario de aplicar sistemáticamente y regularmente los principios contables entendiendo éstos como el mecanismo capaz de expresar la realidad económica de las transacciones realizadas. A tal fin, no serían aplicables las disposiciones legales o exigencias jurídicas, en materia de contabilidad, relativas a una operación que fueran, excepcionalmente, incompatibles con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales».

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la mencionada cuenta en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

El precepto transcrito regula los efectos que la inscripción contable de los ingresos y gastos tiene sobre la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, y su pretensión es hacerlo en relación con todos los ingresos y los gastos, lo que permite encuadrarlo dentro de las normas generales de imputación temporal, junto con los apartados primero y segundo del mismo artículo 19. Para ello, establece tres reglas diferentes que podríamos describir, de forma muy esquemática y sin perjuicio del análisis más detallado que vamos a realizar a continuación, de la siguiente manera: regla de la necesaria contabilización del gasto (primer párrafo), regla de preferencia del criterio fiscal (primera parte del segundo párrafo) y regla de preferencia de la inscripción contable (segunda parte del segundo párrafo). Sin embargo, la comprensión global del precepto no puede efectuarse sin el análisis simultáneo de las tres reglas, ya que solamente desde una visión de conjunto puede apreciarse la incidencia que la inscripción contable de los ingresos y gastos posee sobre la base imponible del impuesto.

1. Formulación del principio de inscripción contable. Antecedente y configuración actual de la norma.

Para el Plan General de Contabilidad, el principio de registro supone que «los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen». Si, además, lo interpretamos en relación con el resto de principios contenidos en la primera parte del citado Plan, especialmente en relación con los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos, podemos entender que las empresas tienen el deber de registrar contablemente los ingresos y los gastos cuando se produce la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, es decir, cuando dichos ingresos y gastos se devengan, guardando la debida correlación entre unos y otros.

Desde este punto de vista, los ingresos y los gastos son tratados de la misma manera, debiéndose contabilizar siempre en el ejercicio de su devengo, sin más excepciones que las que puedan resultar de la aplicación de algún otro principio (principio de prudencia o principio de importancia relativa) que deba prevalecer sobre el principio del devengo, con objeto de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

En cambio, la doctrina tributaria hace referencia al principio de inscripción contable para referirse a los efectos que tiene la contabilización de los ingresos y los gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Además, estos efectos han sido siempre asimétricos –y lo son también actualmente– en relación con los ingresos y los gastos. Así, respecto a la anterior normativa del Impuesto sobre Sociedades ¹⁴, se deducían las siguientes consecuencias:

En relación con los gastos, se disponía que los mismos no son fiscalmente deducibles hasta que no han sido contabilizados, por lo que el mero hecho de su devengo no era suficiente para su inclusión en la base imponible del impuesto, sino que se requería además su contabilización. Sin embargo, las consecuencias últimas de una contabilización tardía del gasto iban más allá de un mero retraso en su imputación fiscal, ya que la Administración interpretaba que tampoco era aceptable incluir en la base imponible de un período impositivo un gasto devengado en un ejercicio diferente. Por lo tanto, el gasto contabilizado tardíamente no era deducible ni el período impositivo de su devengo, porque faltaba su contabilización; ni tampoco en el ejercicio en que se registraba contablemente, porque en él no se había devengado ¹⁵.

Por el contrario, las consecuencias en materia de ingresos eran muy diferentes, ya que los mismos debían incluirse siempre en la base imponible correspondiente al período impositivo de su devengo, aunque no estuviesen contabilizados. Por lo tanto, no era posible la posposición tributaria de los ingresos mediante un retraso en su contabilización, ya que la misma no constituía un requisito de su imputación fiscal. Ahora bien, en sentido inverso, el registro anticipado de un ingreso en la contabilidad de la sociedad tenía como consecuencia ineludible la tributación del mismo en el ejercicio

¹⁴ La Ley 61/1978 no regulaba esta cuestión en su artículo 22, destinado a la imputación temporal de ingresos y gastos, sino que dicho principio se deducía del artículo 88.9 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto 2631/1982), destacando los siguientes dos apartados:

«1.ª Los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en el ejercicio anterior a aquel en que se imputen contablemente en la cuenta de resultados.

(...)

4.ª Los ingresos no podrán computarse fiscalmente en ejercicio posterior a aquel en que se reflejen contablemente, bien a través de la cuenta de resultados, bien a través de un aumento de las cuentas de capitales propios».

¹⁵ De esta forma, PASCUAL PEDREÑO advierte la injusticia que suponía la aplicación rígida de los principios de inscripción contable y de independencia de ejercicios, que «llevaba a impedir la deducibilidad fiscal de un gasto que, siendo fiscalmente deducible, no se había contabilizado cundo se produjo su devengo. En tal ejercicio no sería deducible por no contabilizado, como tampoco lo sería en el ejercicio en que se contabilizara por no haberse devengado en él», en PASCUAL PEDREÑO, Eladio. «Los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades», en *Jurisprudencia Tributaria* n.º 6, 1998, págs. 40-41.

Para GARCÍA MORENO, fue el reglamento anterior el que «ha entendido de una forma muy rigorista este mandato legal, reduciendo extraordinariamente los amplios términos en los que se expresa la ley, ya que ningún gasto podrá ser deducido si no figura inscrito en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio al que corresponde la declaración-liquidación», en GARCÍA MORENO, Alberto. «Breve análisis de la exigencia de la contabilización de los gastos como requisito de deducibilidad», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n.º 94, 1997, pág. 201. Incluso, el citado autor llega a atribuir a dicha normativa una naturaleza sancionadora, ya que, a su juicio, «por un lado, no se persigue el cumplimiento de la norma vulnerada, que consistiría en la integración de aquellas partidas que hubieran sido omitidas; por otro lado, la amenaza que supone para el sujeto pasivo el que el hecho de que, por ejemplo, si olvida imputar a los resultados del ejercicio una determinada partida negativa, no pueda ya deducirla nunca es un factor que, sin duda, provoca una presión psicológica, conminándolo al cumplimiento voluntario de esa formalidad» (*ibidem*, pág. 211).

de dicha contabilización, sin que pudiera, mediante ajustes extracontables, retrasarse al ejercicio de su devengo, que era cuando realmente le correspondería por aplicación de las reglas generales de imputación temporal.

La configuración actual del principio de inscripción contable contiene importantes diferencias en relación con la normativa anterior que acabamos de comentar, tanto formales, al incluirse en el propio texto legal, lo que evita una posible tacha de extralimitación reglamentaria; como de carácter sustancial, al formularse varias reglas diferentes cuyo significado sólo es comprensible mediante una interpretación conjunta de todas ellas.

La primera de estas reglas, formulada en el primer párrafo del artículo 19.3 del TRLIS, impide que un gasto sea deducible si no ha sido imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o –lo que no será muy frecuente– en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria. Este precepto, que podríamos denominar regla de la necesaria contabilización del gasto, aparece redactado más como un requisito general para la deducción fiscal de los gastos que como una regla de imputación temporal ¹⁶. De hecho, creemos que no hubiera extrañado su inclusión en otro artículo diferente, como pudiera ser el artículo 14 del TRLIS dedicado a la delimitación de los gastos no deducibles, aunque ciertamente este último precepto no tiene como finalidad regular los requisitos generales de deducción de los gastos, sino que está destinado a determinar directamente qué concretos gastos no son deducibles.

No obstante, su inclusión en el artículo 19.3, junto al conjunto de criterios de imputación temporal del impuesto, nos permite afirmar que la intención del legislador ha sido establecer que un gasto no es deducible fiscalmente **hasta** que no se ha producido su registro contable, normalmente en la cuenta de pérdidas y ganancias. Es decir, lo que realmente se regula es una cuestión temporal: se prohíbe que la deducción fiscal de un gasto se produzca en un ejercicio anterior al de su efectiva contabilización, aunque ello hubiera sido lo consecuente con la aplicación de las reglas generales de imputación temporal (normalmente el devengo del gasto).

Sin embargo, la estricta aplicación de esta regla de la necesaria contabilización del gasto se encuentra matizada por el propio TRLIS. Por un lado, por las propias excepciones que ella misma admite expresamente, como los gastos derivados de la libertad de amortización o aquellos otros correspondientes a la recuperación del coste del bien en el régimen especial de *leasing*. Por otra parte, por la incidencia de la última de las reglas del artículo 19.3, que vamos a estudiar a continuación, y

¹⁶ Aquí se aprecia muy bien el tratamiento asimétrico entre los ingresos y los gastos que se deduce del artículo 19.3 del TRLIS, ya que no existe una regla semejante en relación con los ingresos, cuya tributación debe producirse en todo caso, aunque se omita su contabilización. Por esta razón, podemos afirmar que aunque la correcta imputación fiscal de los ingresos y los gastos contribuye por igual a la realización del principio constitucional de capacidad económica, la preocupación del legislador es realmente otra: el interés recaudatorio de la Hacienda Pública y el control de las rentas declaradas. Por ello, los ingresos, que suman en la base imponible del impuesto y, en consecuencia, producen una mayor tributación, no se someten a ningún requisito formal de contabilización; mientras que los gastos, que restan en la base imponible, y por tanto, minoran la deuda tributaria, sólo son deducibles si han sido contabilizados, como requisito fiscal añadido que refuerza el control de las partidas negativas de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

que puede obligar a computar el gasto en el ejercicio de su devengo, aunque éste se haya contabilizado posteriormente, siempre que el retraso contable del gasto haya generado una menor tributación en el Impuesto sobre Sociedades.

La segunda de las reglas, contenida en el primer inciso del segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS, regula los supuestos en que se hayan contabilizado los ingresos y los gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias de un período impositivo diferente al que le correspondería por la aplicación de los criterios generales de imputación temporal ¹⁷. Estos criterios generales serán, normalmente, el criterio del devengo (art. 19.1 del TRLIS) o, excepcionalmente, los criterios alternativos utilizados por el sujeto pasivo, y aprobados por la Administración tributaria, para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa (art. 19.2 del TRLIS). Dicha regla ordena, como parece lógico, que los ingresos y los gastos así contabilizados deben imputarse fiscalmente en el ejercicio de su devengo, o excepcionalmente en el ejercicio en que les corresponda de acuerdo con los criterios utilizados por el sujeto pasivo y aprobados por la Administración. Por consiguiente, se establece una regla de preferencia del criterio fiscal.

Sin embargo, la tercera de las reglas, contenida en el segundo inciso del segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS, excepciona de forma muy significativa la regla anterior de preferencia del criterio fiscal, en la medida en que dispone que el adelanto en la contabilización de los ingresos y el retraso en la contabilización de los gastos respecto del período impositivo que les correspondería por la aplicación de los criterios generales de imputación temporal tiene como consecuencia que los citados ingresos o gastos deban ser imputados en el ejercicio de su registro contable, con la única salvedad de que de ello no se derive una menor tributación. De esta forma, se establece, sólo para estos concretos supuestos, una regla de preferencia de la inscripción contable. Téngase en cuenta, además, que se trata de una norma imperativa, y no de una simple opción para el sujeto pasivo, lo que implica la imposibilidad de corregir la contabilización realizada mediante ajustes extracontables ¹⁸.

¹⁷ A efectos del artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, es indiferente el motivo por el que se contabilizan los ingresos y los gastos en un período impositivo diferente al que le correspondería fiscalmente. Así, puede consistir tanto en un error de contabilización, como en una actitud intencionada del sujeto pasivo. Incluso, puede suceder que dicha contabilización sea conforme con unos criterios alternativos utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, lo que sería totalmente correcto desde el punto de vista mercantil, si bien en este último caso no se habría solicitado su aprobación conforme al artículo 19.2 del TRLIS, o bien dicha solicitud habría sido denegada por la Administración tributaria.

En sentido análogo, se ha señalado que «a primera vista cabría entender que el precepto se refiere a las excepciones que resulten del PGC y de las normas contables (excepciones contables al principio del devengo que supongan adelantar un ingreso o retrasar un gasto), y no a los casos en que el sujeto pasivo se aparte de los criterios contables de imputación temporal, en cuyo caso el artículo 148 llevaría a la Inspección a corregir a efectos fiscales los criterios empleados. Sin embargo, del propio tenor del precepto —gastos e ingresos "imputados..."—, y no "que deberían imputarse"— se deduce que la voluntad del legislador era atender a la efectiva contabilización aunque la misma se haya realizado con vulneración de los criterios contables», en CHECA GONZÁLEZ, Clemente; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; FALCÓN Y TELLA, Ramón; y SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 276.

¹⁸ Como señala DÍAZ YANES, cuyo comentario es extensible igualmente a los ingresos anticipados contablemente, «la redacción del artículo 19.3 impide actuar "a sensu contrario", es decir, si de la imputación del gasto en el ejercicio en el que se ha contabilizado resultara una tributación superior a la que correspondería de haberse contabilizado correctamente, el sujeto pasivo no podrá optar por imputar el gasto en el ejercicio de su devengo, debiendo por tanto soportar una mayor

A nuestro juicio, la justificación de esta última regla se encuentra fundamentalmente en que la conducta del sujeto pasivo, contabilizando el ingreso o el gasto en un ejercicio diferente al que le correspondería por la normativa tributaria, produce un beneficio para la Hacienda Pública, en la medida en que se anticipa la tributación de la sociedad, bien mediante un anticipo de una partida positiva (ingreso) en la base imponible del impuesto, bien mediante el retraso de una partida negativa (gasto). Por ello mismo, cuando dicho beneficio se torna en perjuicio, porque se prueba la existencia de una tributación inferior a la que hubiera correspondido por la aplicación de los criterios generales de imputación temporal, entonces el TRLIS ordena aplicar la regla general de preferencia del criterio fiscal. De este mismo modo, se explica también la inaplicación de esta tercera regla cuando se produce un diferimiento de la tributación, porque se ha retrasado un ingreso o se ha adelantado un gasto, lo que lleva a presumir que la conducta del sujeto pasivo ha sido realizada en perjuicio de la Hacienda Pública.

En definitiva, interpretando conjuntamente las tres reglas descritas, podemos concluir que el registro contable de los ingresos y los gastos tiene las siguientes consecuencias tributarias en relación con la imputación temporal de los mismos ¹⁹:

1. Los ingresos contabilizados en un ejercicio anterior al que le correspondería por aplicación del criterio del devengo, o por la aplicación de los criterios adoptados conforme al artículo 19.2 del TRLIS, obligan a la sociedad a incluir dichos ingresos en la base imponible correspondiente al ejercicio de su efectiva contabilización (regla de preferencia de la inscripción contable). No obstante, si se prueba que dicha inclusión genera una tributación inferior a la que le hubiera correspondido con una correcta imputación fiscal del ingreso, entonces debe prevalecer la imputación conforme al devengo o a los criterios adoptados conforme al mencionado artículo 19.2 (regla de preferencia del criterio fiscal).

tributación como consecuencia del error contable cometido», en DÍAZ YANES, Inmaculada. «Base imponible», en AA.VV. *Guía del Impuesto sobre Sociedades*. Ed. CISS, Valencia, 1996, pág. 72. *Vid.*, en el mismo sentido, AA.VV. «Artículo 19. Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos», ob. cit., pág. 296.

¹⁹ Dicho de otra manera, se deberá aplicar el criterio de imputación temporal correspondiente al devengo en los siguientes casos:

- A los ingresos contabilizados en el ejercicio de su devengo.
- A los ingresos contabilizados en ejercicios posteriores a su devengo.
- A los ingresos contabilizados en ejercicios anteriores a su devengo, siempre que la contabilización anticipada del ingreso pueda generar una tributación inferior para la Hacienda Pública.
- A los gastos contabilizados en el ejercicio de su devengo.
- A los gastos contabilizados en ejercicios posteriores a su devengo, siempre que la contabilización retrasada del gasto pueda generar una tributación inferior para la Hacienda Pública.
- A los gastos contabilizados en ejercicios anteriores a su devengo.

Por el contrario, se deberá aplicar el criterio de imputación temporal correspondiente al ejercicio de su efectiva contabilización sólo en los siguientes casos:

- A los ingresos contabilizados en ejercicios anteriores a su devengo, siempre que la contabilización anticipada del ingreso no genere una tributación inferior para la Hacienda Pública.
- A los gastos contabilizados en ejercicios posteriores a su devengo, siempre que la contabilización tardía del gasto no genere una tributación inferior para la Hacienda Pública.

Finalmente, cuando el sujeto pasivo aplique excepcionalmente criterios de imputación temporal de los ingresos y gastos diferentes del devengo, y éstos hayan sido aprobados por la Administración tributaria conforme al artículo 19.2 del TRLIS, las conclusiones serán las mismas que hemos descrito anteriormente, pero sustituyendo en el párrafo anterior «el ejercicio de su devengo» por «el ejercicio que corresponda por aplicación de los criterios aprobados por la Administración».

2. Los ingresos contabilizados en un ejercicio posterior –o en el mismo ejercicio– al que le correspondería por aplicación del criterio del devengo, o por la aplicación de los criterios adoptados conforme al artículo 19.2 del TRLIS, obligan a la sociedad a incluir siempre dichos ingresos en la base imponible correspondiente al ejercicio de su devengo o al ejercicio que resulte de la aplicación de los criterios adoptados conforme al mencionado artículo 19.2 (regla de preferencia del criterio fiscal).
3. Los gastos contabilizados en un ejercicio anterior –o en el mismo ejercicio– al que le correspondería por aplicación del criterio del devengo, o por la aplicación de los criterios adoptados conforme al artículo 19.2 del TRLIS, obligan a la sociedad a incluir siempre dichos gastos en la base imponible correspondiente al ejercicio de su devengo o al ejercicio que resulte de la aplicación de los criterios adoptados conforme al mencionado artículo 19.2 (regla de preferencia del criterio fiscal).
4. Los gastos contabilizados en un ejercicio posterior al que le correspondería por aplicación del criterio del devengo, o por la aplicación de los criterios adoptados conforme al artículo 19.2 del TRLIS, obligan a la sociedad a incluir dichos gastos en la base imponible correspondiente al ejercicio de su efectiva contabilización (regla de la necesaria contabilización del gasto y regla de preferencia de la inscripción contable). No obstante, si se prueba que dicha inclusión genera una tributación inferior a la que le hubiera correspondido con una correcta imputación fiscal del gasto, entonces debe prevalecer la imputación conforme al devengo o a los criterios adoptados conforme al mencionado artículo 19.2 (regla de preferencia del criterio fiscal).

La nueva configuración del principio de inscripción contable ha sido bien acogida por la doctrina, que ve en lo que hemos denominado regla de preferencia de la inscripción contable una buena solución para evitar regularizaciones fiscales que no tengan incidencia económica ²⁰, y sobre todo aplaude la posibilidad que supone para la sociedad el poder deducir los gastos extemporáneos, flexibilizando la tradicional rigidez existente en la aplicación del principio de independencia de ejercicios ²¹.

²⁰ Vid. DÍAZ YANES, I., ob. cit., pág. 72. No obstante, es indudable que una anticipación de la tributación por parte de la sociedad, anticipando los ingresos o retrasando los gastos, conlleva siempre un coste económico que puede medirse en términos financieros.

²¹ Vid. BUSQUETS ALTED, Mercé. «Tratamiento de la base imponible: el devengo y la deuda tributaria del Impuesto sobre Sociedades según la Ley 43/1995», en *Técnica Tributaria* n.º 34, 1996, pág. 19. En particular, SEGARRA sostiene que «este tratamiento constituye una mejora técnica ya que no era justificable que quedaran sin computar fiscalmente determinados gastos contables por el mero hecho de ser extemporáneos cuando de ello no resultaba ventaja alguna para el sujeto pasivo», en SEGARRA, Ángel. *El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Ley 43/95, de 27 de diciembre. Análisis y comentarios*. Ed. Deusto, Bilbao, 1996, pág. 97.

Sin embargo, no ha faltado quien se ha mostrado muy crítico con las modificaciones que supone la introducción del artículo 19.3 del TRLIS. Así, ESTEBAN MARINA afirma que «la tradicional independencia de ejercicios vigente en el Impuesto sobre Sociedades desde 1900 a 1995 –¿por qué había que romperla si ha dado tan buenos resultados?– se cercena grandemente al permitir la trasposición, entre ejercicios, de gastos e ingresos si de ello "no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de las reglas generales de imputación temporal". Al flexibilizar estas reglas se favorece de modo claro al contribuyente; pienso que probablemente dará lugar a trasvases interesados –¿para qué está la contabilidad imaginativa?– y consiguientes discusiones con la Inspección», en ESTEBAN MARINA, Ángel. *Contabilidad y base imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 104.

Por nuestra parte, aplaudimos la eliminación de cualquier rigidez que impida la incorporación en la base imponible del impuesto de los gastos contabilizados extemporáneamente, ya que creemos que una adecuada interpretación del principio constitucional de capacidad económica conlleva que la sociedad tribute por su renta real, lo que obliga a computar todos los ingresos, pero también, y con la misma importancia, todos los gastos en que haya incurrido para obtener dichos ingresos. No obstante, en la nueva configuración del principio de inscripción contable subyace principalmente el deseo del legislador de favorecer las situaciones que produzcan un beneficio para la Hacienda Pública. Por esta razón, cuando la sociedad intenta retrasar su tributación (contabilizando anticipadamente los gastos o retrasando la contabilización de los ingresos), la norma se muestra muy rígida en la restauración de la situación tributaria del contribuyente conforme a la regla de devengo –o del criterio alternativo adoptado conforme al art. 19.2 del TRLIS–. Sin embargo, cuando la situación es la contraria, la norma convalida la situación irregular creada, de modo que la contabilización anticipada de los ingresos o retrasada de los gastos tiene como efecto fiscal un cambio en la regla de imputación temporal, imponiéndose entonces el período impositivo de su efectiva contabilización, en la medida en que dicha situación beneficia a la Hacienda Pública (en caso contrario, cuando la perjudica, debe volverse hacia la tributación conforme al criterio del devengo).

Por consiguiente, creemos que el efecto fundamental que persigue el artículo 19.3 del TRLIS es impedir que la sociedad pueda tributar conforme al criterio del devengo cuando haya contabilizado los ingresos y los gastos de manera incorrecta, y de ello se derive un perjuicio para la propia sociedad y un correlativo beneficio para la Hacienda Pública. Téngase en cuenta que la imposición del criterio tributario del devengo en todo caso es perfectamente compatible con la incorporación de todos los ingresos y los gastos, incluidos los contabilizados extemporáneamente, ya que bastaría con admitir la realización de los ajustes extracontables pertinentes en la base imponible del impuesto para adecuarlos al criterio del devengo, sin que sea necesario regular criterios excepcionales de imputación temporal para estos casos. Sin embargo, una norma de este tipo permitiría al propio contribuyente, e incluso obligaría a la Administración tributaria, a regularizar la situación tributaria de la sociedad conforme al criterio del devengo, de manera que podría pensarse incluso en la generación de interés de demora a favor del contribuyente ²².

2. Problemática del requisito de tributación no inferior incluido en el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS.

A. Cálculo de la tributación no inferior.

La correcta aplicación del artículo 19.3, segundo párrafo, cuando la sociedad ha contabilizado tardíamente un gasto o ha contabilizado anticipadamente un ingreso, depende de la comparación entre, por un lado, la tributación resultante si el ingreso o el gasto se imputa definitivamente en el

²² Con una regulación de este tipo, una sociedad que no hubiera contabilizado un gasto devengado en el período impositivo 2004 podría solicitar, dentro del período de cuatro años de prescripción, la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dicho ejercicio, solicitando la devolución de la parte de la deuda ingresada correspondiente, más los intereses de demora devengados desde su ingreso hasta el momento en que se ordene el pago de la devolución.

período impositivo de su inscripción contable y, por otro, de la tributación resultante si el ingreso o el gasto se imputa en el período impositivo en que se devengó (o que le correspondía por aplicación de los criterios alternativos adoptados conforme al art. 19.2). Concretamente, cuando de la primera situación descrita no se derive una tributación inferior a la que resultaría de la segunda, entonces los ingresos y gastos mencionados deben imputarse en el período impositivo de su efectiva contabilización. Por el contrario, si se produce la citada tributación inferior, entonces debe prevalecer su imputación conforme al devengo.

Lógicamente, lo primero que debe determinarse es la magnitud que debe ser comparada en ambos casos. A nuestro juicio, la tributación inferior sólo puede interpretarse como una minoración de la deuda tributaria correspondiente a todos los ejercicios que puedan quedar afectados por el retraso del gasto o el anticipo del ingreso. Por consiguiente, debe efectuarse un análisis a nivel de cuotas tributarias, teniendo en cuenta los efectos sobre las bases imponibles, los tipos de gravamen y las bonificaciones y deducciones del impuesto que hayan podido derivarse de la contabilización inadecuada en cualquier período impositivo de la sociedad.

Ciertamente, en la redacción original de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los supuestos en que podía producirse esta disminución de la tributación eran muy escasos. Téngase en cuenta que estamos ante un tributo con tipo de gravamen proporcional y que los supuestos contemplados (anticipo de ingresos o retraso de gastos) generan sólo, en un primer momento, una ventaja económica para la Hacienda Pública debido a que provocan una anticipación de la tributación de la renta obtenida por la sociedad. Por consiguiente, lo más frecuente, y con mucha diferencia, era que nunca se produjese la tributación inferior que menciona el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS y que, por lo tanto, en estos casos se imputase finalmente los ingresos o gastos en el ejercicio de su efectiva contabilización.

No obstante, podían pensarse supuestos excepcionales en los que era necesario restaurar la regla del devengo como criterio de imputación temporal, ya que se podía apreciar esa minoración de la tributación en perjuicio de la Hacienda Pública. Así, por ejemplo, podemos mencionar los siguientes:

1. La existencia de una partida negativa por compensar o aplicar proveniente de ejercicios anteriores, de modo que el plazo de compensación o aplicación finalizase en el ejercicio en el que se anticipa la tributación (en cualquier caso, es indiferente que dicho anticipo se produzca por el adelanto contable del ingreso o por el retraso en la contabilización del gasto ²³). En este sentido, las bases imponibles negativas, las deducciones por doble im-

²³ Para PASCUAL PEDREÑO, «los supuestos más claros que se tratan de evitar con la introducción de tal norma son los de imputar ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias en períodos anteriores a los que fiscalmente corresponde, al objeto de compensar bases imponibles negativas que de otro modo prescribirían; así como la imputación de gastos a períodos posteriores con la finalidad de prolongar el plazo para compensar bases imponibles negativas» (ob. cit., pág. 40). Sin embargo, lo que realmente cuenta es la anticipación de la base imponible del impuesto, siendo indiferente que la misma se produzca por el adelantamiento contable de un ingreso o por el retraso contable de un gasto. En ambos casos, o bien propiciamos

sición no aplicadas por insuficiencia de cuota o las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades no aplicadas por superarse los límites máximos señalados en el propio TRLIS tienen plazos máximos de compensación o aplicación en períodos impositivos futuros, cuyo vencimiento conlleva la pérdida irreversible de las posibilidades de compensación o aplicación ²⁴.

2. La ampliación indebida del plazo de compensación de las bases imponibles negativas, ya que el adelanto de los ingresos o el retraso de los gastos puede efectuarse para retrasar el cómputo del inicio del plazo de compensación.
3. El cambio de forma jurídica del sujeto pasivo que conllevase la aplicación de un tipo de gravamen inferior en el ejercicio en que se ve incrementada la base imponible del impuesto. Este supuesto, sin duda muy excepcional, podría producirse, por ejemplo, por la transformación de una cooperativa en una sociedad limitada ²⁵.
4. El cambio legal del tipo de gravamen aplicable al sujeto pasivo, lo que también resulta una situación muy excepcional. Este supuesto, en el que puede ser fácil constatar que la sociedad no buscaba intencionadamente la consecución de una ventaja fiscal, siempre que en el momento de realizar la contabilización del ingreso o el gasto desconociese la intención del legislador de llevar a cabo dicha modificación, obligaría igualmente a computar los ingresos adelantados o los gastos retrasados contablemente en el ejercicio de su devengo. Téngase en cuenta que el precepto legal valora exclusivamente la existencia de una tributación inferior para la Hacienda Pública, siendo indiferente la finalidad buscada por el contribuyente con su conducta.

una mayor base imponible positiva en un período anterior al que le correspondería, que sería aprovechada para compensarla con la base imponible negativa de ejercicios anteriores, cuyas posibilidades de compensación estarían a punto de finalizar; o bien propiciamos que la base imponible negativa aparezca en un ejercicio posterior al que le correspondería, con la intención de iniciar el cómputo del plazo de compensación más tarde de lo que resultaría de una adecuada imputación temporal, con lo que dilataríamos artificialmente dicho plazo de compensación.

²⁴ Sin embargo, es difícil encontrarse en la práctica con este tipo de situaciones, debido a la generosidad de los plazos previstos que, incluso en la redacción original de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, permitían la compensación de las bases imponibles negativas y la aplicación de deducciones por doble imposición durante un período de hasta siete años, mientras que las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades disponían sólo de cinco. Pero es que, además, estos plazos de compensación se han ido progresivamente ampliando mediante diversas modificaciones legales, de modo que, a fecha de hoy, la posibilidad de compensar bases imponibles negativas se extiende hasta un período de quince años, mientras que las distintas deducciones tienen plazos máximos de siete, diez y hasta quince años, según los casos. Por consiguiente, en la actualidad, esta hipótesis, en la que probablemente estuviese pensando el legislador en 1995 cuando redactó la salvedad de «tributación inferior» contenida en el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, se producirá de un modo muy excepcional.

²⁵ Pensemos, por ejemplo, en una cooperativa que contabiliza en 2004 un gasto devengado en 2003, de manera que se transforma en una sociedad limitada precisamente en dicho ejercicio 2004. De esta forma, se producirá una tributación inferior en perjuicio de la Hacienda Pública por la diferencia en los tipos de gravamen aplicables. Así, si se trataba de un gasto que debía incluirse en la base imponible cooperativizada, debería haber reducido la tributación de la cooperativa en sólo un 20%, mientras que en el período impositivo 2004 se habrá incluido en la base imponible de una entidad en el régimen general, reduciéndola en un 35%. En consecuencia, dicho gasto deberá imputarse, mediante ajustes extracontables, en el ejercicio 2003, que fue cuando se devengó.

Sin embargo, a los casos anteriores, pronto hubo que añadir otros nuevos supuestos que se presentan incluso con mayor frecuencia que las situaciones que acabamos de enumerar ²⁶. Nos estamos refiriendo a los supuestos de tributación inferior que pueden producirse por la existencia de una tarifa aplicable a las bases imponibles obtenidas por las empresas de reducida dimensión (art. 114 del TRLIS). De esta forma, una sociedad que pasa de tener la condición de empresa de reducida dimensión en un ejercicio a tributar en el régimen general en el período impositivo siguiente, o viceversa, provoca fácilmente supuestos de tributación inferior cuando anticipamos un ingreso o retrasamos un gasto ²⁷.

Pero ni siquiera es necesaria la alteración en la condición tributaria de la sociedad para que se puedan encontrar fácilmente ejemplos de tributación inferior en el supuesto de empresas de reducida dimensión. En este sentido, la propia existencia de una tarifa, aunque sea sólo con dos tipos marginales, puede generar supuestos de tributación inferior cuando adelantamos contablemente la imputación de los ingresos o retrasamos contablemente los gastos, según las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los distintos períodos impositivos afectados fluctúen una vez por encima de 90.151,81 euros, y otras veces por debajo de dicha cantidad ²⁸.

²⁶ Recordemos que el artículo 127 bis de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (ahora art. 114 del TRLIS), que contiene la tributación reducida al 30% de los primeros 90.151,81 euros (anteriormente 15.000.000 ptas.), entró en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1997 (segundo año de vigencia de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades), según dispuso el artículo 19 de la Ley 13/1996, de 30 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

²⁷ Así ocurre, por ejemplo, con una empresa de reducida dimensión que ha adelantado contablemente al ejercicio 2003 ingresos devengados en el 2004, y que su base imponible se situó por debajo de los 90.151,81 euros en el citado ejercicio 2003 (por lo tanto, tributaría por dichos ingresos sólo al 30%). Si en el período impositivo 2004 deja de tener la condición de empresa de reducida dimensión, entonces debe realizar los oportunos ajustes extracontables (negativo en el período impositivo 2003, para suprimir un ingreso contabilizado no imputable fiscalmente, y positivo en el período impositivo 2004, como ingreso fiscal no contabilizado) para restaurar la tributación de dichos ingresos conforme al criterio del devengo, ya que en este ejercicio 2004 deberán tributar a un tipo de gravamen del 35%.

Curiosamente en el caso contrario, es decir, si la sociedad retrasa contablemente al ejercicio 2004 ingresos devengados en el 2003, manteniéndose el resto de hipótesis planteadas, se produciría una mayor tributación en beneficio de la Hacienda Pública. Sin embargo, el retraso de ingresos debe ser siempre corregido de conformidad con el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, ya que en este supuesto siempre se aplica lo que hemos denominado regla de preferencia del criterio fiscal. No obstante, obsérvese que la mayor tributación del ingreso, en un 5%, puede perfectamente compensar el coste financiero derivado del retraso en un año de la tributación de la sociedad, produciéndose un efecto global beneficioso para la Hacienda Pública.

²⁸ Pensemos, por ejemplo, en una empresa de reducida dimensión que contabiliza un gasto de 10.000 euros en el ejercicio 2004, cuando había sido devengado en el período impositivo 2003, y suponemos además que sus bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades han alcanzado las siguientes magnitudes: 80.000 euros en el período 2003 y 120.000 euros en el período 2004. En esta situación se genera la tributación inferior que prevé el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, ya que si imputamos el gasto en el momento de su devengo, la deuda tributaria del período impositivo 2003 se ve minorada en 3.000 euros (30% 10.000), mientras que si la imputamos en el ejercicio de su inscripción contable, la deuda tributaria del 2004 se ve reducida en 3.500 euros (35% 10.000). Por lo tanto, la imputación temporal del gasto conforme a su efectiva contabilización supone una tributación inferior en 500 euros respecto de la imputación temporal conforme al devengo y, en consecuencia, es preceptiva su imputación conforme a este último criterio.

B. Relevancia del instituto de la prescripción en el cálculo de la tributación no inferior.

Una cuestión fundamental en el cálculo que estamos analizando, dado que los efectos del adelanto contable del ingreso o del retraso contable del gasto pueden extenderse a las bases imponibles de varios ejercicios, consiste en delimitar la incidencia que la prescripción de alguno de los períodos impositivos implicados puede tener sobre el citado cálculo. A nuestro juicio, el planteamiento del problema tiene además una doble vertiente: por una parte, se debe estudiar si las deudas tributarias correspondientes a períodos impositivos prescritos forman parte del cálculo que tanto la Administración como el propio contribuyente deben efectuar para concluir si existe o no la tributación inferior prevista en la norma; y por otra parte, una vez llegada a la conclusión de que existe la citada tributación inferior y, por lo tanto, que debe aplicarse la regla del devengo en la imputación temporal del correspondiente gasto o ingreso, entonces interesa conocer cómo se regulariza la situación tributaria del contribuyente si resulta que alguno de los períodos impositivos afectados se encuentra prescrito.

Para comprender mejor la citada cuestión, veamos un ejemplo en el que una sociedad ha amortizado un bien de su inmovilizado por debajo de su coeficiente mínimo, que además constituye seguramente uno de los supuestos más frecuentes de aplicación del artículo 19.3 del TRLIS. Así, pensemos en una sociedad del régimen general, sin bases imponibles negativas que compensar ni deducciones pendientes de aplicar durante todo el tiempo analizado, que adquiere una maquinaria, el 1 de enero de 2003, por 5.000 euros (tiene asignada un coeficiente mínimo del 10%) y no contabiliza su amortización hasta el período impositivo 2012, cuando dota contablemente como gasto de amortización la totalidad del valor de adquisición del bien.

En el ejemplo propuesto, la sociedad ha contabilizado gastos en el ejercicio 2012, por un importe total de 4.500 euros, que se corresponden con partidas devengadas en períodos impositivos anteriores (los nueve ejercicios anuales comprendidos entre el año 2003 y el año 2011, a razón de 500 euros ²⁹ por período impositivo). Por lo tanto, la imputación temporal de los citados gastos debe efectuarse de conformidad con el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS. Además, entendemos que, con independencia de las facultades de comprobación ostentadas por la Administración tributaria, debe ser la sociedad quien valore, en primer término, la existencia o no de la tributación inferior a la que alude dicho precepto para discernir cuál debe ser la regla de imputación temporal aplicable a los citados gastos, en la medida en que el mismo tiene un carácter imperativo y no constituye una mera opción para el contribuyente.

En nuestra opinión, la comparación entre la tributación resultante del mantenimiento de los gastos en el período impositivo de su efectiva contabilización y la resultante de su imputación a los diferentes ejercicios en que fueron devengados debe efectuarse con total independencia de la prescripción de alguno de los citados ejercicios. Bajo este planteamiento, el retraso en la contabilización

²⁹ Dicho importe constituye la cantidad mínima devengada anualmente como gasto de amortización de la maquinaria a los efectos de aplicar lo previsto en el artículo 19.3 del TRLIS –que se corresponde con la aplicación del coeficiente mínimo de amortización–, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2.1.º, *in fine*, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

de los gastos planteado en el ejemplo no produce una tributación inferior en perjuicio de la Hacienda Pública, ya que la menor deuda tributaria que se ingresará en el período impositivo 2012, valorada en 1.575 euros (35% 4.500), queda compensada exactamente en el mismo importe por el exceso de tributación producido durante los ejercicios 2003 a 2011 ($9 \times 35\% \times 500$). En consecuencia, la sociedad no debe —ni puede— efectuar ningún ajuste extracontable, ni tampoco la Administración podrá alterar la situación tributaria del contribuyente, ya que la regla de imputación temporal que debe aplicarse en este supuesto es la correspondiente a la efectiva contabilización de los gastos (lo que hemos denominado regla de preferencia de la inscripción contable).

Sin embargo, varias consultas evacuadas por la Dirección General de Tributos sobre la aplicación del artículo 19.3 del TRLIS parecen indicar una interpretación diferente, de manera que el cálculo comparativo sólo podría efectuarse utilizando las deudas tributarias correspondientes a los períodos impositivos no prescritos. En este sentido, la consulta de la Dirección General de Tributos n.º 520-98, de 1 de abril de 1998, en la que también se trataba un supuesto de falta de amortización de bienes del inmovilizado, considera que «la deducibilidad o no de la referida partida en el ejercicio 1996/1997 dependerá de que ello no determine una tributación inferior a la que hubiere resultado de imputar las amortizaciones en los períodos impositivos en los que se devengaron, para lo cual deberá tenerse en consideración, exclusivamente, los períodos impositivos que no estuvieren prescritos»³⁰.

Para quien sostiene esta interpretación, y como se ha señalado en otro lugar, «si estuviese prescrito el ejercicio al que corresponde el gasto según el devengo, resultaría que de admitir la deducibilidad del gasto en el ejercicio en que se contabiliza, la tributación que se obtendría sería inferior a la resultante de aplicar el principio de devengo. Ello supondría no admitir la deducción fiscal del gasto en el ejercicio en que se contabiliza (ajuste positivo al resultado contable) ni en el ejercicio en que se devengó al estar prescrito»³¹.

³⁰ Puede encontrarse en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 192, 1999 y en *Normacef Fiscal* NFC 008376. Esta misma interpretación se ha sostenido en la contestación a otras consultas similares como, por ejemplo, la consulta de la Dirección General de Tributos n.º 372-01, de 21 de febrero de 2001, también en relación con un supuesto de retraso de los gastos de amortización (puede encontrarse en *Normacef Fiscal* NFC 012357); la consulta de la Dirección General de Tributos n.º 0940-98, de 1 de junio de 1998, en relación con el gasto derivado de la depreciación de unas acciones que no cotizan en bolsa (puede encontrarse en página web de la AEAT); y la consulta de la Dirección General de Tributos n.º 772-02, de 21 de mayo de 2002, en relación con el cómputo tardío de la pérdida de valor de unos activos (puede encontrarse en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 223-224, 2002 y en *Normacef Fiscal* NFC 016385).

Sin embargo, no podemos dejar de advertir que en las primeras consultas tributarias planteadas en relación con la aplicación del artículo 19.3 del TRLIS no se mencionaba, en ningún momento, este efecto de la prescripción sobre el cálculo que necesariamente debe efectuarse para verificar si existe o no la tributación inferior señalada en el mencionado precepto. En este sentido, pueden citarse, entre otras, las consultas de la Dirección General de Tributos n.º 20-96, de 8 de noviembre de 1996; n.º 310-96, de 27 de diciembre de 1996 (ambas pueden encontrarse en la base de datos de *Actualidad-La Ley*); n.º 617-97, de 2 de abril de 1997 (puede encontrarse en la *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 177, 1997 y en *Normacef Fiscal* NFC 006541); y n.º 1179-97, de 10 de junio de 1997 (puede encontrarse en la base de datos *Quantor Fiscal*).

³¹ AA.VV. *Memento Práctico Fiscal 2003*. Ed. Francis Lefebvre, Madrid, 2003, pág. 461. En el mismo sentido se manifiesta FERNÁNDEZ DE VILLAVICENCIO, para quien no es posible deducir un gasto devengado en un ejercicio ya prescrito en el momento de su contabilización. El citado autor considera coherente la imposibilidad de deducirlo cuando «el retraso en su contabilización sea tan notorio como para que haya prescrito el ejercicio de devengo del citado gasto», en FERNÁNDEZ DE VILLAVICENCIO, FRANCISCO. «Consideraciones en torno a algún posible apunte contradictorio entre el artículo 12.3 y el artículo 19.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (ámbitos temporales para la contabilización de provisiones por depreciación de valores mobiliarios y para la contabilización de gastos)», en *Temas Tributarios de Actualidad*, n.º 20, 2003, pág. 27.

Con este otro planteamiento, la solución que daríamos al ejemplo propuesto sobre la aplicación del artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS sería radicalmente diferente. Así, existiría una tributación inferior provocada por el retraso en la contabilización del gasto de amortización, debido a que la minoración de la deuda tributaria en el ejercicio 2012, valorada en 1.575 euros ($35\% \times 4.500$), es superior al exceso de tributación ingresado exclusivamente en los cuatro últimos ejercicios no prescritos en los que se devengó el gasto, valorado en sólo 700 euros ($4 \times 35\% \times 500$).

En nuestra opinión, esta interpretación del artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS es errónea por los siguientes motivos: en primer lugar, por la propia finalidad de la norma, que creemos que consiste en impedir regularizaciones tributarias cuando la contabilización incorrecta de un ingreso o de un gasto conforme a los criterios generales de imputación temporal no genere un perjuicio para la Hacienda Pública. Por esta razón, el precepto legal sólo hace prevalecer la regla de imputación temporal conforme al criterio de su efectiva contabilización cuando se da una clara situación de anticipo en la tributación de la entidad (exclusivamente con el adelanto contable de los ingresos o el retraso contable de los gastos, y jamás a la inversa) y con la cautela de que dicha operación, inicialmente incorrecta desde el punto de vista fiscal, pero que va a ser convalidada por la propia ley, no genere una pérdida de recaudación fiscal para la Hacienda Pública (éste es el verdadero sentido de la salvedad de «tributación inferior» que estamos estudiando).

Estas condiciones se cumplen claramente en el ejemplo que hemos propuesto. Por un lado, no existe ninguna pérdida global de recaudación para la Hacienda Pública, ya que la suma de los ingresos tributarios realizados anticipadamente por la falta de contabilización de los gastos de amortización en los ejercicios en que se fueron devengando coincide exactamente con el importe de la reducción de la deuda tributaria que lleva aparejada la contabilización de dichos gastos en el período impositivo 2012. Por otro lado, la anticipación de la deuda tributaria que se desprende del análisis global de la operación supone necesariamente un beneficio financiero para la Hacienda Pública, que es precisamente lo que da sentido a la propia existencia del segundo párrafo del artículo 19.3 del TRLIS.

Además, obsérvese que, si se mantiene la segunda interpretación que hemos señalado, la sociedad deberá realizar en el período impositivo 2012 un ajuste extracontable positivo por importe de 2.500 euros, para evitar la deducción de los gastos de amortización devengados desde el ejercicio 2003 hasta el ejercicio 2007, que son aquellos que se corresponden con los períodos impositivos que están prescritos. Por lo tanto, la Hacienda Pública conseguirá un exceso de recaudación, que podemos cuantificar en 875 euros ($35\% \times 2.500$), sobre la tributación que le hubiera correspondido si se hubiese efectuado una imputación temporal de los gastos conforme al criterio del devengo. Es decir, dicha interpretación provocaría una sobreimposición, buscando el mero interés recaudatorio de la Hacienda Pública, que, por un lado, es contraria al principio de capacidad económica, ya que obliga a la sociedad a tributar por una renta ficticia derivada de la omisión de algunos gastos necesarios para la obtención de los ingresos computados; y por otro lado, no es coherente con la finalidad del precepto, que busca exclusivamente evitar todo perjuicio para la Hacienda Pública derivado de la alteración de la regla de imputación temporal, pero que no pretende penalizar al contribuyente con una mayor tributación, que constituiría, a nuestro parecer, casi una sanción encubierta por la inade-

cuada contabilización de los gastos (no olvidemos que la sociedad no ha podido, en los ejercicios ahora prescritos, realizar ajustes extracontables negativos para reconducir los gastos de amortización no contabilizados al criterio del devengo).

En segundo lugar, creemos que la interpretación de la Dirección General de Tributos nos llevaría a una aplicación absurda del artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, ya que la solución a adoptar en cada caso dependería incluso del momento en que se efectuase la comprobación administrativa. Pensemos en otro caso, incluso más sencillo, para intentar ejemplificar esta cuestión: una sociedad contabiliza en el ejercicio 2003 un ingreso de 2.000 euros que se devenga en el período impositivo 2004. Supongamos, además, que durante los dos ejercicios implicados la sociedad aplica el mismo tipo de gravamen y no tiene bases imponibles negativas que compensar ni deducciones pendientes de aplicar. Bajo estas condiciones, dado que se ha adelantado la contabilización de un ingreso y ello no genera una tributación inferior para la Hacienda Pública, la sociedad tendrá que imputar el ingreso referido de conformidad con la regla de preferencia de la inscripción contable, es decir, el ingreso será fiscalmente computable en el período impositivo 2003, cuando fue efectivamente contabilizado. Por consiguiente, la sociedad no puede realizar ningún ajuste extracontable para devolver el ingreso al ejercicio de su devengo (2004) porque, por voluntad del TRLIS, se ha cambiado la regla de imputación temporal relativa a esta concreta partida.

A la misma conclusión, lógicamente, debería llegar la Administración tributaria cuando compruebe las declaraciones tributarias de la sociedad correspondientes a los períodos impositivos 2003 y 2004. Sin embargo, no será siempre así desde la interpretación que estamos criticando, o mejor dicho dependerá del momento en que se realice la mencionada comprobación. De este modo, por ejemplo, si la Administración comprueba la situación tributaria de la sociedad antes del 26 de julio de 2008, fecha en la que prescribe la declaración correspondiente al período impositivo 2003, constatará que no existe la tributación inferior mencionada en el precepto legal que estamos estudiando, por lo que el ingreso seguirá siendo imputable en el ejercicio de su efectiva contabilización y, por lo tanto, no habrá regularización de la situación tributaria del contribuyente. Por el contrario, si la comprobación se efectúa a partir de la mencionada fecha y antes del 26 de julio de 2009, momento en que estará prescrita la declaración correspondiente al ejercicio 2003, pero no la relativa al 2004, se encontrará con que el menor ingreso de 700 euros (35% 2.000) realizado en la declaración del período impositivo 2004 no se corresponde con un mayor ingreso equivalente que se derive de un período impositivo no prescrito (no valdría, a los efectos del cálculo, el mayor ingreso de 700 euros efectuado en el ejercicio 2003). En consecuencia, deberá regularizar la situación tributaria del contribuyente, provocando, a nuestro parecer, una injustificada sobreimposición, ya que el mencionado ingreso de 2.000 euros llegaría a tributar dos veces, cuando se contabiliza (2003) y cuando se devenga (2004), sin que la sociedad, en ningún momento tras realizar la contabilización incorrecta del mismo, haya podido evitar este desenlace.

Pero lo más grave sería que se llega a esta situación no sólo por la conducta del sujeto pasivo, contabilizando indebidamente un ingreso, sino que se convierte en fundamental el momento concreto en que se efectúa la comprobación administrativa. Hasta una determinada fecha, la regla de imputación temporal es el ejercicio de su efectiva contabilización, y a partir de la misma es el período

do impositivo de su devengo (justo cuando el contribuyente no podrá solicitar la devolución del exceso de tributación ingresado en el ejercicio 2003, porque lógicamente está prescrito). En definitiva, la concreción de la regla de imputación temporal, que debería quedar bien predeterminada en la ley, se altera por el mero transcurso del tiempo y se hace depender de la actuación administrativa, lo que genera, a nuestro juicio, inseguridad jurídica e incluso puede favorecer una actuación arbitraria de la Administración, ya que basta esperar, en todos los casos de adelanto contable de ingresos o retraso contable de gastos, a que el período impositivo en el que se ha adelantado la tributación complete su plazo de prescripción para realizar entonces la oportuna comprobación administrativa del ejercicio todavía no prescrito (en el que se ha minorado la base imponible), provocando así siempre una doble tributación del contribuyente.

Por último, creemos que la interpretación administrativa es rechazable por la propia naturaleza del instituto de la prescripción. En este sentido, el artículo 64 a) de la todavía vigente Ley General Tributaria dispone la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ³², lo que comúnmente se ha considerado equivalente a la prescripción extintiva de la deuda tributaria ³³. De este modo, cuando el contribuyente ha declarado e ingresado la deuda tributaria correspondiente mediante una autoliquidación, la prescripción opera sobre las facultades de la Administración para comprobar dicha deuda tributaria, de modo que el transcurso del plazo de cuatro años establecido por la norma, sin interrupción por parte de la propia Administración o del contribuyente, conlleva la imposibilidad de revisar ulteriormente la deuda tributaria correspondiente al período impositivo prescrito. Todo ello contribuye a dotar de seguridad jurídica a las relaciones tributarias entre la Administración y el contribuyente.

Por otra parte, conocemos que el cálculo de la deuda tributaria se realiza mediante la intervención de distintos elementos estructurales, cuyo primer paso comienza con la determinación de la base imponible correspondiente a cada período impositivo. A tal efecto, el TRLIS ordena la formación de dicha base regulando principalmente los aspectos sustantivos de la misma, pero también, como hemos advertido durante este estudio, disponiendo las reglas necesarias para la imputación temporal de los distintos ingresos y gastos que integran la renta de la sociedad. Esta dimensión temporal de la renta —que bien pudiera integrar el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible— no se encuentra limitada por el plazo de prescripción de cuatro años ³⁴.

³² Dicho precepto se incluye también en el artículo 66 a) de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de julio de 2004.

³³ *Vid.*, por ejemplo, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho Financiero*. Ed. Compás, 2.ª edición, Alicante, 1989, volumen II, pág. 202 y *Materiales de Derecho Financiero*. Ed. Librería Compás, 4.ª edición, Alicante, 2001, pág. 313; VEGA HERRERO, Manuela. *La prescripción de la obligación tributaria*. Ed. Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 11 y ss; y FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. *La prescripción de la obligación tributaria. Un estudio jurisprudencial*. Ed. Aranzadi, Navarra, 2001, pág. 15.

³⁴ En realidad, el plazo de prescripción de cuatro años no constituye necesariamente un límite temporal a la aplicación de los diferentes elementos estructurales del impuesto. De esta forma, y como ya hemos señalado con anterioridad, en el propio TRLIS se regula un plazo de compensación de quince años para las bases imponibles negativas y unos plazos de quince, diez y siete años para la posible aplicación futura de las distintas deducciones. Ello no impide que frecuentemente el legislador limite las posibilidades de aplicación de algún elemento al plazo de cuatro años, pero porque así lo decide en el caso concreto. De este modo, por ejemplo, la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las

Por este motivo, por ejemplo, una venta a plazos realizada en el ejercicio 2003, que supongamos genera una renta de 10.000 euros y cuyo precio se cobra a razón del 10% anual en cada uno de los ejercicios comprendidos entre el 2003 y el 2012, puede imputarse, de conformidad con el artículo 19.4 del TRLIS, a razón de 1.000 euros durante cada uno de los diez períodos impositivos mencionados, sin que sea ningún obstáculo la existencia del plazo de prescripción de sólo cuatro años. Por consiguiente, los ingresos derivados de la operación a plazos se integran, en aplicación de la regla de imputación temporal contenida en el citado artículo 19.4, en cada una de las diez bases imponibles correspondientes a los diez períodos impositivos mencionados anteriormente, de manera que las diez deudas tributarias resultantes sí que tendrán un período diferenciado de prescripción de cuatro años.

En nuestra opinión, este mismo planteamiento es aplicable también a los ingresos y a los gastos que deben regularse de conformidad con el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS por haber sido contabilizados en un período impositivo diferente al de su devengo. Así, aunque el plazo de prescripción de cada deuda tributaria afectada será de cuatro años, es necesario determinar previamente cuál es la regla de imputación temporal aplicable, lo que en este caso se hace depender de una determinada cautela antielusiva, consistente en que dicho ingreso o gasto se imputará fiscalmente en el período de su efectiva contabilización siempre que de ello no resulte una tributación inferior a la que le correspondería con la imputación de la mencionada partida en el período impositivo de su devengo. En caso contrario, cuando se pruebe la existencia de dicha tributación inferior, la regla de imputación temporal es otra, debiéndose entonces computar el ingreso o gasto afectado en el período de su devengo.

Por consiguiente, y volviendo al primero de los ejemplos que propusimos sobre gastos de amortización, la primera cuestión que debe concretarse es la regla de imputación temporal aplicable a cada gasto de amortización devengado y no contabilizado durante los períodos impositivos 2003 a 2011, lo que constituye un elemento esencial para la formación de la base imponible de cada uno de dichos períodos y en el que nada tiene que ver el plazo de prescripción. Si, como ocurría en el ejemplo propuesto, no se generase una tributación inferior (teniendo en cuenta todas las deudas tributarias, prescritas o no), entonces los gastos deben imputarse en el ejercicio de su efectiva contabilización.

Por el contrario, si existiese una tributación inferior como consecuencia de la tardía contabilización de uno de los gastos –pensemos, por ejemplo, que en alguno de los ejercicios la sociedad hubiera tenido ocasionalmente un tipo de gravamen del 30%–, entonces la regla de imputación temporal aplicable al mencionado gasto sería la de su devengo, debiéndose proceder, por tanto, a la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Es precisamente en este último caso cuando debe entrar en juego el instituto de la prescripción. De esta forma, el gasto afectado, y contabilizado en el período impositivo 2012, no debe formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de dicho período porque debe imputarse temporalmente de conformidad con el criterio del devengo, lo que se resolverá, en todo caso, con el oportuno ajuste extracontable positivo que, en

Personas Físicas estableció un plazo de compensación de cuatro años para la base imponible general negativa (art. 46.2) y para las ganancias patrimoniales negativas de la parte especial de la base imponible (art. 39.2), lo que supuso la reducción en un año del anterior plazo de cinco años previsto en la normativa precedente, acorde pues con la correlativa reducción del plazo de prescripción llevada a cabo por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente.

primer término, debería realizar la propia sociedad para determinar la base imponible correspondiente al mencionado período impositivo 2012. Por otra parte, deberá imputarse correctamente el gasto a la base imponible del período impositivo en que se devengó, siendo esencial –ahora sí– si dicho período se encuentra o no prescrito.

En el primer caso, pensemos por ejemplo en que el tipo de gravamen del 30% afecta al ejercicio 2005, no será posible obtener la devolución de la parte de deuda tributaria que se corresponde con la minoración de la base imponible de dicho ejercicio, ya que operará plenamente el instituto de la prescripción, imposibilitando la revisión de la tributación efectuada. En el caso opuesto, cuando el período impositivo afectado no se encuentre prescrito, pensemos en que el mencionado tipo del 30% atañe al ejercicio 2010, será posible solicitar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para computar el citado gasto en el ejercicio de su devengo y, consecuentemente, se solicitará la devolución de la parte de deuda tributaria correspondiente.

En definitiva, creemos que la prescripción, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, opera como límite a la alteración de las situaciones consolidadas por el transcurso del tiempo señalado en la ley, tanto en garantía del contribuyente como de la propia Administración tributaria. Ello supone, en lo que se refiere al artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS, que cuando haya que imputar los ingresos adelantados contablemente o los gastos retrasados contablemente de conformidad con la regla del devengo, porque se haya verificado la tributación inferior dispuesta por el TRLIS como mecanismo antielusivo, será imposible modificar la tributación efectuada por el contribuyente en los períodos impositivos prescritos.

Ahora bien, la anterior consecuencia requiere el previo conocimiento de la regla definitiva de imputación temporal aplicable al caso –ya sea la de su efectiva contabilización, ya sea la de su devengo–, lo que exigirá siempre la realización previa de un cálculo en el que deben tenerse en cuenta las cuantías de las deudas tributarias ingresadas durante todos los períodos impositivos afectados. Este juicio cuantitativo no puede tener como límite el período de prescripción, porque el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS no circunscribe la inexistencia de una tributación inferior a un período concreto de tiempo. En este sentido, tampoco puede deducirse que el plazo de prescripción constituya un límite temporal absoluto que impida ordenar la imputación temporal de la renta obtenida más allá de los cuatro años siguientes a su devengo, lo que queda patente en el ejemplo que hemos introducido en relación con la venta a plazos. Si el TRLIS hubiera querido limitar el mencionado cálculo, debería haber dicho expresamente que no se produjese una tributación inferior dentro del período de prescripción.

C. Aplicación de la norma y justificación de la tributación no inferior.

Una cuestión adicional que puede abordarse consiste en decidir quién tiene el deber de justificar la existencia o no de esa tributación inferior, cuando se retrasa contablemente un gasto o cuando se anticipa contablemente un ingreso, que constituye el elemento esencial para decidir si la citada partida se imputa definitivamente en el ejercicio de su efectiva contabilización o, por el contrario, debe imputarse en el período impositivo de su devengo.

Como hemos señalado con anterioridad, el artículo 19.3, segundo párrafo, del TRLIS constituye una norma imperativa de imputación temporal. Por ello, tanto el contribuyente, cuando realice la declaración del impuesto, como la Administración tributaria, cuando ejerza sus funciones de comprobación, tienen el deber de averiguar, por igual, cuál es el criterio que debe prevalecer para la imputación correcta del ingreso o gasto en cuestión. En este sentido, puede afirmarse que el precepto no permite deducir que la carga de la prueba sobre la existencia o no de la tributación inferior corra especialmente a cargo de alguna de las dos partes ³⁵.

Por otro lado, la redacción del precepto permite señalar que cuando se produzca la anticipación contable del ingreso o el retraso contable del gasto, la regla de imputación temporal que debe prevalecer, en primer término, es la que establece que la citada partida se impute en el período impositivo de su efectiva contabilización. Únicamente, y en segundo lugar, se impondrá la imputación conforme al devengo (o, excepcionalmente, conforme a los criterios aprobados por la Administración) cuando quede probado que la imputación conforme a aquella primera opción provoca una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del mencionado criterio del devengo.

Teniendo en cuenta lo anterior, y de igual modo la asimetría del precepto ordenando exclusivamente el adelantamiento del ingreso o el retraso del gasto, podemos distinguir los dos siguientes supuestos en la aplicación de la norma que comentamos:

1. La sociedad anticipa contablemente un ingreso respecto del criterio de imputación fiscal que debería aplicar de conformidad con el artículo 19.1.º ó 2.º del TRLIS. En este caso, la entidad deberá imputar fiscalmente el ingreso en el ejercicio de su efectiva contabilización, debiendo soportar siempre la tributación anticipada que ello conlleva. Posteriormente, cuando el citado ingreso se devengue, la sociedad deberá verificar si se produce o no la tributación inferior prevista de manera cautelar por el TRLIS. Si se produce, deberá efectuar un ajuste extracontable positivo en el ejercicio del devengo (ingreso fiscal no contabilizado) y, correlativamente y siempre que el período impositivo afectado no estuviese prescrito, podrá efectuar también un ajuste extracontable negativo en el ejercicio en que contabilizó el ingreso (ingreso contabilizado no fiscalmente imputable). Por el contrario, si no se produce la tributación inferior, no podrá efectuar ningún ajuste, consolidándose la tributación del ingreso conforme a su efectiva contabilización.

³⁵ Esta cuestión ha sido planteada por DÍAZ YANES en relación con un gasto que ha sido contabilizado en un ejercicio que puede ser comprobado por la Administración tributaria, pero que ha sido devengado en un período impositivo anterior ya prescrito. Para la citada autora, «cabén dos interpretaciones distintas, cada una de ellas sustentada en la diferente carga de la prueba. Con una primera interpretación se podría concluir que la opción tomada por el sujeto pasivo es la que implica que no exista una tributación inferior a la que podría haber resultado de realizarse la imputación en el otro ejercicio, es decir, en la medida en que la Administración tributaria no pueda probar lo contrario, debe suponerse adecuada la actuación del sujeto pasivo.

Por el contrario, también podría concluirse que la carga de la prueba corresponde al sujeto pasivo, es decir, que para que el gasto pueda considerarse deducible en el ejercicio en el que se contabilizó el sujeto pasivo deberá poder demostrar que con esta imputación no se produce una tributación inferior a la que resultaría de imputarse en el período impositivo en el que se devengó. En este caso, la carga de la prueba en el sujeto pasivo se defendería en base a que es él el que pretende ejercer el derecho a la deducción del gasto y por tanto a quien corresponde probar la existencia de las condiciones que permiten la deducción» (ob. cit., pág. 71).

En cualquier caso, creemos que la sociedad deberá conservar los justificantes que sean precisos para demostrar la existencia o no de la tributación inferior durante el tiempo necesario para que quede prescrito el último período impositivo afectado por la operación, que normalmente se corresponderá con el ejercicio del devengo del ingreso.

Por su parte, la Administración tributaria, cuando ejerza sus facultades de comprobación sobre la situación tributaria de la sociedad, deberá cerciorarse, en primer término, de que la entidad ha tributado por el ingreso adelantado en el período impositivo de su efectiva contabilización. Sólo si verifica la existencia de la tributación inferior prevista en la norma, y sólo a partir de que ésta quede acreditada, podrá regularizar la situación del contribuyente imponiendo la imputación del ingreso conforme al devengo. En este sentido, creemos que la Administración tributaria no queda dispensada de probar los elementos de juicio que permiten deducir la existencia de la mencionada tributación inferior.

2. La sociedad retrasa contablemente un gasto respecto del criterio de imputación fiscal que debería aplicar de conformidad con el artículo 19.1.º ó 2.º del TRLIS. En este caso, la entidad no deberá imputar nunca el gasto en el ejercicio de su devengo, debiendo soportar siempre la tributación anticipada que ello conlleva. Y ello no sólo por la aplicación de la regla de imputación temporal que estamos analizando, sino también por la aplicación de la regla de la necesaria contabilización del gasto contenida en el primer párrafo del artículo 19.3 del TRLIS. Posteriormente, cuando el citado gasto se contabilice, la sociedad deberá verificar si se produce o no la tributación inferior prevista de manera cautelar. Si se produce, deberá efectuar un ajuste extracontable positivo en el ejercicio de su contabilización (gasto contabilizado no fiscalmente deducible) y, correlativamente y siempre que el período impositivo afectado no estuviese prescrito, podrá efectuar también un ajuste extracontable negativo en el ejercicio en que se devengó el gasto (gasto fiscal no contabilizado). Por el contrario, si no se produce la tributación inferior, no podrá efectuar ningún ajuste, consolidándose la tributación del gasto conforme a su efectiva contabilización.

De igual modo que en el caso anterior, creemos que la sociedad deberá conservar los justificantes que sean precisos para demostrar la existencia o no de la tributación inferior durante el tiempo necesario para que quede prescrito el último período impositivo afectado por la operación, que normalmente se corresponderá con el ejercicio en que se contabilizó el gasto.

En cuanto a la Administración tributaria, cuando ejerza sus facultades de comprobación sobre la situación tributaria de la sociedad, deberá cerciorarse, en primer término, de que la entidad no ha imputado fiscalmente el mencionado gasto en el período impositivo de su devengo, ni en cualquier otro anterior al momento en que se verifique su contabilización, ya que, con carácter general, ningún gasto es deducible hasta que el mismo no ha sido contabilizado. Sólo cuando se haya contabilizado y siempre que la Administración acredite la existencia de la tributación inferior prevista en la norma, podrá regularizar la situación del contribuyente imponiendo la imputación conforme al devengo. En este sentido, creemos que la Administración tributaria no queda dispensada de probar los elementos de juicio que permiten deducir la existencia de la mencionada tributación inferior.

IV. CONCLUSIONES

Los criterios de imputación temporal constituyen un tema de gran importancia para la formación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, permitiendo la adecuada adscripción de ingresos y gastos a un concreto período impositivo de la entidad. En relación con dicho tema, podemos afirmar que la actual normativa del Impuesto sobre Sociedades ha pretendido continuar con los criterios generales de imputación temporal que se venían aplicando tradicionalmente, si bien ha intentado, si cabe, una mayor aproximación a los criterios de imputación temporal derivados de la legislación mercantil, como corolario lógico de la remisión genérica al resultado contable que el TRLIS efectúa para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por esta razón, ha dispuesto, en primer lugar, que el devengo constituirá el criterio fundamental de imputación temporal, completado con el principio de correlación de ingresos y gastos. En este sentido, si bien se ha optado por evitar una remisión global a los criterios de imputación mercantiles, parece evidente que la interpretación de dichos criterios, a falta de un desarrollo específicamente tributario, deberá efectuarse desde las aportaciones realizadas por la doctrina contable.

En segundo lugar, se ha previsto la posibilidad de adoptar fiscalmente criterios de imputación temporal diferentes del devengo, pero únicamente para convalidar aquellos criterios de imputación que se estén utilizando excepcionalmente en la contabilidad para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio. Por consiguiente, la legitimación de estos criterios de imputación alternativos al devengo se deriva de su adecuación a la legislación mercantil, que debe ser el aspecto esencial a tener en cuenta por la Administración tributaria para aprobar su utilización.

Pero el aspecto más novedoso que ha introducido el artículo 19 del TRLIS se ha producido, a nuestro juicio, en la regulación de los efectos tributarios que tiene la inadecuada contabilización de los ingresos y de los gastos en relación con la formación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Así, el apartado tercero del citado artículo ha dispuesto tres reglas básicas que, aplicadas conjuntamente, permiten solventar las situaciones en las que se ha contabilizado un ingreso o un gasto en un período diferente al que le correspondería de conformidad con el criterio del devengo o, excepcionalmente, con el criterio alternativo aprobado por la Administración tributaria. Dichas reglas son: la regla de la necesaria contabilización del gasto, que dispone que, con carácter general, un gasto no es fiscalmente deducible hasta que no ha sido contabilizado; la regla de preferencia del criterio fiscal, que ordena, con carácter general, la imputación del ingreso y del gasto en el período impositivo que le corresponde fiscalmente cuando haya sido contabilizado en un ejercicio diferente; y la regla de preferencia de la inscripción contable, que dispone, en contraposición con la regla anterior, la imputación fiscal de los ingresos adelantados contablemente y de los gastos retrasados contablemente en el período impositivo de su efectiva contabilización, con la única salvedad –lo que constituye una auténtica cautela antielusiva– de que dicha imputación no genere una tributación inferior para la Hacienda Pública.

Es precisamente esta última cautela, que obliga tanto al contribuyente como a la Administración tributaria a realizar un cálculo comparativo entre la tributación de la sociedad manteniendo el ingreso adelantado o el gasto retrasado en el ejercicio de su efectiva contabilización y la tributación de la sociedad restaurando la citada partida al período impositivo de su devengo, la que ha planteado una mayor problemática interpretativa, sobre todo en relación con las consecuencias derivadas de la prescripción de alguno de los períodos impositivos afectados por dicho cálculo.

En este sentido, opinamos que la comparación mencionada ha de efectuarse teniendo en cuenta las deudas tributarias correspondientes a todos los períodos impositivos que hayan quedado afectados por el adelanto contable del ingreso o el retraso contable del gasto, con total abstracción del hecho de que alguno de dichos períodos estuviese prescrito. Y ello por las siguientes razones: en primer lugar, porque la finalidad de la norma consiste básicamente en impedir regularizaciones tributarias cuando no se produzca una merma de la recaudación tributaria, ni un diferimiento de la misma, lo que queda plenamente garantizado si se efectúa el cálculo de esta forma. Admitirlo de otra manera, utilizando sólo las deudas tributarias de los períodos no prescritos, generaría frecuentemente una doble tributación del contribuyente, que creemos incompatible con el principio de capacidad económica.

En segundo lugar, porque si no se hiciese así, se produciría una situación de inseguridad jurídica para la sociedad, ya que la determinación definitiva de la regla de imputación temporal aplicable –la de su efectiva contabilización o la de su devengo– quedaría en manos de la Administración tributaria, ya que sería una u otra dependiendo del momento en que se realizasen las actuaciones de comprobación.

En último lugar, porque el plazo de prescripción no constituye un límite absoluto para la ordenación temporal de los distintos ingresos y gastos obtenidos por la sociedad, ni para la aplicación, en general, de los distintos elementos estructurales del impuesto. Dicho plazo opera como límite a la alteración de la tributación efectuada por el contribuyente, de modo que el trascurso no interrumpido del plazo de cuatro años señalado por la ley hace imposible, por seguridad jurídica, tanto el incremento como la devolución de la deuda tributaria correspondiente a períodos impositivos prescritos. Pero esto nada tiene que ver con la posibilidad de realizar el cálculo comparativo que hemos señalado.

Por ello, los efectos de la prescripción sólo se harán patentes cuando debamos imputar el ingreso adelantado contablemente o el gasto retrasado contablemente de conformidad con la regla del devengo, porque se haya verificado en el caso concreto la tributación inferior prevista como cautela en el artículo 19.3 del TRLIS, ya que en estos casos la minoración de la deuda tributaria –y frecuentemente la correspondiente devolución– que provoca la adecuada adscripción temporal de dicha partida sí que tendrá como importante restricción que el período impositivo al que se refiera no se encuentre prescrito.

TRIBUTACIÓN	SUPUESTO GENERAL DE PROCEDIMIENTO INSPECTOR, DE RECAUDACIÓN Y DE INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. LEYES 230/1963 Y 58/2003	Núm. 33/2004
--------------------	--	-------------------------



JOSÉ M.^a DÍEZ-OCCHOA Y AZAGRA

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

Visión global de un supuesto en el que se analizan las diferentes implicaciones de los procedimientos de inspección, recaudación y de infracciones y sanciones. Señalar que con independencia de que las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron y concluyeron antes de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), la solución del mismo se ha efectuado teniendo en cuenta ambas normativas, a los efectos de analizar las diferencias entre ambas.

ENUNCIADO

Con fecha 30 de marzo de 2004, don Astalavista se presenta en su despacho profesional y le expone la siguiente situación tributaria. Vd., habida cuenta de su merecida fama como profesional y excelente persona, que le hace comprender las tribulaciones del ser humano, accede a escucharle e informarle respecto de la forma de proceder ante el garabato tributario siguiente:

Don Astalavista es administrador único de la entidad «ELUDE Y VERAS, S.A.» que fue citada por la Inspección de los Tributos con fecha 20 de febrero de 2003 al objeto de comprobar la situación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades (años 1998 y 1999) y por el IVA de los años 1998 a 2001 (las cuatro declaraciones trimestrales).

En relación al **Impuesto sobre Sociedades**, la entidad presentó las correspondientes declaraciones-liquidaciones con fecha **25 de julio de 1999, 25 de julio de 2000**, reconociendo en los respectivos años las siguientes cantidades:

- 1998: 3.000.000 de ptas. (18.030,36 €)
- 1999: 4.000.000 de ptas. (24.040,48 €)

Con fecha **3 de marzo de 2003, la entidad** presentó dos declaraciones-liquidaciones complementarias por el **Impuesto sobre Sociedades**, de los años **1998 y 1999** reconociendo una deuda de **24.040,48 €** (4.000.000 de ptas.) y **18.030,36 €** (3.000.000 de ptas.) respectivamente, pero sin efectuar el ingreso correspondiente, solicitando aplazamiento hasta el 3 de marzo de 2004, aplazamiento que fue concedido. En el modelo de declaración-liquidación complementaria ADVIRTÍÓ que estaba siendo objeto de una actuación de comprobación e investigación, a los efectos oportunos.

El pago de dicha deuda se efectuó el **15 de marzo de 2004**.

Con fecha **25 de marzo de 2004** recibió Providencia de Apremio exigiendo el importe de la deuda aplazada, más los intereses de demora del período ejecutivo más el correspondiente recargo de apremio (20%).

Por otro lado, las actas del **Impuesto sobre Sociedades** de los años **1998 y 1999 se firmaron en disconformidad con fecha 8 de enero de 2004**, formulándose las correspondientes alegaciones con **fecha 15 de enero de 2004**. Los acuerdos de liquidación, de **fecha 15 de marzo de 2004**, se notificaron con **fecha 20 de marzo de 2004**.

El contenido de las actas es el siguiente:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1998.

Año: 1998	Declaración-Liquidación	Regularización en ptas.	Regularización en €
Cuota íntegra	11.000.000	13.000.000	78.131,57 €
Deducciones	2.000.000	1.000.000	6.010,12 €
Cuota líquida	9.000.000	12.000.000	72.121,45 €
Retenciones	2.000.000	2.000.000	12.020,24 €
Resultado	7.000.000	10.000.000	60.101,21 €
Ingresado en autoliquidación	7.000.000	7.000.000	42.070,85 €
Cuota a ingresar por acta		3.000.000	18.030,36 €
Recargo de extemporaneidad		Calcular	Calcular
Intereses de demora		Calcular	Calcular
Total deuda		Calcular	Calcular

La diferencia de cuotas se debe a ciertos ingresos NO declarados cuyo ingreso se efectuó en la cuenta corriente de la Srta. «Graciasportodo». Solicitada aclaración de tan curioso proceder empresarial, su honorable visitante le da una explicación que a Vd. no le parece lo suficientemente convincente, a los efectos de efectuar una cerrada defensa de sus intereses, habida cuenta del cariz que, evidentemente, el tema presenta ante la posible connotación infractora. No obstante, ante el azoramiento de su cliente y de su entrecortada respiración, prefiere no seguir indagando si bien es claro que la intención de sus preguntas presentan un marcado tinte profesional (el desfibrilador que para estos casos lo adquirió Vd. para su despacho, lo tiene estropeado).

Respecto de las **deducciones** simplemente que se han superado los límites legales.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1999.

Año: 1999	Declaración-Liquidación	Regularización en ptas.	Regularización en €
Cuota íntegra	10.000.000	13.000.000	78.131,57 €
Deducciones	2.000.000	1.000.000	6.010,12 €
Cuota líquida	8.000.000	12.000.000	72.121,45 €
Retenciones	1.000.000	1.000.000	6.010,12 €
Resultado	7.000.000	11.000.000	66.111,33 €
Ingresado en autoliquidación	7.000.000	7.000.000	42.070,85 €
Cuota a ingresar por acta		4.000.000	24.040,48 €
Recargo de extemporaneidad		Calcular	Calcular
Intereses de demora		Calcular	Calcular
Total deuda		Calcular	Calcular

La diferencia de cuota íntegra se debe a ciertos ingresos no contabilizados (aumento de cuota: 2.000.000 de ptas.), (más de lo mismo, pero ya no pregunta) y a gastos no deducibles por ausencia de justificación documental (aumento de cuota: 1.000.000 de ptas.) y respecto de las deducciones simplemente que se han superado los límites legales.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, las actas se firmaron en **Conformidad** con fecha 8 de enero de 2004, si bien, existen tan sólo las siguientes contingencias fiscales:

4.º Trimestre de 2000 (período de declaración del 1 al 30 de enero de 2001) presentó la siguiente declaración:

	Declaración-Liquidación	Ajuste	Regularización en ptas.	Regularización en €
IVA Repercutido ...	1.450.000	+ 160.000	1.610.000	9.676,29 €
IVA Soportado	1.600.000	- 200.000	1.400.000	8.414,17 €
Resultado	150.000		210.000	1.262,12 €
	(* a compensar)		(a ingresar)	
Cuota a ingresar por acta			210.000	1.262,12 €
			(a ingresar)	
Intereses de demora .			Calcular	Calcular
Total deuda			Calcular	Calcular

(*) La compensación se efectuó íntegramente en el 1.º Trimestre de 2001.

Sin embargo de las cantidades que se dedujo como IVA soportado hay que deducir 200.000 ptas. que no son deducibles.

Asimismo realizó una operación por la que facturó 1.000.000 más su correspondiente IVA (16%) que no declaró ni ingresó.

1.º Trimestre de 2001 (período de declaración del 1 al 20 de abril de 2001) presentó la siguiente declaración:

	Declaración-Liquidación	Ajuste	Regularización en ptas.	Regularización en €
IVA Repercutido ...	1.800.000	+ 160.000	2.040.000	12.260,65 €
		+ 80.000		
IVA Soportado	1.650.000	- 300.000	1.350.000	8.113,66 €

	Declaración-Liquidación	Ajuste	Regularización en ptas.	Regularización en €
Resultado	+ 150.000		690.000 (a ingresar)	4.146,99 €
IVA a compensar 4.º trimestre 2000 ..	- 150.000		0	
Ingresado en auto-liquidación	0		0	0 €
Cuota a ingresar por acta			690.000 (a ingresar)	4.146,99 €
Intereses de demora			Calcular	Calcular
Total deuda			Calcular	Calcular

Sin embargo de las cantidades que se dedujo como IVA soportado hay que deducir 300.000 ptas. que no son deducibles por no tener la consideración de ser fiscalmente deducibles. Asimismo realizó una operación por la que facturó 1.000.000 de ptas. más su correspondiente IVA (16%) que no declaró ni ingresó y otra operación por 500.000 ptas. respecto de la que no repercutió el IVA correspondiente.

En ningún caso ha habido suspensión de la actuación inspectora por período superior a 6 meses ni dilaciones imputables al contribuyente.

Con fecha 23 de marzo de 2004 se le notificaron al sujeto pasivo la iniciación de los correspondientes expedientes sancionadores.

SE PIDE:

Analizar las cuestiones que plantea el enunciado, teniendo en cuenta la Ley 230/1963 y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en los siguientes procedimientos:

1.º Procedimiento de Recaudación.

2.º Procedimiento Inspector.

- a) Interrupción de la Prescripción del derecho de la Administración para comprobar la situación tributaria del obligado tributario y de la acción administrativa para sancionar las infracciones tributarias que se hubieran podido cometer.
- b) Inicio de las actuaciones inspectoras.
- c) Efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

- d) Regularización que deriva de las actas de disconformidad incoadas por el Impuesto sobre Sociedades.
- e) Regularización que deriva de las actas de disconformidad incoadas por el Impuesto sobre Sociedades.
- f) Períodos de ingreso de las deudas que derivan de las actas incoadas.

3.º Infracciones y sanciones tributarias. Procedimiento sancionador, teniendo en cuenta que existen los siguientes antecedentes: **Reincidencia:**

Impuesto sobre Sociedades: 4 sanciones impuestas por el Impuesto sobre Sociedades, derivadas de unas actas de inspección incoadas como consecuencia de la misma actuación inspectora: **Fecha de imposición: 20 de abril de 1996. Fecha adquisición de firmeza: 15 de marzo de 1998. (Véase art. 17 del RD 1930/1998)**

SOLUCIÓN

Consideración previa:

Con independencia de que las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron y concluyeron antes de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) la solución del mismo se efectuará teniendo en cuenta ambas normativas, a los efectos de analizar las diferencias entre ambas.

Con todo, para los procedimientos tributarios que, habiéndose iniciado antes de la entrada en vigor de la **Ley 58/2003 (1 de julio de 2004)** y que a dicha fecha, no hubieran concluido, conviene tener en cuenta lo dispuesto en la **Disposición Transitoria Tercera** de la citada Ley 58/2003, a tenor de la cual:

«1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos:

a) ...»

1.º Procedimiento de Recaudación.

En relación a las deudas que derivan de las declaraciones-liquidaciones extemporáneas presentadas por el obligado tributario el 3 de marzo de 2003 por importe de 24.040,48 € (4.000.000 de ptas.) respecto del Impuesto sobre Sociedades, año **1998** y 18.030,36 € (3.000.000 de ptas.) respecto del Impuesto sobre Sociedades, año **1999** hay que tener en cuenta que en la misma fecha de la presentación de las mismas se presentó la solicitud de aplazamiento de las deudas hasta el 3 de marzo de 2004, siendo concedido el mismo.

En consecuencia, dichas deudas conllevarán el abono de Intereses de demora por el período de aplazamiento (**03-03-2003 a 03-03-2004**), de acuerdo con lo establecido en el artículo 61.2 de la LGT (Ley 230/1963) y artículos 48 a 58 del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR).

Cálculo de los intereses de demora por el aplazamiento (art. 56 del RGR):

- Impuesto sobre Sociedades, año **1998 (24.040,48 €)**:

del 03-03-2003 al 31-12-2003:	304 días al 5,5%	1.101,25 €
del 01-01-2004 al 03-03-2004:	61 días al 4,75%	190,84 €
Total:	365 días	1.292,09 €

- Impuesto sobre Sociedades, año **1999**:

del 03-03-2003 al 31-12-2003:	304 días al 5,5%	825,94 €
del 01-01-2004 al 03-03-2004:	61 días al 4,75%	143,13 €
Total:	365 días	969,07 €

Total deuda aplazada:

Impuesto sobre Sociedades, año **1998**: 24.040,48 € + 1.292,09 € = 25.332,57 €

Impuesto sobre Sociedades, año **1999**: 18.030,36 € + 969,07 € = 18.999,43 €

Garantías a aportar en el aplazamiento concedido (art. 56 del RGR):

Las garantías que se han de aportar han de cubrir el importe del principal, más los intereses de demora más un 25% de ambas cantidades, es decir:

Impuesto sobre Sociedades, año 1998: 25.332,57 € × 125% = 31.665,71 €

Impuesto sobre Sociedades, año 1999: 18.999,43 € × 125% = 23.749,29 €

Por otro lado, dispone el artículo 52.6 del RGR que:

«6. La garantía constituida mediante aval deberá ser por término que exceda al menos en seis meses al vencimiento del plazo o plazos garantizados.»

Por lo que se refiere a la solución que el supuesto tendría bajo la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003) hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 65 de la misma, que regula el *Aplazamiento y fraccionamiento del pago* y dispone que:

«1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.»

Por tanto en este aspecto no existe cambio alguno respecto de la normativa actual. No obstante, respecto del cálculo de los intereses de demora, **sí se produce una modificación** importante por cuanto el artículo 65.4 de la Ley 58/2003 dispone que:

*«4. Cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el **interés legal** que corresponda hasta la fecha de su ingreso.»*

En el mismo sentido, el artículo 26 de la citada Ley dispone que:

«6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

*No obstante, en los **supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal.**»*

No obstante, hay que tener en cuenta la **Disposición Transitoria Primera** de la Ley 58/2003 que regula el régimen transitorio de los *Recargos del período ejecutivo, interés de demora e interés legal y responsabilidad en contratas y subcontratas* y dispone que:

«1. ...

2. Lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley.»

En consecuencia, los aplazamientos que **se soliciten a partir del 1 de julio de 2004**, si son garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés aplicable será el interés legal fijado para 2004 que es el **3,75%**, en lugar del interés de demora que está fijado en el **4,75%**.

Por lo que se refiere al inicio del período ejecutivo de las deudas autoliquidadas, conviene tener en cuenta que al haberse presentado las declaraciones-liquidaciones simultáneamente con la solicitud de aplazamiento, el período ejecutivo no se inicia en el momento de la presentación de las citadas declaraciones-liquidaciones, sino en el momento de conclusión del aplazamiento concedido si no se pagase la deuda. Dicho principio no se encuentra recogido de forma expresa en la actual LGT (Ley 230/1963) pero sí se recoge en la nueva LGT (Ley 58/2003) de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 161.2, que dispone:

« 1. El período ejecutivo se inicia:

- a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.*
- b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.*

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes.»

No obstante dicho principio se aplica igualmente con la Ley 230/1963.

Por tanto, el período ejecutivo se iniciará el **4 de marzo de 2004** ya que el día 3 de marzo (último día del período de aplazamiento) no se ingresó la deuda.

Los efectos que derivan de la iniciación del Período Ejecutivo son (arts. 127 de la Ley 230/1963 y 98 del RGR):

- El devengo del Recargo de Apremio.
- El devengo, en su caso, de los Intereses de demora en período ejecutivo.

Los mismos efectos se producen con la Ley 58/2003, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 161.4 de la misma, que dispone:

«4. El inicio del período ejecutivo determinará la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley y, en su caso, de las costas del procedimiento de apremio.»

No obstante hay que tener en cuenta que la deuda se satisfizo el 15 de marzo de 2004, esto es, antes de la notificación de la Providencia de Apremio.

En consecuencia, el recargo devengado en período ejecutivo será:

- Ley 230/1963 (art. 127.1):

Impuesto sobre Sociedades, año **1998**: 10% s/ 25.332,57 € = 2.533,26 €

Impuesto sobre Sociedades, año **1999**: 10% s/ 18.999,43 € = 1.899,94 €

- Ley 58/2003 (art. 28.2):

Impuesto sobre Sociedades, año **1998**: 5% s/ 25.332,57 € = 1.266,63 €

Impuesto sobre Sociedades, año **1999**: 5% s/ 18.999,43 € = 949,97 €

Cuando se devenga el recargo de apremio (4 de marzo de 2004) todavía no está en vigor la Ley 58/2003, por lo que no puede aplicarse de oficio el recargo contemplado en el artículo 28.2 de la Ley 58/2003.

No obstante hay que tener en cuenta lo dispuesto en la **Disposición Transitoria Primera** de la Ley 58/2003, que regula el régimen transitorio de los «*Recargos del período ejecutivo, interés de demora e interés legal y responsabilidad en contratas y subcontratas*» y dispone que:

«1. Lo dispuesto en el artículo 28 de esta ley se aplicará a las deudas tributarias cuyo período ejecutivo se inicie a partir de la entrada en vigor de la misma.»

Ahora bien, tanto el artículo 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes como en el artículo 10.2 de la Ley 58/2003 regulan la aplicación retroactiva del régimen de recargos y de las sanciones tributarias en el caso de que sean más favorables. Disponen dichos artículos que:

Artículo 4.3 de la Ley 1/1998:

«3. Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado.»

Artículo 10.2 de la Ley 58/2003:

«2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado.»

En consecuencia, el obligado tributario debería proceder a recurrir la liquidación del Recargo de Apremio contenido en el artículo 127 de la Ley 230/1963 para que, cuando resolviera el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo (que lógicamente será una vez que hubiera entrado en vigor la Ley 58/2003) ordene aplicar retroactivamente el recargo ejecutivo contemplado en el artículo 28 de la Ley 58/2003 por ser más favorable.

Por lo que se refiere a la **Providencia de Apremio, notificada el 20 de marzo de 2004**, incluyendo el importe de las deudas aplazadas, el Recargo de Apremio del 20% más los Intereses de demora en período ejecutivo, procede la interposición del Recurso pertinente (Recurso de Reposición o Reclamación Económico-Administrativa). En este sentido, conviene tener en cuenta que tanto en la Ley 230/1963 como en la nueva Ley 58/2003, los motivos de reclamación contra las Providencias de Apremio están tasados.

Dispone el artículo 138 de la Ley 230/1963 que:

«1. Contra la procedencia de la vía de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

a) Pago o extinción de la deuda.

b) ...»

En el mismo sentido, se expresa el artículo 99 del RGR.

Por su parte, el artículo 167.3 de la Ley 58/2003 dispone que:

«3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.

b) ...»

En consecuencia, es claro que a la fecha de la notificación de la Providencia de apremio (20 de marzo de 2004) la deuda tributaria está ingresada (15 de marzo de 2004), por lo que la misma es recurrible por tal motivo y por tanto el Recargo de Apremio que procede es del 10% sin intereses de demora en período ejecutivo, en lugar del 20% más los intereses de demora en período ejecutivo.

Además, al recurrirse la Providencia de Apremio, el órgano competente para resolver la reclamación, de hacerlo después del 1 de julio de 2004, deberá aplicar los recargos ejecutivos establecidos en el artículo 28 de la Ley 58/2003 (por aplicación retroactiva de los mismos), en los términos ya vistos, esto es, el recargo del 5% en lugar del 10%.

Por lo que se refiere a la *Suspensión del procedimiento de apremio y la aportación de garantías*, tanto el artículo 135.2 de la Ley 230/1963 como el artículo 165.2 de la Ley 58/2003. Establecen el principio de **suspensión automática del procedimiento de apremio sin aportación de garantías**.

Así:

Artículo 135.2 de la Ley 230/1963:

«2. Se suspenderá inmediatamente el procedimiento de apremio, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, o bien que dicha deuda ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida.»

En el mismo sentido, se expresa el artículo 101 del RGR.

Artículo 165.2 de la Ley 58/2003:

«2. El procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda, que la misma ha sido ingresada, condonada, compensada, aplazada o suspendida o que ha prescrito el derecho a exigir el pago.»

En otro orden de ideas, las cuestiones relativas a la recaudación de las deudas que derivan de las actas de inspección se analizarán posteriormente.

2.º Procedimiento Inspector.

a) Interrupción de la Prescripción del derecho de la Administración para comprobar la situación tributaria del obligado tributario y de la acción administrativa para sancionar las infracciones tributarias que se hubieran podido cometer.

La notificación de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras produce la interrupción tanto del derecho para comprobar como de la acción para sancionar las infracciones tributarias de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 66 de la Ley General Tributaria actual (Ley 230/1963) como en los artículos 68.1 a) y 189.3 a) de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

En el mismo sentido se expresa el artículo 30 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, a tenor del cual:

«3. La comunicación, debidamente notificada, o bien la presencia de la Inspección que ésta haya hecho constar y fuese conocida por el interesado, con el fin de iniciar efectivamente las actuaciones inspectoras, producirán los siguientes efectos:

a) La interrupción del plazo legal de la prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación e imponer las sanciones correspondientes en cuanto al tributo o tributos a que se refiera la actuación de comprobación e investigación y de la acción para imponer sanciones tributarias por el incumplimiento de cualesquiera obligaciones o deberes afectados por las actuaciones inspectoras.»

En este sentido la Ley 58/2003 no supone modificación sustancial respecto de la normativa actual, si bien como consecuencia de la exclusión de las sanciones tributarias del concepto de deuda tributaria la regulación de la prescripción del derecho de la Administración para comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo y de la acción administrativa para sancionar las infracciones tributarias que se hubieran podido cometer, se hace de forma separada.

Por otro lado el plazo de prescripción queda fijado tanto en la Ley 230/1963 como en la Ley 58/2003 en **4 años**.

En consecuencia, hay que determinar si a la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras (**22-02-2003**) los tributos y períodos objeto de comprobación pueden comprobarse.

Con relación a la prescripción de los diferentes períodos hay que tener en cuenta que ésta se produce, a salvo de posibles actos interruptivos de la misma, respecto de los que el enunciado no da datos, en las siguientes fechas:

- **Impuesto sobre Sociedades:**

1998: Inicio 26-07-1999. Prescripción: 26-07-2003. No prescrito a la fecha de inicio.

1999: Inicio 26-07-2000. Prescripción: 26-07-2004. No prescrito a la fecha de inicio.

- **Impuesto sobre el Valor Añadido:**

Año 1998:

1.º Trimestre: 21-04-1998: Prescripción: 21-04-2002. Prescrito a la fecha de inicio.

2.º Trimestre: 21-07-1998: Prescripción: 21-07-2002. Prescrito a la fecha de inicio.

3.º Trimestre: 21-10-1998: Prescripción: 21-10-2002. Prescrito a la fecha de inicio.

4.º Trimestre: 31-01-1999: Prescripción: 31-01-2003. Prescrito a la fecha de inicio.

Año 1999:

1.º Trimestre: 21-04-1999: Prescripción: 21-04-2003. No prescrito a la fecha de inicio.

2.º Trimestre: 21-07-1999: Prescripción: 21-07-2003. No prescrito a la fecha de inicio.

3.º Trimestre: 21-10-1999: Prescripción: 21-10-2003. No prescrito a la fecha de inicio.

4.º Trimestre: 31-01-2000: Prescripción: 31-01-2004. No prescrito a la fecha de inicio.

Año 2000:

1.º Trimestre: 21-04-2000: Prescripción: 21-04-2004. No prescrito a la fecha de inicio.

2.º Trimestre: 21-07-2000: Prescripción: 21-07-2004. No prescrito a la fecha de inicio.

3.º Trimestre: 21-10-2000: Prescripción: 21-10-2004. No prescrito a la fecha de inicio.

4.º Trimestre: 31-01-2001: Prescripción: 31-01-2005. No prescrito a la fecha de inicio.

Año 2001:

1.º Trimestre: 21-04-2001: Prescripción: 21-04-2005. No prescrito a la fecha de inicio.

2.º Trimestre: 21-07-2001: Prescripción: 21-07-2005. No prescrito a la fecha de inicio.

3.º Trimestre: 21-10-2001: Prescripción: 21-10-2005. No prescrito a la fecha de inicio.

4.º Trimestre: 31-01-2002: Prescripción: 31-01-2005. No prescrito a la fecha de inicio.

Por tanto, los períodos correspondientes al año 1998 han prescrito a la fecha de inicio de actuaciones inspectoras (20-02-2003) por lo que no podrán ser objeto ni de comprobación ni se podrán sancionar las infracciones tributarias que se hubieran podido cometer.

b) Inicio de las actuaciones inspectoras.

Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 20 de febrero de 2003, por lo que las mismas deberán concluir en el plazo de 12 meses a contar desde la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras, esto es, el 20 de febrero de 2004 y ello de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 29 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, a tenor del cual:

«1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

...»

En el mismo sentido se expresa el artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Por otro lado y por lo que se refiere a **la conclusión de las actuaciones**, hay que tener en cuenta que se ha producido una modificación importante con la nueva Ley General Tributaria respecto de la normativa actualmente en vigor. Así:

• ***Ley 230/1963 y Ley 1/1998, el artículo 29.4 de esta última dispone que:***

*«4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que **se dicte el acto administrativo** que resulte de dichas actuaciones.»*

En consecuencia:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

1998: Acta de Disconformidad de fecha 8 de enero de 2004. Acto de liquidación: 15 de marzo de 2004.

1999: Acta de Disconformidad de fecha 8 de enero de 2004. Acto de liquidación: 15 de marzo de 2004.

Por tanto, de los datos del enunciado se desprende que se ha incumplido el plazo de 12 meses.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (AÑOS 1999 A 2001):

Acta de Conformidad de fecha 8 de enero de 2004. Acto de liquidación: 8 de febrero de 2004.

Por tanto, de los datos del enunciado se desprende que en relación al IVA no se ha incumplido el plazo de 12 meses.

- ***Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el artículo 150.1 dispone que:***

«1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.»

En consecuencia:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES:

1998: Acta de Disconformidad de fecha 8 de enero de 2004. Notificación del acto de liquidación: 20 de marzo de 2004.

1999: Acta de Disconformidad de fecha 8 de enero de 2004. Notificación del acto de liquidación: 20 de marzo de 2004.

Por tanto, de los datos del enunciado se desprende que se ha incumplido igualmente el plazo de 12 meses.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (AÑOS 1999 A 2001):

Acta de Conformidad de fecha 8 de enero de 2004. Notificación del acto de liquidación: 8 de febrero de 2004.

Por tanto, de los datos del enunciado se desprende que en relación al IVA no se ha incumplido el plazo de 12 meses.

c) Efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras.

Como se ha dicho, se ha incumplido el plazo de duración de las actuaciones exclusivamente respecto del Impuesto sobre Sociedades, años 1998 y 1999, tanto con la normativa actualmente en vigor como con la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003).

Los efectos de dicho incumplimiento vamos a analizarlos tanto con la Ley 230/1963 y Ley 1/1998 como con la Ley 58/2003. Así:

- **Ley 230/1963 y Ley 1/1998, el artículo 29.3 de esta última dispone que:**

«3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinará que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.»

Por su parte, el Real Decreto 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, regula en su artículo 31 quarter, los *Efectos del incumplimiento de los plazos* y dispone que:

«Iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto.

*No obstante lo anterior, la interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras anteriores y de las de liquidación, producida por causas no imputables al obligado tributario, en la forma prevista en el apartado 3 del artículo 32, o el incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, **producirá el efecto de que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas.***

Los ingresos pendientes realizados después de la interrupción injustificada o del incumplimiento del plazo previsto para la finalización de las actuaciones, sin nuevo requerimiento previo, comportarán el abono de los correspondientes recargos o intereses de demora, de conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 61 de la Ley General Tributaria, sin que proceda la imposición de sanción por la ausencia inicial de dicho ingreso. Las demás declaraciones o comunicaciones presentadas fuera de sus plazos reglamentarios se entenderán realizadas espontáneamente a cuantos efectos procedan.»

- **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, el artículo 150.2 y 3 dispone que:**

«2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apar-

tado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

- a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. 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.

- b) **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 inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.**

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras.

3. El incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que **no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.**»

Tanto en la normativa actual como en la normativa aprobada por la Ley 58/2003 los efectos del incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones son básicamente los mismos, es decir, **«que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones realizadas hasta la interrupción injustificada o hasta la finalización del plazo de duración de las mismas»**, ahora bien, caben dos posibles interpretaciones en relación al término **«actuaciones realizadas»**, ya que puede considerarse dentro de las mismas:

- a) Únicamente las actuaciones realizadas por la Administración tributaria, con lo que mantendrían plena validez interruptiva de la prescripción las actuaciones realizadas por el sujeto pasivo (por ejemplo mediante la presentación de declaraciones-liquidaciones extemporáneas).
- b) Que se integran dentro del mismo tanto las actuaciones realizadas por la Administración tributaria como las realizadas por los obligados tributarios.

Dependiendo de la opción que se tome, la solución es diferente. Así:

Opción a): La comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación así como las restantes actuaciones administrativas realizadas desde el 20 de febrero de 2003 al 20 de febrero de 2004 no tienen virtualidad interruptiva pero **sí la tendría** la presentación de las declaraciones-liquidaciones complementarias efectuadas con fecha 3 de marzo de 2003.

En este caso, hay que analizar dos aspectos:

- La prescripción de los dos años:

En relación al Impuesto sobre Sociedades, año **1998**, la prescripción sería:

Fecha de inicio: 26-07-1999.

Acto interruptivo: 03-03-2003.

Prescripción: **03-03-2007**.

En relación al Impuesto sobre Sociedades, año **1999**, la prescripción sería:

Fecha de inicio: 26-07-2000.

Acto interruptivo: 03-03-2003.

Prescripción: **03-03-2007**.

En consecuencia, los actos administrativos que deriven de las actas incoadas, notificados el 20 de marzo de 2004 se habrían producido dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar **ambos años** así como para sancionar las infracciones que se hubieran podido cometer y ello aun cuando se hubiera incumplido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones.

- Calificación de los ingresos que derivan de ambas declaraciones-liquidaciones extemporáneas (24.040,48 € por el año 1998 y 18.030,36 € por el año 1999).

Al haberse incumplido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones, dichas declaraciones-liquidaciones se calificarán de extemporáneas y voluntarias, por lo que no se apreciará la comisión de infracciones tributarias por las deudas que deriven de ambas declaraciones-liquidaciones, siendo de aplicación los recargos contemplados en el artículo 61.3 de la actual Ley General Tributaria (Ley 230/1963) y en el artículo 27 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003).

Opción b): En este caso, ninguna de las actuaciones de la Administración tributaria y las del propio obligado tributario (incluida la presentación de la declaraciones-liquidaciones extemporáneas efectuada con fecha 3 de marzo de 2003) realizadas desde el 20 de febrero de 2003 al 20 de febrero de 2004 interrumpirían la prescripción.

En este caso, hay que analizar dos aspectos:

- La prescripción de los dos años:

En relación al Impuesto sobre Sociedades, año **1998**, la prescripción sería:

Fecha de inicio: 26-07-1999.

Prescripción: **26-07-2003**.

En relación al Impuesto sobre Sociedades, año **1999**, la prescripción sería:

Fecha de inicio: 26-07-2000.

Prescripción: **26-07-2004**.

En consecuencia, los actos administrativos que deriven de las actas incoadas, notificados el 20 de marzo de 2004 se habrían producido en relación al Impuesto sobre **Sociedades, año 1998**, fuera del plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar dicho año, por lo que no se tendría que declarar de oficio la prescripción de dicho período (evidentemente no se podría apreciar la comisión de infracción tributaria alguna).

En relación al Impuesto sobre **Sociedades, año 1999**, el acto de liquidación se habría producido dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración para comprobar dicho período, pudiéndose sancionar la infracción que se hubieran podido cometer y ello aun cuando se hubiera incumplido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones.

- Calificación de los ingresos que derivan de ambas declaraciones-liquidaciones extemporáneas (24.040,48 € por el año 1998 y 18.030,36 € por el año 1999).

Al haberse incumplido el plazo de 12 meses de duración de las actuaciones, dichas declaraciones-liquidaciones se calificarán de extemporáneas y voluntarias, por lo que no se apreciará la comisión de infracciones tributarias por las deudas que deriven de ambas declaraciones-liquidaciones, siendo de aplicación los recargos contemplados en el artículo 61.3 de la actual Ley General Tributaria (Ley 230/1963) y en el artículo 27 de la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003).

La cuestión queda simplemente planteada, si bien, en opinión del autor, la solución más adecuada al tenor literal de la norma es la expresada como **opción a)**, ya que el artículo 150.2 a) de la Ley 58/2003 dispone textualmente: «a) *No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de **las actuaciones inspectoras** desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.*»

A los efectos de la solución del supuesto, seguiremos la opción a) mencionada.

d) Regularización que deriva de las actas de disconformidad incoadas por el Impuesto sobre Sociedades.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1998.

La cuota regularizada por la Inspección asciende a 60.101,21 €, de los que 42.070,85 €, fueron autoliquidados (18.030,36 € en la declaración-liquidación inicial y 24.040,48 € declarados después de efectuar el requerimiento administrativo) y otros 18.030,36 € descubiertos por la Inspección.

Como se ha dicho en el apartado anterior, los ingresos efectuados después del requerimiento administrativo que, en principio tenían la consideración de simple ingreso a cuenta, siendo en consecuencia sancionables, como consecuencia del incumplimiento del plazo de 12 meses de duración de las actuaciones, pasan a tener la consideración de ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones extemporáneas y voluntarias, por lo que les es de aplicación el recargo establecido en el artículo 61.3 de la Ley 230/1963.

Liquidación Recargo de extemporaneidad artículo 61.3 de la Ley 230/1963

Impuesto sobre Sociedades, año 1998:

24.040,48 € x 20% = 4.808,10 €

Interés de Demora: Magnitud: 24.040,48 €

26-07-1999 a 31-12-2000: 525 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 03-03-2003: 427 días al 5,5%

Total Intereses de demora: 5.011,29 €

Total recargo 61.3: 9.819,39 €.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1999.

La cuota regularizada por la Inspección asciende a 66.111,33 €, de los que 42.070,85 €, fueron autoliquidados (24.040,48 € en la declaración-liquidación inicial y 18.030,36 € declarados después de efectuar el requerimiento administrativo) y otros 24.040,48 € descubiertos por la Inspección.

Al igual que en el Impuesto sobre Sociedades, año 1998, sobre el importe de la deuda correspondiente a la declaración-liquidación presentada el 3 de marzo de 2003, procede aplicar el Recargo del artículo 61.3 de la Ley 230/1963.

Liquidación Recargo de extemporaneidad artículo 61.3 de la Ley 230/1963**Impuesto sobre Sociedades, año 1999:**

$$18.030,36 € \times 20\% = 3.606,07 €$$

Interés de Demora: Magnitud: 18.030,36 €

26-07-2000 a 31-12-2000: 159 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 03-03-2003: 427 días al 5,5%

Total Intereses de demora: 2.764,08 €

Total recargo 61.3: 6.370,15 € .

Ahora bien, nuevamente hay que tener en cuenta la Ley 58/2003 en cuanto a la regulación de los recargos de extemporaneidad para determinar si los mismos son más favorables al obligado tributario, por cuanto de ser así, procedería la aplicación retroactiva de los mismos, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 10.2 de la Ley 58/2003.

Cuando se devenga el recargo de apremio (3 de marzo de 2003) todavía no está en vigor la Ley 58/2003, por lo que no puede aplicarse de oficio el recargo contemplado en el artículo 28.2 de la Ley 58/2003.

Dispone el artículo 27.2 párrafo segundo de la Ley 58/2003 que:

«Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día

siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.»

Por tanto, vamos a calcular los recargos de extemporaneidad regulados en el artículo 27 de la Ley 58/2003.

Liquidación Recargo de extemporaneidad Impuesto sobre Sociedades, año 1998:

$$24.040,48 \text{ €} \times 20\% = 4.808,10 \text{ €}$$

Interés de Demora: Magnitud: 24.040,48 €

26-07-2000 a 31-12-2000: 159 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 03-03-2003: 427 días al 5,5%

Total Intereses de demora: 3.685,44 €

Total recargo 27.2: 8.493,54 € .

Liquidación Recargo de extemporaneidad Impuesto sobre Sociedades, año 1999:

$$18.030,36 \text{ €} \times 20\% = 3.606,07 \text{ €}$$

Interés de Demora: Magnitud: 18.030,36 €

26-07-2001 a 31-12-2001: 159 días al 6,5%

01-01-2002 al 03-03-2003: 427 días al 5,5%

Total Intereses de demora: 1.670,65 €

Total recargo 61.3: 5.276,72 € .

Por tanto los nuevos recargos regulados en el artículo 27 de la Ley 58/2003 son más favorables que los regulados en el artículo 61.3 de la Ley 230/1963, por lo que el obligado tributario debería proceder a recurrir la liquidación de los Recargos de extemporaneidad girados de acuerdo con lo establecido en el artículo 61.3 de la Ley 230/1963 para que, cuando resuelva el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo (que lógicamente será una vez que hubiera entrado en vigor la Ley 58/2003) ordene aplicar retroactivamente el recargo por extemporaneidad contemplado en el artículo 27 de la Ley 58/2003 por ser más favorable.

En otro orden de ideas procedería calcular los Intereses de demora devengados como consecuencia de las cuotas descubiertas por la Inspección de los Tributos. Así:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1998.

La cuota regularizada por la Inspección asciende a 60.101,21 €, de los que 42.070,85 €, fueron autoliquidados (18.030,36 € en la declaración-liquidación inicial y 24.040,48 € declarados después de efectuar el requerimiento administrativo) y otros 18.030,36 € descubiertos por la Inspección.

Cálculo del Interés de Demora: Magnitud: 18.030,36 €

Día Inicial: 26-07-1999

Día Final: 26-02-2004 (1 mes y 15 días a contar desde la fecha del acta, arts. 69 y 60 del RD 939/1986)

Tipos:

26-07-1999 a 31-12-2000: 525 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 26-02-2004: 57 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 4.715,43 €

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1999.

La cuota regularizada por la Inspección asciende a 66.111,33 €, de los que 42.070,85 €, fueron autoliquidados (24.040,48 € en la declaración-liquidación inicial y 18.030,36 € declarados después de efectuar el requerimiento administrativo) y otros 24.040,48 € descubiertos por la Inspección.

Cálculo del Interés de Demora: Magnitud: 24.040,48 €

Día Inicial: 26-07-2000

Día Final: 26-02-2004 (1 mes y 15 días a contar desde la fecha del acta, arts. 69 y 60 del RD 939/1986)

Tipos:

26-07-2000 a 31-12-2000: 159 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 26-02-2004: 57 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 4.961,40 €

Por otro lado y al igual que en los apartados anteriores, hay que hacer referencia a la regulación contenida en la **Ley 58/2003, en relación a la liquidación de los intereses de demora.**

En este sentido, el artículo 26.4 de dicha Ley dispone que:

«4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.»

En consecuencia, teniendo en cuenta que, como se ha expuesto anteriormente la actuación inspectora ha incumplido el plazo de 12 meses de duración máxima, es por lo que han de calcularse los intereses de demora hasta el plazo máximo al que se podía extender la actuación de comprobación e investigación, esto es, hasta el 20 de febrero de 2004 (en lugar de hasta el 26 de febrero de 2004, como establece la actual Ley 230/1963). Así:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1998:

Cálculo del Interés de Demora: Magnitud: 18.030,36 €

Día Inicial: 26-07-1999

Día Final: 20-02-2004 (art. 26.4 de la Ley 58/2003)

Tipos:

26-07-1999 a 31-12-2000: 525 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 20-02-2004: 51 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 4.701,36 €

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AÑO 1999:

Cálculo del Interés de Demora: Magnitud: 24.040,48 €

Día Inicial: 26-07-2000

Día Final: 20-02-2004 (art. 26.4 de la Ley 58/2003)

Tipos:

26-07-2000 a 31-12-2000: 159 días al 5,5%

01-01-2001 a 31-12-2001: 365 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 20-02-2004: 51 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 4.942,63 €

En resumen, de los datos anteriormente expuestos, se deduce que el contenido de las actas de inspección es:

Año: 1998	Contenido Acta A02. Según Ley 230/1963	Contenido Acta A02. Según Ley 58/2003
Cuota íntegra	78.131,57 €	78.131,57 €
Deducciones	6.010,12 €	6.010,12 €
Cuota líquida	72.121,45 €	72.121,45 €
Retenciones	12.020,24 €	12.020,24 €
Resultado	60.101,21 €	60.101,21 €
Ingresado en autoliquidación	42.070,85 €	42.070,85 €
	(18.030,36 € + 24.040,48 €)	(18.030,36 € + 24.040,48 €)
Cuota a ingresar por acta	18.030,36 €	18.030,36 €
Recargo de extemporaneidad	9.819,39 €	8.493,54 €
	(4.808,10 € + 5.011,29 €)	(4.808,10 € + 3.685,44 €)
Intereses de demora	4.815,43 €	4.701,36 €
Total deuda	32.665,18 €	31.225,26 €

Año: 1999	Contenido Acta A02. Según Ley 230/1963	Contenido Acta A02. Según Ley 58/2003
Cuota íntegra	78.131,57 €	78.131,57 €
Deducciones	6.010,12 €	6.010,12 €
Cuota líquida	72.121,45 €	72.121,45 €
Retenciones	6.010,12 €	6.010,12 €
Resultado	66.111,33 €	66.111,33 €
Ingresado en autoliquidación	42.070,85 €	42.070,85 €
	(24.040,48 € + 18.030,36 €)	(24.040,48 € + 18.030,36 €)
Cuota a ingresar por acta	24.040,48 €	24.040,48 €
Recargo de extemporaneidad	6.370,15	5.276,72 €
	(3.606,07 € + 2.764,08 €)	(3.606,07 € + 1.670,65 €)
Intereses de demora	4.961,40 €	4.942,63 €
Total deuda	35.372,03 €	34.259,83 €

Por tanto, sería conveniente recurrir la liquidación que derivase de las actas de disconformidad, con independencia de la existencia de cualquier otro motivo al objeto de que por aplicación del artículo 10.2 de la Ley 58/2003, se aplicase retroactivamente la nueva normativa que regula la aplicación de los recargos de extemporaneidad (art. 27 de la Ley 58/2003).

e) Regularización que deriva de las actas de disconformidad incoadas por el Impuesto sobre Sociedades.

Como se ha dicho anteriormente, en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, al haberse firmado las actas en Conformidad, el 8 de enero de 2004, la liquidación se entiende practicada, con carácter general y mediante acto administrativo tácito, al mes de la fecha del acta, salvo que el inspector-Jefe rectifique la propuesta de liquidación contenida en el acta, rectifique los errores aritméticos, materiales o de hecho contenidos en la misma u ordene completar las actuaciones por un plazo no superior a tres meses, todo ello de acuerdo con lo establecido en el artículo 60.2 del RD 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

La Ley 58/2003 regula las liquidaciones que derivan de las actas de conformidad en el artículo 156.3 de la misma, en iguales términos.

En consecuencia, procede calcular los intereses de demora que se incorporan al acta.

Así:

a) 4.º Trimestre de 2000 (período de declaración del 1 al 30 de enero de 2001).

Magnitud: 1.262,12 €.

Día Inicial: 31-01-2001

Día Final: 08-02-2004.

Tipos

31-01-2001 a 31-12-2001: 335 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 08-02-2004: 39 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 220,54 €

b) 1.º Trimestre de 2001 (período de declaración del 1 al 20 de abril de 2001)

Magnitud: 4.146,99 €.

Día Inicial: 21-04-2001

Día Final: 08-02-2004.

Tipos

21-04-2001 a 31-12-2001: 255 días al 6,5%

01-01-2002 al 31-12-2003: 730 días al 5,5%

01-01-2004 al 08-02-2004: 39 días al 4,75%

Total Intereses de demora: 665,54 €

En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido no es necesario calcular los intereses de demora según lo dispuesto en la Ley 58/2003 por cuanto no se ha incumplido el plazo de duración de las actuaciones.

En resumen, las liquidaciones que derivan de las actas de conformidad incoadas para regularizar el Impuesto sobre el Valor Añadido serán:

Contenido Acta A01. Según Ley 230/1963	4.º trimestre de 2000	1.º trimestre de 2001
IVA Repercutido	9.676,29 €	12.260,65 €
IVA Soportado	8.414,17 €	8.113,66 €
Resultado	1.262,12 €	4.146,99 €
IVA a compensar 4.º Trimestre 2000	0 €	0 €
Ingresado en autoliquidación	0 €	0 €
Cuota a ingresar por acta	1.262,12 €	4.146,99 €
Intereses de demora	220,54 €	665,54 €
Total deuda	1.482,66 €	4.812,53 €

f) Períodos de ingreso de las deudas que derivan de las actas incoadas.

Las liquidaciones que derivan de las actas incoadas tanto por el Impuesto sobre Sociedades como por el Impuesto sobre el Valor Añadido son:

- Impuesto sobre Sociedades:
 - Período 1998: Fecha de la liquidación: 15-03-2004. Notificación: 20-03-2004.
 - Período 1999: Fecha de la liquidación: 15-03-2004. Notificación: 20-03-2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido:
 - 4.º Trimestre de 2000: Fecha de la liquidación y Notificación: 08-02-2004.
 - 1.º Trimestre de 2001: Fecha de la liquidación y Notificación: 08-02-2004.

Por lo que se refiere al período voluntario de pago, dispone el artículo 20 del Real Decreto 1684/1990, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, que:

«2. Las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración deberán pagarse:

- a) Las notificadas entre los días 1 y 15 de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 5 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.*
- b) Las notificadas entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de notificación hasta el día 20 del mes siguiente o el inmediato hábil posterior.»*

En consecuencia, el período voluntario de pago de las deudas correspondientes al Impuesto sobre Sociedades será desde el 20 de marzo de 2004 hasta el 20 de abril de 2004.

Por el contrario, el período voluntario de pago de la deuda correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido será desde el 8 de febrero de 2004 hasta el 5 de marzo de 2004.

La Ley 58/2003 regula en su artículo 62 los plazos para el pago de las deudas tributarias y dispone:

«2. En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:

- a) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*
- b) Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.»*

Por tanto, la nueva Ley recoge una ampliación del período voluntario de pago de las deudas tributarias respecto de la normativa actual, no obstante, hay que tener en cuenta lo establecido en la Disposición Transitoria Tercera de dicha Ley que dispone:

«2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos:

- a) El apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, relativo a los plazos de pago en período voluntario, cuando la liquidación administrativa se notifique a partir de la **entrada en vigor de esta ley**.» (1 de julio de 2004).*

3.º Infracciones y sanciones tributarias. Procedimiento sancionador.

Al igual que en los apartados anteriores, vamos a analizar las infracciones y sanciones tributarias tanto bajo la Ley 230/1963, vigente en el momento en el que se cometen las infracciones como bajo la Ley 58/2003 por cuanto, de acuerdo con la Disposición Transitoria Cuarta de dicha ley, procede su aplicación retroactiva en tanto que sea más favorable.

En este sentido, la mencionada disposición transitoria establece que:

«Infracciones y sanciones tributarias.

1. Esta ley será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.

La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

2. Los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes del 1 de julio de 2004 deberán concluir antes del 31 de diciembre de 2004, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.»

En el mismo sentido se expresa el artículo 10.2 de la Ley 58/2003 anteriormente transcrito.

Por tanto, veamos las sanciones a imponer con cada una de las normativas.

1.º Impuesto sobre Sociedades, año 1998.

- **Normativa vigente (Ley 230/1963 y RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento Sancionador en materia tributaria).**

Cuota reconocida después del inicio de las actuaciones inspectoras: 42.070,85 € (7.000.000 de ptas.), de los que 24.040,48 € se reconocieron en la declaración-liquidación complementaria presentada el 3 de marzo de 2003 y a los que se les aplicó el recargo de extemporaneidad por cuanto que la duración de las actuaciones inspectoras superaron el plazo de 12 meses y 18.030,36 € corresponden a ingresos no declarados y a excesos de deducciones.

Por tanto, la infracción tributaria cometida está tipificada en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, que dispone:

«Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

- a) Dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria, salvo que se regularice con arreglo al artículo 61 de esta Ley o proceda la aplicación de lo previsto en el artículo 127 también de esta Ley.»*

Magnitud sancionable: 18.030,36 €

Sanción: Artículo 87.1 de la Ley 230/1963:

«1. Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100 de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente y sin perjuicio de la reducción fijada en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.»

Criterios de Graduación:

- *Reincidencia: (arts. 82.1 a) de la Ley 230/1963 y 17 del RD 1930/1998)*

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 25-07-1999. Plazo de 5 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 25-07-1994.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto y adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 5 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando, se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción. No obstante, aun cuando son 4 las sanciones impuestas, al derivar todas ellas de una misma actuación inspectora, se consideran un único antecedente.

Incremento: 10 puntos porcentuales.

- *Medios Fraudulentos: (Utilización de persona interpuesta, arts. 82.1 c) de la Ley 230/1963 y 19.4 del RD 1930/1998).*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos obtenidos y camuflados en una cuenta bancaria cuyo titular no es la propia empresa asciende a 12.020,24€ (2.000.000 de ptas.).

Incremento: entre 35 y 50 puntos porcentuales.

- *Ocultación: (arts. 82.1 d) de la Ley 230/1963 y 20 del RD 1930/1998).*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos en los que se aprecia la ocultación asciende a 12.020,24 € (2.000.000 de ptas.). La falta de ingreso que deriva de las deducciones (exceso de límites) por importe de 6.010,12 € (1.000.000 de ptas.) no se aprecia la existencia de ocultación por tratarse de una incorrecta aplicación de normas jurídicas.

Porcentaje que representa la cuota dejada de ingresar que deriva de datos ocultos respecto de la cuota líquida regularizada:

$$12.020,24 \text{ €} / 72.121,45 \text{ €} = 16,66\%$$

Incremento: 10 puntos porcentuales.

Total sanción:	Mínimo:	50 puntos.
	Reincidencia:	+ 10 puntos.
	Persona interpuesta:	+ 35 puntos.
	Ocultación:	+ 10 puntos.

Total sanción: 105 % s/ 18.030,36 € = 18.931,88 € .

No procede la aplicación de la **reducción por conformidad** por cuanto el acta se firmó en Disconformidad.

- **Ley 58/2003, de 17 de diciembre.**

Tipificación de la infracción: Artículo 191:

«1. Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.»

Calificación de la Infracción: Muy Grave: Artículos 191.4 *«La infracción será muy grave cuando se hubieran utilizado medios fraudulentos»)* y **184.3 c) «3. A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos:**

- c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las*

rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.»

En consecuencia, la sanción a imponer será del **100 al 150%**.

Criterios de Graduación:

- *Reincidencia: (art. 187.1 a) de la Ley 58/2003)*

«1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

a) Comisión repetida de infracciones tributarias.

*Se entenderá producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los **cuatro años anteriores** a la comisión de la infracción.*

A estos efectos se considerarán de la misma naturaleza las infracciones previstas en un mismo artículo del capítulo III de este título. No obstante, las infracciones previstas en los artículos 191, 192 y 193 de esta ley se considerarán todas ellas de la misma naturaleza.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes, salvo que se establezca expresamente otra cosa:

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción leve, el incremento será de cinco puntos porcentuales.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción grave, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción muy grave, el incremento será de 25 puntos porcentuales.»

En consecuencia:

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 25-07-1999. Plazo de **4** años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 25-07-1995.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto y adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los **4** años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando, se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción.

Por aplicación del principio de aplicación de la normativa sancionadora más favorable, las sanciones por las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a la Ley 58/2003, que se tipificaban como infracciones simples y graves, en lugar de Leves, Graves y Muy Graves, como hace la nueva Ley, el incremento habrá de hacerse considerando las infracciones anteriores a la Ley 58/2003 como si fueran Leves, esto es, con el incremento menor de los recogidos en el artículo 187.1 a) de la Ley 58/2003.

Incremento: 5 puntos porcentuales.

– *Perjuicio Económico: (art. 187.1 a) de la Ley 58/2003)*

«b) *Perjuicio económico para la Hacienda Pública.*

El perjuicio económico se determinará por el porcentaje resultante de la relación existente entre:

1.º La base de la sanción; y

2.º La cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Cuando concorra esta circunstancia, la sanción mínima se incrementará en los siguientes porcentajes:

Cuando el perjuicio económico sea superior al 10 por ciento e inferior o igual al 25 por ciento, el incremento será de 10 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 25 por ciento e inferior o igual al 50 por ciento, el incremento será de 15 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 50 por ciento e inferior o igual al 75 por ciento, el incremento será de 20 puntos porcentuales.

Cuando el perjuicio económico sea superior al 75 por ciento, el incremento será de 25 puntos porcentuales.»

En consecuencia, el perjuicio se calculará: $18.030,36 \text{ €} / 60.101,21 \text{ €} = 30\%$

Incremento: 15 puntos porcentuales.

Total sanción: Mínimo: 100 puntos.

Reincidencia: + 5 puntos.

Perjuicio económico: + 15 puntos.

Total sanción: 120% s/ $18.030,36 \text{ €} = 21.636,43 \text{ €}$.

No procede la aplicación de la **reducción por conformidad** por cuanto el acta se firmó en Disconformidad.

Por tanto, no resulta la aplicación retroactiva de la normativa sancionadora contenida en la Ley 58/2003 por no ser más favorable que la contenida en la Ley 230/1963.

2.º Impuesto sobre Sociedades, año 1999.

- **Normativa vigente (Ley 230/1963 y RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento Sancionador en materia tributaria).**

Cuota reconocida después del inicio de las actuaciones inspectoras: 42.070,85 € (7.000.000 ptas.), de los que 18.030,36 € se reconocieron en la declaración-liquidación complementaria presentada el 3 de marzo de 2003 y a los que se les aplicó el recargo de extemporaneidad por cuanto que la duración de las actuaciones inspectoras superaron el plazo de 12 meses y 24.040,48 € corresponden a ingresos no declarados, gastos no justificados documentalmente y a excesos de deducciones.

Por tanto, la infracción tributaria cometida está tipificada en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, anteriormente transcrito.

Magnitud sancionable: 24.040,48 €

Sanción: Artículo 87.1 de la Ley 230/1963. Entre el 50 y el 150%.

Criterios de Graduación:

- *Reincidencia: (arts. 82.1 a) de la Ley 230/1963 y 17 del RD 1930/1998)*

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 25-07-2000. Plazo de 5 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 25-07-1995.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto y adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 5 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando, se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción. No obstante, aun cuando son 4 las sanciones impuestas, al derivar todas ellas de una misma actuación inspectora, se consideran un único antecedente.

Incremento: 10 puntos porcentuales.

- *Medios Fraudulentos: (Utilización de persona interpuesta, arts. 82.1 c) de la Ley 230/1963 y 19.4 del RD 1930/1998).*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos obtenidos y camuflados en una cuenta bancaria cuyo titular no es la propia empresa asciende a 12.020,24 € (2.000.000 de ptas.).

Incremento: entre 35 y 50 puntos porcentuales.

- *Ocultación: (arts. 82.1 d) de la Ley 230/1963 y 20 del RD 1930/1998).*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos en los que se aprecia la ocultación asciende a 18.030,36 € (3.000.000 de ptas.). La falta de ingreso que deriva de las deducciones (exceso de límites) por importe de 6.010,12 € (1.000.000 de ptas.) no se aprecia la existencia de ocultación por tratarse de una incorrecta aplicación de normas jurídicas.

Porcentaje que representa la cuota dejada de ingresar que deriva de datos ocultos respecto de la cuota líquida regularizada:

$$18.030,36 \text{ €} / 72.121,45 \text{ €} = 25\%$$

Incremento: 10 puntos porcentuales.

Total sanción:	Mínimo:	50 puntos.
	Reincidencia:	+ 10 puntos.
	Persona interpuesta:	+ 35 puntos.
	Ocultación:	+ 10 puntos.

Total sanción: 105% s/ 24.040,48 € = 25.242,50 €.

No procede la aplicación de la **reducción por conformidad** por cuanto el acta se firmó en Disconformidad.

- **Ley 58/2003, de 17 de diciembre.**

Tipificación de la infracción: Artículo 191, anteriormente transcrito.

Calificación de la Infracción: Muy Grave: Artículos 191.4 y 184.3 c), anteriormente transcritos

En consecuencia, la sanción a imponer será del **100 al 150%**.

Criterios de Graduación:

- *Reincidencia: (art. 187.1 a) de la Ley 58/2003)*, anteriormente transcrito.

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 25-07-2000. Plazo de 4 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 25-07-1996.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto fuera del plazo de los 4 años (aun cuando hayan adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 4 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando), NO se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción.

Incremento: 0 puntos porcentuales.

- *Perjuicio Económico: (art. 187.1 a) de la Ley 58/2003), anteriormente transcrito.*

En consecuencia, el perjuicio se calculará: 24.040,48 € / 66.111,33 € = 36%

Incremento: 15 puntos porcentuales.

Total sanción: Mínimo: 100 puntos.

Reincidencia: 0 puntos.

Perjuicio económico: + 15 puntos.

Total sanción: 115% s/ 24.040,48 € = 27.646,53 € .

No procede la aplicación de la **reducción por conformidad** por cuanto el acta se firmó en Disconformidad.

En consecuencia, no procede la aplicación retroactiva de la normativa sancionadora contenida en la Ley 58/2003 por no ser más favorable que la contenida en la Ley 230/1963.

3.º Impuesto sobre el Valor Añadido, 4.º Trimestre de 2000.

- **Normativa vigente (Ley 230/1963 y RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento Sancionador en materia tributaria).**

Se han cometido dos infracciones graves diferentes:

- Infracción tipificada en el artículo 79 d) de la Ley 230/1963:

«Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

- d) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.»*

Sanción proporcional NO graduable: Artículo 88.1.

«1. Cuando las infracciones consistan en la determinación de cantidades, gastos o partidas negativas a compensar o deducir en la base imponible de declaraciones futuras, propias o de terceros, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 10 por 100 de la cuantía de los referidos conceptos, sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.

Cuando las infracciones consistan en la indebida acreditación de partidas a compensar en la cuota o de créditos tributarios aparentes, se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 de las cantidades indebidamente acreditadas, sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.

Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este apartado serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente mediante la compensación o deducción de los conceptos aludidos, o por la obtención de devoluciones derivadas de los mismos.»

En consecuencia:

- Magnitud sancionable: 901,52 € (150.000 ptas.).
 - Sanción: 15% s/ 901,52 € = 135,23 €
 - Reducción por Conformidad: 30% s/ 135,23 € = 40,57 €
 - Sanción reducida: 94,66 €.
- Infracción tipificada en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, anteriormente transcrito.
- Magnitud sancionable: 1.262,12 € (210.000 ptas.).
 - Mínimo: Artículos 87.1 y 88.3 de la Ley 230/1963.

Dispone el artículo 88.3 de la Ley 230/1963 que:

«3. Las infracciones graves consistentes en la falta de ingreso de tributos repercutidos, de ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a cuenta de cualquier impuesto serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional en cuantía del 75 al 150 por 100, sin perjuicio de la reducción recogida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley.»

Por tanto, hay que determinar a qué parte de la magnitud sancionable se le aplica el mínimo del 75% y a qué parte se le aplica el mínimo general del 50%.

Así: Cuotas regularizadas: 360.000 ptas. (160.000 + 200.000)
Cuota dejada de ingresar: 210.000 ptas.

Parte de la cuota dejada de ingresar que se corresponde al IVA efectivamente repercutido y no ingresado:

$$210.000 / 360.000 = 58,33\%$$

$$58,33\% \text{ s/ } 160.000 \text{ ptas.} = 93.328 \text{ ptas. (560,91 €)}$$

Por tanto: Magnitud sancionable al mínimo general (50%): 701,21 €

Magnitud sancionable al mínimo general (75%): 560,91 €

Criterios de Graduación:

- *Reincidencia: (arts. 82.1 a) de la Ley 230/1963 y artículo 17 del RD 1930/1998).*

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 30-01-2001. Plazo de 5 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 30-01-1996.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto y adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 5 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando, se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción. No obstante, aun cuando son 4 las sanciones impuestas, al derivar todas ellas de una misma actuación inspectora, se consideran un único antecedente.

Incremento: 5 puntos porcentuales, pero por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.3, no opera como criterio de graduación.

- *Ocultación: (arts. 82.1 d) de la Ley 230/1963 y 20 del RD 1930/1998).*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos en los que se aprecia la ocultación asciende a 1.262,12 € (210.000 ptas.).

Porcentaje que representa la cuota dejada de ingresar que deriva de datos ocultos respecto de la cuota líquida regularizada:

$$1.262,12 \text{ €} / 1.262,12 \text{ €} = 100\%$$

Incremento: 25 puntos porcentuales.

En consecuencia:

Sanción	General	Incrementado
Magnitud	701,21 €	560,91 €
Mínimo	50 puntos	75 puntos
Reincidencia	0	0
Ocultación	+ 25 puntos	+ 25 puntos
Total sanción	75 puntos	100 puntos
Reducción Conformidad	(22,5 puntos)	(30 puntos)
Sanción reducida	52,5%	70%

Total sanción:

52,5% s/ 701,21 € =	368,14 €
70% s/ 560,91 € =	392,64 €
Total	760,78 €

En resumen las sanciones a imponer por el 4.º trimestre de 2000 son:

<i>Infracción artículo 79 d)</i>	94,66 €
<i>Infracción artículo 79 a)</i>	760,78 €
<i>Total</i>	855,44 €

• **Ley 58/2003, de 17 de diciembre.**

Al igual que en el caso de la Ley 230/1963, con la nueva Ley General Tributaria se han cometido igualmente dos infracciones:

Artículo 195. *Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.*

«1. Constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

...

La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

La base de la sanción será el importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas. (...)

2. *La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.*

3. *Las sanciones impuestas conforme a lo previsto en este artículo serán deducibles en la parte proporcional correspondiente de las que pudieran proceder por las infracciones cometidas ulteriormente por el mismo sujeto infractor como consecuencia de la compensación o deducción de los conceptos aludidos, sin que el importe a deducir pueda exceder de la sanción correspondiente a dichas infracciones.»*

En consecuencia:

- Magnitud sancionable: 901,52 € (150.000 ptas.).
- Sanción: 50% s/ 901,52 € = 450,76 €
- Reducción por Conformidad [art. 188.1 b)]: 30% s/ 450,76 = 135,23 €
- Sanción reducida: 315,53 €.
- Infracción tipificada en el **artículo 191**, anteriormente transcrito.

Calificación de la Infracción: Al apreciarse la existencia de Ocultación (art. 184.2) pero ser el importe de la magnitud sancionable inferior a 3.000 €, la infracción se califica LEVE. Artículo 191.1 y 2 (sin perjuicio de la existencia de alguno de los criterios enumerados en el punto 3 del art. 191 respecto de los que el enunciado no da datos).

En consecuencia, la sanción a imponer será del **50%, no siendo graduable**.

Por tanto, la sanción a imponer sería:

Magnitud sancionable	1.262,12 €
Sanción (50%)	631,06 €
Reducción por conformidad (30%)	189,32 €)
Sanción reducida	441,74 €

En resumen las sanciones a imponer por el 4.º trimestre de 2000 son:

<i>Infracción artículo 195</i>	<i>315,53 €</i>
<i>Infracción artículo 191.2)</i>	<i>441,74 €</i>
<i>Total</i>	<i>757,27€</i>

Por tanto, procederá la aplicación retroactiva de la Ley 58/2003 para sancionar la conducta consistente en dejar de ingresar 1.262,12 € (art. 191.2 de la Ley 58/2003), pero no respecto de la infracción consistente en la acreditación de cantidades a deducir en cuota (art. 195 de la Ley 58/2003).

4.º Impuesto sobre el Valor Añadido, 1.º Trimestre de 2001.

- **Normativa vigente (Ley 230/1963 y RD 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento Sancionador en materia tributaria).**

Se ha cometido la Infracción tipificada en el artículo 79 a) de la Ley 230/1963, anteriormente transcrito.

- Magnitud sancionable: 4.416,99 € (690.000 ptas.).
- Mínimo: Artículos 87.1 y 88.3 de la Ley 230/1963.

Por tanto y al igual que en el caso anterior (4.º Trimestre de 2000) hay que determinar a qué parte de la magnitud sancionable se le aplica el mínimo del 75% y a qué parte se le aplica el mínimo general del 50%.

Así:

Cuotas regularizadas: 540.000 ptas. (690.000 – 150.000)

Cuota dejada de ingresar por operaciones del 1.º Trimestre de 2001: 540.000 ptas.

Cuota dejada de ingresar por operaciones del 4.º Trimestre de 2000: 150.000 ptas.

El detalle de la cuota dejada de ingresar que se corresponde con operaciones regularizadas en el 1.º Trimestre de 2001 y de las que traen causa del 4.º Trimestre es:

- Cuota repercutida y no ingresada: 160.000 ptas. (961,62 €)
- Cuota No repercutida y no ingresada: 80.000 ptas. (480,81 €)
- Cuotas soportadas no deducibles: 300.000 ptas. (1.803,04 €)
- IVA a compensar 4.º Trimestre 2000: 150.000 ptas. (901,52 €)

Por tanto:

- Magnitud sancionable al mínimo general (50%): 530.000 ptas. (3.185,36 €) es decir: (480,81 € + 1.803,04 € + 901,52 €)
- Magnitud sancionable al mínimo general (75%): 160.000 ptas. (961,62 €)

Criterios de Graduación:

- *Reincidencia: (arts. 82.1 a) de la Ley 230/1963 y 17 del RD 1930/1998)*

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 20-04-2001. Plazo de 5 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 20-04-1995.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto y adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 5 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando, se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción. No obstante, aun cuando son 4 las sanciones impuestas, al derivar todas ellas de una misma actuación inspectora, se consideran un único antecedente.

Incremento: 5 puntos porcentuales, pero por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17.3, no opera como criterio de graduación.

- *Ocultación: [arts. 82.1 d) de la Ley 230/1963 y 20 del RD 1930/1998].*

La cuota dejada de ingresar que se corresponde a los ingresos en los que se aprecia la ocultación asciende a 4.146,99 € (690.000 ptas.).

Porcentaje que representa la cuota dejada de ingresar que deriva de datos ocultos respecto de la cuota líquida regularizada:

$$4.146,99 \text{ €} / 4.146,99 \text{ €} = 100\%$$

Incremento: 25 puntos porcentuales.

En consecuencia:

Sanción	General	Incrementado
Magnitud	3.185,36 €	961,62 €
Mínimo	50 puntos	75 puntos
Reincidencia	0	0
Ocultación	+ 25 puntos	+ 25 puntos
Total sanción	75 puntos	100 puntos
Reducción Conformidad	(22,5 puntos)	(30 puntos)
Sanción reducida	52,5%	70%

Total sanción:

52,5% s/ 3.185,36 €	=	1.672,31 €
70% s/ 961,62 €	=	673,13 €
Total		2.345,44 €

A deducir: sanción artículo 79 d) 4.º Trimestre de 2000: **94,66 €**

Total sanción 1.º Trimestre de 2001: 2.250,78 € .

- **Ley 58/2003, de 17 de diciembre.**

Se ha cometido la Infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, anteriormente transcrito.

En consecuencia:

- Magnitud sancionable: 4.146,99 € (690.000 ptas.).

Calificación de la Infracción: Al apreciarse la existencia de Ocultación (art. 184.2) y ser el importe de la magnitud sancionable superior a 3.000 €, la infracción se califica GRAVE. Artículo 191.3.

En consecuencia, la sanción a imponer será del **50% al 100%**.

Criterios de Graduación:

- *Reincidencia:* [art. 187.1 a) de la Ley 58/2003], anteriormente transcrito

En consecuencia:

Fecha de la comisión de la infracción que se sanciona: 20-04-2001. Plazo de 4 años anteriores a la fecha de la comisión de dicha infracción: 20-04-1997.

Antecedente: 4 sanciones por el Impuesto sobre Sociedades. Fecha de imposición de dichas sanciones: 20-04-1996. Fecha de la firmeza en vía administrativa: 15-03-1998.

En consecuencia, al haberse impuesto fuera del plazo de los 4 años (aun cuando hayan adquirido firmeza las sanciones dentro del plazo de los 4 años anteriores a la comisión de la infracción que se está sancionando), NO se consideran como antecedente a los efectos de la graduación de la sanción.

Incremento: 0 puntos porcentuales.

- *Perjuicio Económico:* [art. 187.1 a) de la Ley 58/2003], anteriormente transcrito.

En consecuencia, el perjuicio se calculará: $4.146,99 \text{ €} / 4.146,99 \text{ €} = 100\%$

Incremento: 25 puntos porcentuales.

Total sanción:	Mínimo:	50 puntos
	Reincidencia:	0 puntos
	Perjuicio económico:	+ 25 puntos
	Total:	75 puntos

Reducción por conformidad (30%): (22,5 puntos)

Sanción reducida: 52,5%

Importe de la sanción: 52,5% s/ 4.146,99 € = 2.177,17 €

A deducir: sanción artículo 79 d) 4.º Trimestre de 2000: **94,66 €**

Total sanción 1.º Trimestre de 2001: 2.082,51 €.

Por tanto, procederá la aplicación retroactiva de la Ley 58/2003 para sancionar la conducta consistente en dejar de ingresar 4.146,99 € (art. 191.3 de la Ley 58/2003).

En otro orden de ideas, conviene tener en cuenta que el artículo 188.3 de la Ley 58/2003 ha incorporado una reducción de las sanciones impuestas que está condicionada al pago de la sanción y de la liquidación en su caso así como a la no presentación de recursos o reclamaciones contra una y otra.

Es una reducción por tanto que se concede por el «pronto pago» de la sanción y de la liquidación, pero que **no es propiamente** un criterio de graduación (por lo que no debe tenerse en cuenta a la hora de determinar la aplicación de la norma retroactiva sancionador más favorable).

Dispone dicho artículo:

«3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.*
- b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.*

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.»

Dicha reducción se aplica sobre cualquier sanción pecuniaria impuesta, incluso respecto de las que estuvieran recurridas con anterioridad al 1 de julio de 2004 y pendientes de resolución a dicha fecha.

Establece la Disposición Transitoria Tercera. 2 de la Ley 58/2003 que:

«2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos:

- c) El apartado 3 del artículo 188 de esta ley, relativo a la reducción del 25 por ciento de la sanción, cuando el ingreso se realice a partir de la entrada en vigor de esta ley.*

También se aplicará la reducción del 25 por ciento prevista en el apartado 3 del artículo 188 de esta ley cuando a partir de la entrada en vigor de esta ley se efectúe el ingreso de las sanciones recurridas con anterioridad y se desista, antes del 31 de diciembre de 2004, del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción.»

5.º Procedimiento sancionador.

Dispone el artículo 81.6 de la Ley 230/1963 que:

«Los procedimientos sancionadores que se incoen 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.»

Los actos de liquidación que derivan de las actas fueron dictados en las siguientes fechas:

- Impuesto sobre Sociedades:
 - Período 1998: Fecha de la liquidación: 15-03-2004. Notificación: 20-03-2004.
 - Período 1999: Fecha de la liquidación: 15-03-2004. Notificación: 20-03-2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido:
 - 4.º Trimestre de 2000: Fecha de la liquidación y Notificación: 08-02-2004.
 - 1.º Trimestre de 2001: Fecha de la liquidación y Notificación: 08-02-2004.

Por tanto, el plazo de tres meses para iniciar los expedientes sancionadores concluiría:

- Impuesto sobre Sociedades:
 - Período 1998: Fecha límite de iniciación: 20-06-2004.
 - Período 1999: Fecha límite de iniciación: 20-06-2004.
- Impuesto sobre el Valor Añadido:
 - 4.º Trimestre de 2000: Fecha límite de iniciación: 08-05-2004.
 - 1.º Trimestre de 2001: Fecha límite de iniciación: 08-05-2004.

En consecuencia, al haberse iniciado el **23 de marzo de 2004**, se da cumplimiento a lo establecido en el citado precepto.

Por su parte, la Ley 58/2003 dispone en su artículo 209.2 que:

*«2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección **no podrán iniciarse** respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento **una vez transcurrido el plazo de tres meses** desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.»*

Por lo que se refiere al **plazo para la conclusión** del expediente sancionador hay que tener en cuenta que el artículo 34 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, estableció un plazo de 6 meses a contar desde la iniciación del mismo para dictar y notificar el acto administrativo de imposición de la sanción. Dispone dicho artículo que:

«3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses.»

En el mismo sentido se expresa el artículo 36 del RD 1930/1998, a tenor del cual:

«1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo máximo para resolver el procedimiento será de seis meses, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador. Dicho plazo se considerará interrumpido por las dilaciones en la tramitación imputables a los interesados o por la suspensión del procedimiento a que se refiere el artículo 5.º de este Real Decreto. Transcurrido dicho plazo sin que la resolución haya sido dictada, se entenderá caducado el procedimiento y se procederá al archivo de las actuaciones, de oficio o a instancia del interesado, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar de nuevo el procedimiento, en tanto no haya prescrito la acción de la Hacienda Pública para imponer la correspondiente sanción.»

Ahora bien, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 el 1 de julio de 2004 y en aplicación del principio de retroactividad de la normativa sancionadora más favorable, es por lo que la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 58/2003 dispone que:

*«2. Los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes del 1 de julio de 2004 deberán concluir **antes del 31 de diciembre de 2004**, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.»*

El fundamento de dicha disposición responde a razones de eficacia por cuanto hasta el 1 de julio de 2004 no se puede aplicar la normativa sancionadora contenida en la Ley 58/2003 por no estar en vigor, por lo que, de mantenerse el plazo de 6 meses, la Administración tributaria sólo podría aplicar la normativa contenida en la Ley 230/1963, con lo que el sujeto infractor recurriría (al margen de otros posibles motivos) las sanciones con la única finalidad de que se le aplicase la nueva normativa, por si fuese más favorable, con lo que por un lado se colapsarían innecesariamente los órganos económico-administrativos.

En desarrollo de dicha Disposición, se ha aprobado la Instrucción **9/2003, de 18 de diciembre**, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se fijan los criterios a seguir por sus órganos con competencia sancionadora en relación con el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta de la nueva Ley General Tributaria, a tenor de la cual:

«Primera. Tramitación de expedientes sancionadores a partir de 1 de enero de 2004.

1. Desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2004 los órganos con competencia en materia sancionadora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no dictarán actos de imposición de sanciones en los procedimientos sancionadores en materia tributaria, debiendo poner en conocimiento del obligado tributario esta circunstancia.

- 2. Los procedimientos sancionadores que deriven de actuaciones de comprobación a investigación deberán iniciarse en el plazo de tres meses a que se refiere el artículo 81.6 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.*
- 3. La tramitación de los procedimientos sancionadores se producirá de acuerdo con lo establecido en los artículos 29 a 34 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, y en el artículo 63 bis del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.*
- 4. A partir de 1 de julio de 2004 se reanudará la tramitación de los procedimientos sancionadores tributarios a que se refiere la presente instrucción. La propuesta de imposición de la sanción, que habrá de formularse en todo caso, recogerá la aplicación de la norma sancionadora más favorable.»*

En consecuencia, el plazo de los tres meses para iniciar el expediente sancionador sigue vigente pero no el plazo de los seis meses para su conclusión, por lo que los actos de imposición de las sanciones correspondientes tanto al Impuesto sobre Sociedades, años 1998 y 1999, y del Impuesto sobre el Valor Añadido, 4.º Trimestre de 2000 y 1.º Trimestre de 2001, podrán dictarse como máximo hasta el 31 de diciembre de 2004.

Por último, hay que tener en cuenta una **importante novedad en materia de liquidación de intereses de demora cuando se recurren las sanciones impuestas**. En efecto, a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, en el caso de recursos contra sanciones tributarias que sean desestimados en vía administrativa, el importe de la sanción confirmada por los órganos económico-administrativos no devengan intereses de demora desde la fecha de imposición de la sanción hasta que adquiere firmeza en vía administrativa. Dispone el artículo 212.3 de dicha Ley que:

«3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

- a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa (criterio recogido en el art. 81.3 de la Ley 230/1963).*
- b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.»*

Además hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Disposición Transitoria Tercera, a tenor de la cual:

«2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos:

- d) El apartado 3 del artículo 212 de esta ley, relativo a los efectos de la interposición de recursos o reclamaciones contra sanciones».*

CONTABILIDAD	ESTUDIO ECONÓMICO, CONTABLE Y FISCAL DE LOS PROCESOS DE FUSIÓN EN COOPERATIVAS	Núm. 34/2004
TRIBUTACIÓN		

RICARDO J. SERVER IZQUIERDO

Catedrático de la Universidad Politécnica de Valencia

ELENA MELIÁ MARTÍ

Profesora de la Universidad Politécnica de Valencia

emeliama@esp.upv.es

Extracto:

EN los últimos años hemos presenciado en España un gran avance en el ámbito de la integración cooperativa, por medio de las diferentes fórmulas contempladas en la legislación, configurándose la fusión entre las mismas como una de las más atractivas, por contribuir a la eliminación de muchas de las ineficiencias que estas sociedades presentan, mediante la reducción de esfuerzos y costes, en un contexto de elevada atomización empresarial como el que aún existe en muchos de los sectores en los que operan.

A pesar de ello, existen numerosas dificultades en la aplicación de esta forma concentratoria, y no sólo a nivel operativo, sino también desde una óptica fiscal, y principalmente contable, ya que si bien en sociedades mercantiles la normativa contable a aplicar es deficiente, se vuelve inexistente en el ámbito cooperativo.

A raíz de tales carencias se propone en este trabajo una metodología para determinar las «relaciones de compensación» a realizar entre las cooperativas participantes, que garantice la equidad en la aportación patrimonial de cada una y de sus socios a la fusión, a la vez que se realiza un análisis de la repercusión fiscal de la operación.

Se completa la investigación con una propuesta de registro contable, para cuyo desarrollo se ha tomado como referencia el Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a Fusiones y Escisiones de Sociedades, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, prestando especial atención a las especificidades de las cooperativas en cuanto al carácter de los fondos sociales y a la posibilidad de reembolso de capital.

Sumario:

Abreviaturas.

Capítulo 1. Introducción y objetivos.

1.1. Introducción.

1.2. Objetivos.

Capítulo 2. El establecimiento de los acuerdos económicos de fusión. Las relaciones de compensación.

2.1. Establecimiento de la unidad de participación.

2.2. Cálculo del patrimonio neto a efectos de fusión de las cooperativas participantes.

2.3. Establecimiento de los patrimonios a efectos de fusión por participación.

2.4. Establecimiento de la aportación a capital social mínima por participación.

2.5. Establecimiento de la cuota de fusión.

Capítulo 3. Fiscalidad de las operaciones de fusión en cooperativas.

3.1. Régimen fiscal de las fusiones. Antecedentes.

3.2. Impuestos que afectan a las operaciones de fusión en cooperativas.

3.3. Régimen fiscal de las fusiones. Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

3.3.1. Régimen fiscal de las entidades transmitentes.

3.3.2. Valoración fiscal de los elementos adquiridos.

Capítulo 4. Registro de la información económico-financiera en los procesos de fusión (I). Normativa aplicable y aspectos previos a considerar.

4.1. Normas de contabilidad aplicables a las fusiones.

4.2. Borrador de normas de contabilidad aplicables a fusiones y escisiones de sociedades.

4.2.1. Clasificación de las fusiones.

4.2.2. Valoración contable y fiscal de los elementos patrimoniales.

4.3. Aspectos previos a considerar en la contabilización de las operaciones de fusión entre sociedades cooperativas.

- 4.3.1. Tratamiento de las cuentas correctoras de elementos de activo de las sociedades a extinguir: amortizaciones y provisiones.
- 4.3.2. Traspaso del activo ficticio.
- 4.3.3. Traspaso de las cuentas integrantes del patrimonio en cooperativas.
- 4.3.4. Contabilización de un fondo de comercio.
- 4.3.5. Traspaso del patrimonio neto del efecto impositivo.

Capítulo 5. Registro de la información económico-financiera en los procesos de fusión (II). Tratamiento contable de las fusiones de intereses y por adquisición.

5.1. Contabilidad de las operaciones de fusión de intereses en cooperativas.

- 5.1.1. Fusión de intereses con creación de una nueva sociedad, según la Ley 27/1999 de Cooperativas.
- 5.1.2. Fusión de intereses por absorción.
- 5.1.3. Fusión de intereses no acogida al Régimen Fiscal Especial.

5.2. Contabilidad de las operaciones de fusión de adquisición en cooperativas.

- 5.2.1. Fusión de adquisición por absorción. La sociedad adquirida es la sociedad absorbida.
- 5.2.2. Fusión de adquisición por absorción. La sociedad adquirida es la sociedad absorbente.
- 5.2.3. Fusión de adquisición materializada como una fusión por nueva creación.

Capítulo 6. Registro de la información económico-financiera en los procesos de fusión (III). Repercusión en las cuentas anuales y reversión del efecto impositivo tras la fusión.

6.1. Repercusión de la fórmula elegida de fusión en la cooperativa resultante.

6.2. Reversión del efecto impositivo tras la fusión.

- 6.2.1. El patrimonio se recoge por su valor real y se produce un diferimiento en la tributación.
- 6.2.2. El patrimonio se refleja por su valor contable habiendo tributado por las plusvalías y minusvalías.

Capítulo 7. Conclusiones.

Bibliografía.

ABREVIATURAS

ACSpp	Aportación a capital social por participación.
BEAI	Beneficio extracooperativo y extraordinario antes de impuestos.
BEDI	Beneficio extracooperativo y extraordinario después de impuestos.
BNCFES	Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades, elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. BOICAC n.º 14.
Bo	Bonificación.
CF	Cuota de fusión.
CI	Cuota de ingreso.
CS	Capital Social.
CSmpp	Capital Social mínimo por participación.
ECAI	Excedente cooperativo antes de impuestos.
ECDI	Excedente cooperativo después de impuestos.
FC	Fondo de Comercio.
FEP	Fondo de Educación y Promoción.
FRO	Fondo de Reserva Obligatorio.
FRVi	Fondo de Reserva Voluntario irrepartible.
FRVr	Fondo de Reserva Voluntario repartible.
ip	Efecto impositivo asociado a las plusvalías.
im	Efecto impositivo asociado a las minusvalías.
LCoop.	Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.
LIS	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
Mi	Minusvalías.
p	Porcentaje medio de patrimonio repartible de la cooperativa.
PC	Patrimonio Contable.
PCR	Patrimonio contable de carácter repartible.
PGC	Plan General de Contabilidad. Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.
PI	Plusvalías.
PPBpp	Patrimonio a percibir en caso de baja por participación.
PR	Patrimonio Real.
PRpp	Patrimonio Real por participación.
PRI	Patrimonio Real Irrepartible.
PRIpp	Patrimonio Real Irrepartible por participación.
PRR	Patrimonio Real Repartible.
PRRpp	Patrimonio Real Repartible por participación.
PRRcpp	Patrimonio Real Repartible por participación corregido con el importe de la subvención afectada al PRR.
RCSpp	Reembolso de capital social por participación.
RFC	Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas.
RFE	Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, aportaciones de activos y canje de valores de la LIS.
SC	Subvenciones de capital.
tam	Tasa de amortización anual.
tg	Tipo de gravamen.
TRLIS	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
VR	Valor real.
VC	Valor contable.

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS

1.1. Introducción.

El entorno económico actual, caracterizado por la creciente globalización de la economía, impone a las empresas la necesidad de revisar sus sistemas de gestión como medio para alcanzar una posición competitiva en unos mercados cada vez más saturados. En este escenario, han emergido con fuerza en los últimos años los fenómenos de concentración empresarial, que se han consolidado en casi todos los sectores como la forma de alcanzar un liderazgo en el mercado, mediante la reducción de esfuerzos y costes.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y la Comisión de las Comunidades Europeas (1992-1999) sugieren, en sus diferentes informes, las razones por las que se lleva a cabo una fusión, destacando entre ellos la consecución de sinergias en muchas de las áreas empresariales, el acceso a economías de escala con las que alcanzar mayores beneficios reduciendo los costes, las relaciones de complementariedad que se generan, la consolidación de una mejor posición en el mercado, etc.

También las cooperativas se han unido a la corriente concentratoria, y de hecho en los últimos años hemos presenciado en España un gran avance en el ámbito de la integración cooperativa, ajustándose en la mayoría de los casos los modelos implementados al de cooperativa de segundo grado. Esta realidad ha ido acompañada de avances legislativos, encaminados a impulsar en el sector cooperativo procesos de integración empresarial por medio de los cuales conferir a estas entidades de una mayor operatividad. Como ejemplo reciente, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (en adelante LCoop.), que incorpora en su articulado, además de las cooperativas de segundo y ulterior grado, la creación de grupos cooperativos, las fusiones de cooperativas y otros tipos de colaboración económica (de agrupaciones, consorcios o uniones con otras personas físicas o jurídicas), para el mejor cumplimiento de su objeto social.

Con todo, no deja de ser cierto que el cooperativismo de segundo grado representa en estos momentos un elemento de enorme interés, pues permite el acceso de los socios a procesos de comercialización e industrialización, así como a diversos servicios que de otro modo les hubieran resultado inalcanzables en términos económicos.

De entre todas las fórmulas por las que pueden optar las cooperativas, la fusión se configura como la que mayor grado de compromiso exige, dado que conlleva la extinción de al menos una de las cooperativas participantes. No obstante, es a su vez la que presenta mayores visos de generar sinergias en todos los ámbitos de la gestión empresarial, por permitir la eliminación de muchas de las ineficiencias de las mismas.

A pesar de ello, aún existen numerosas dificultades en la aplicación de esta fórmula de integración, tanto en el plano operativo, por tener que garantizar un tratamiento justo y equitativo a todas las cooperativas participantes y a sus socios, como en el plano fiscal y contable.

No hay que olvidar que la repercusión fiscal de la operación varía dependiendo de que la misma se acoja o no al Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, aportaciones de activos y canje de valores del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 (TRLIS).

En cuanto al ámbito contable, no existe normativa que pueda ser de aplicación a las cooperativas implicadas, dado que en general el registro contable de las fusiones se realiza a partir del Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a Fusiones y Escisiones de Sociedades (BNCFES), el cual no contempla ninguna de las especificidades de las cooperativas.

Por último, hay que tener en cuenta que la modalidad jurídica de la fusión, el procedimiento contable a utilizar y el Régimen Fiscal al que se acoja, condicionarán la estructura económico-financiera de la cooperativa resultante de la fusión, la carga fiscal asumida y los resultados a obtener en ejercicios posteriores, por lo que constituyen decisiones a las que cooperativas interesadas en emprender un proceso de fusión deben prestar la máxima atención.

1.2. Objetivos.

El contexto económico en el que operan nuestras empresas en la actualidad, caracterizado por la desregulación de las economías, la liberalización de los mercados y una creciente globalización, ha motivado entre otros factores una mayor disposición de las mismas hacia los procesos de integración y/o concentración empresarial, la cual ha tenido una gran repercusión en el ámbito de las cooperativas.

En este escenario, el presente trabajo de investigación pretende dar cumplimiento a los siguientes objetivos:

- Plantear un modelo con el cual establecer las «relaciones de compensación» entre las cooperativas participantes en un proceso de fusión, el cual garantice un reconocimiento patrimonial equitativo por parte de cada cooperativa y de sus socios. Para ello se respetará el

distinto carácter que tienen las partidas que integran el patrimonio de las cooperativas, en función de la accesibilidad o inaccesibilidad a las mismas por parte del socio en caso de baja o liquidación de la sociedad.

- Analizar la repercusión fiscal de las operaciones de fusión, la cual vendrá determinada por el Régimen Fiscal al que se acojan las mismas.
- Tomando como referencia los procedimientos contables definidos en el BNCFES, elaborado por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), plantear soluciones contables para cada una de las modalidades de fusión que pueden tener lugar entre sociedades cooperativas, así como para la reversión del efecto impositivo que tenga lugar con posterioridad a la fusión.

Para ello se tendrán en cuenta las características especiales de las cooperativas, y se plantearán tratamientos contables diferenciados en función de la modalidad jurídica de fusión (pura o por absorción), el rol desempeñado por las cooperativas en la fusión (adquirente o adquirida) y el Régimen Fiscal al que se acoja la operación (General o Régimen Fiscal Especial).

Dada la pluralidad legislativa que en materia cooperativa existe en el Estado español, se han planteado los modelos y procedimientos contables tomando como referencia la LCoop., aunque su aplicación a las fusiones reguladas por otras leyes de cooperativas resulta relativamente sencilla dada la coincidencia en la mayoría de los aspectos relativos al proceso de fusión que existe entre éstas y la LCoop.

- Profundizar en las repercusiones que tiene la elección del método contable, así como del Régimen Fiscal, en la situación económico-financiera de la cooperativa resultante de la fusión, y en los resultados a obtener en ejercicios posteriores a la misma.

CAPÍTULO 2. EL ESTABLECIMIENTO DE LOS ACUERDOS ECONÓMICOS DE FUSIÓN. LAS RELACIONES DE COMPENSACIÓN

Las especificidades de las sociedades cooperativas fundamentalmente en cuanto a su régimen económico, y la falta de regulación existente en cuanto a algunos aspectos, comporta que el establecimiento de los acuerdos económicos de fusión requiera de una metodología diferente a la usualmente aplicada en fusiones de sociedades mercantiles.

Esta necesidad ha motivado el desarrollo del modelo que a continuación se describe, dando cumplimiento a uno de los objetivos planteados en este trabajo de investigación, por medio del cual se puedan establecer las «relaciones de compensación» a realizar entre las cooperativas participantes en la fusión, de acuerdo con la legislación cooperativa vigente, garantizando un reconocimiento patrimonial justo y acorde con la realidad para las mismas y para sus socios. El modelo se estructura en las siguientes fases:

2.1. Establecimiento de la unidad de participación.

El primer paso es determinar cuál es la unidad de participación de cada cooperativa y su cuantía, la cual normalmente se corresponde con la unidad sobre la que está fijada la aportación a capital de las mismas (a modo de ejemplo, número de hectáreas de superficie cultivada en cooperativas de comercialización agraria o de explotación comunitaria de la tierra, número de cabezas de ganado en cooperativas ganaderas, número de alumnos afectos a cada socio en algunas cooperativas de enseñanza, por socio en cooperativas de consumidores o de suministros, etc.). Esta unidad nos servirá de base para determinar la participación que tendrán las cooperativas y con ellas sus socios en la cooperativa resultante de la fusión, y como se verá a continuación, dado que el patrimonio que se vinculará a cada participación estará compuesto, además de por el capital social, por partidas de reserva generadas a partir de los resultados de la actividad de la cooperativa, parece lógico que su asignación entre los socios se realice en función de la actividad realizada por éstos con la cooperativa.

Según esta premisa, es conveniente que la unidad elegida represente la actividad cooperativizada, aunque en algunas cooperativas esto no es posible porque las aportaciones al capital están estipuladas por socio y no por unidad de actividad. Por otra parte, incluso en aquellas cooperativas en las que la inversión del socio depende del uso que haga de la actividad cooperativizada, el establecimiento de la unidad no es tan sencillo. Así, resulta fácil su establecimiento por ejemplo en el caso del número de elementos de transporte de los que es titular cada socio en cooperativas de transportistas, mientras que en aquellos casos en que se producen fluctuaciones importantes en el número de unidades con el paso de los años, como puede ocurrir entre otras en actividades como la de suministros o la comercialización de animales de engorde (cabezas de ganado), su fijación se complica.

En estos casos, y en cualquier otro en el que exista riesgo de que los socios no se vean representados por el número de unidades correspondientes al último ejercicio, se pueden elegir soluciones alternativas como adoptar como número total de unidades de participación de una cooperativa la media de los últimos años. Además la unidad deberá ser única, de forma que en aquellas cooperativas con más de una sección, se establecerá una unidad común y la forma de convertir las unidades propias de cada sección en esta última.

Por último, la unidad debe ser idéntica para todas las cooperativas participantes, y si fuera distinta, se deberá escoger una unidad base, y al igual que en el caso anterior señalar el procedimiento de transformación de las unidades propias de cada cooperativa en esta última, a partir de la cual se realizarán los ajustes de fusión.

2.2. Cálculo del patrimonio neto a efectos de fusión de las cooperativas participantes.

Existen múltiples procedimientos de estimación del valor de una empresa, pudiéndose agrupar con carácter general en tres grupos: los basados en la información contable, los que lo estiman a partir de la corriente de beneficios que se espera genere la misma, y los que utilizan

información bursátil de la empresa a valorar (si cotiza en bolsa), o de empresas de similares características a la empresa a valorar si se va a establecer su valor por medio de modelos comparativos.

El presente trabajo se ha desarrollado utilizando el método del patrimonio contable corregido, basado en la información contable, si bien no excluiríamos del análisis el fondo de comercio ya que aunque de difícil estimación, queremos dejar abierta la posibilidad de integrarlo en los modelos, en aquellos casos en que se opte por otro método de valoración.

De esta forma, el valor de la cooperativa se obtiene a partir del Patrimonio Neto Contable, sobre el que se realizan diferentes ajustes, de signo positivo o negativo, para obtener el valor real de los distintos elementos patrimoniales.

Si bien no existe regulación de obligado cumplimiento que dicte la forma de calcular el patrimonio neto a partir del balance de situación, siguiendo a GALLEGO, E., GONZÁLEZ, M. y RÚA, E. 2000 (pág. 70), se puede hacer uso de la Resolución de 20 de diciembre de 1996 del ICAC por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades, ya que aun no tratándose del caso para el que se ha desarrollado esta resolución, es razonable su aplicación para cualquier cálculo del valor del patrimonio.

En cuanto a los ajustes a realizar para transformar el Patrimonio Contable en el Patrimonio Real de la sociedad, podrán ser de tres tipos:

- Reconocimiento de plusvalías.
- Reconocimiento de minusvalías.
- Reconocimiento de un fondo de comercio.

En los dos primeros casos se trata de adaptar el valor de los distintos activos y pasivos a su valor real, por medio de la realización de ajustes de signo positivo o negativo al valor del Patrimonio Contable. En el caso del fondo de comercio, su integración en el patrimonio se justifica por el deseo de hacer lucir un mayor o menor valor patrimonial como consecuencia de la consideración de factores, que afectando al buen funcionamiento de la cooperativa no tienen reflejo contable, tales como la cartera de clientes, la buena o mala prensa que se haya creado la cooperativa en el sector, etc.

Esquemáticamente, el patrimonio neto a efectos de fusión o Patrimonio Real (PR) de una cooperativa se puede calcular como se indica en el **cuadro 2.1**.

CUADRO 2.1. CÁLCULO DEL PATRIMONIO A EFECTOS DE FUSIÓN

Fondos Propios:	
+ Capital suscrito	– Resultados negativos de ejercicios anteriores
+ Reserva de revalorización	– Pérdidas del ejercicio
+ Otras Reservas	– Retornos a cuenta entregados
+ Remanentes de ejercicios anteriores	
+ Aportaciones de socios para compensaciones de pérdidas	
+ Excedente cooperativo	
+ Beneficio extracooperativo	
+ Beneficio extraordinario	
+ Subvenciones de capital	
+ Diferencias positivas en moneda extranjera	
+ Ingresos a distribuir en varios ejercicios provenientes de ajustes fiscales (periodificación de diferencias permanentes entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de las deducciones y de las bonificaciones de la cuota)	
= Patrimonio Contable (PC)	
± Ajustes de fusión	
= Patrimonio Neto a efectos de fusión o Patrimonio Real (PR)	

FUENTE: elaboración propia a partir de la Resolución de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

2.3. Establecimiento de los patrimonios a efectos de fusión por participación.

Obtenidos los valores de los Patrimonios Reales de las cooperativas, se procede a calcular la cuantía del Patrimonio Real asociado a cada participación (PRpp), de forma que si existen diferencias entre los presentados por las distintas cooperativas, se puedan establecer fórmulas de compensación.

$$PR_{pp} = \frac{PR}{n.^{\circ} \text{ part}}$$

Siendo: PRpp: Patrimonio Real por participación; n.º part: número de participaciones de la cooperativa.

Llegado este punto nos encontramos con un problema adicional, respecto a los que se presentan en fusiones materializadas por otras formas jurídicas de empresa, derivado de la existencia en las sociedades cooperativas de los fondos sociales obligatorios: Fondo de Reserva Obligatorio (en adelante FRO) y Fondo de Educación y Promoción (en adelante FEP), ambos de carácter irrepartible o no reembolsable a los socios en caso de liquidación, y cuyo destino en la sociedad resultante del proceso de fusión (absorbente o de nueva creación) es su integración en fondos de idénticas características de la misma ¹.

Este carácter de irrepartibilidad del que gozan gran parte de las reservas hace que a priori se exija que todas las cooperativas aporten a la fusión además del mismo PRpp a la fusión, la misma proporción de Patrimonio Repartible que de Irrepartible, ya que si existen diferencias entre ambas proporciones, la cooperativa que lo aporte mayoritariamente en forma de capital estará dando a sus socios una posibilidad de recuperarlo en caso de baja o liquidación de la cooperativa, que por el contrario no tienen los socios de aquellas cuyo patrimonio esté compuesto mayoritariamente por fondos irrepartibles.

De esta forma, una vez calculado el PR, habrá que clasificarlo en dos grupos, el correspondiente al capital social, reembolsable al socio en caso de baja o liquidación de la cooperativa, al que llamaremos Patrimonio Real Repartible o reembolsable (en adelante PRR), y el correspondiente al patrimonio que no lo es (en adelante PRI), teniendo en caso de liquidación otros destinos, tal y como se especifica en el artículo 75 de la LCoop ².

No obstante, aunque el único patrimonio reembolsable en caso de baja del socio es el correspondiente al capital social, existen partidas que no perteneciendo al mismo podemos considerar que tienen una mayor cercanía con el PRR que con el PRI. Nos estamos refiriendo a los Fondos de Reserva Voluntarios (en adelante FRV) de carácter repartible, los cuales en caso de liquidación de la sociedad, y una vez reintegradas a los socios sus aportaciones a capital social, son reembolsables según dicten los estatutos o en su defecto, en función de la actividad cooperativizada realizada por cada socio durante los últimos cinco años, a diferencia del resto del haber social, que en ese mismo caso se debe poner a disposición de otra sociedad cooperativa o de una entidad federativa ³.

De hecho, la LCoop. recoge entre los epígrafes que obligatoriamente han de conformar el Proyecto de Fusión la indicación del «sistema utilizado para fijar la cuantía que se reconoce a cada socio de las cooperativas que se extingan como aportación al capital de la cooperativa nueva o absorbente», indicando que computarán «cuando existan, las reservas voluntarias de carácter repartible» ⁴. De esta forma podremos incluir los FRV como PRR a la hora de establecer la distribución del Patrimonio en Repartible e Irrepartible.

¹ Véase el artículo 63 de la LCoop.

² El importe del FEP y el FRO se pondrán a disposición de la entidad federativa a la que esté asociada la cooperativa o si no lo estuviere a la designada por la Asamblea General. De no producirse designación, dicho importe se ingresará a la Confederación Estatal de Cooperativas de la clase correspondiente a la cooperativa en liquidación y de no existir la Confederación correspondiente se ingresará en el Tesoro Público.

³ Véase el artículo 75 de la LCoop.

⁴ Véase el artículo 63.4. de la LCoop.

Sin embargo, esto sólo tiene relevancia a efectos de cálculo, y no debe implicar la conversión o transformación de las reservas voluntarias en capital social en la cooperativa absorbente o en la nueva sociedad, dado que la LCoop. regula que tanto los fondos sociales obligatorios como los voluntarios pasen a integrarse en fondos de igual clase de la sociedad cooperativa nueva o absorbente ⁵.

Otro aspecto que requiere especial mención es el derivado de la existencia de subvenciones de capital. Éstas, finalizado el proceso de fusión, continuarán imputándose a resultados, pasando de forma paulatina a formar parte de los resultados extraordinarios ⁶, cuyo destino según la LCoop. es en un 50% el FRO, siendo el resto una vez deducidos los impuestos correspondientes distribuable en forma de retornos o susceptible de dotación a fondos de reserva (FRO o FRV repartible o irrepartible) ⁷.

En consecuencia, las consideraremos en un 50% como PRI y el otro 50%, deducidos los impuestos correspondientes, recibirá igual tratamiento que los FRV, justificándose tal opción con un compromiso por parte de la cooperativa resultante de destinar su saldo a dichos fondos. No obstante en aquellos casos en que se acuerde que la cooperativa de nueva creación o la absorbente destine ese resultado extraordinario íntegramente a FRO o a un FRVi, se pueden considerar íntegramente como PRI.

En cuanto a los resultados del ejercicio (pérdidas y ganancias), se distribuirán de acuerdo con la regulación existente en cuanto a la aplicación de excedentes. Así, la LCoop. ⁸ regula para el caso de los excedentes cooperativos, que un 25% (antes de considerar el Impuesto sobre Sociedades) se destine al FRO y al FEP (por tanto a PRI). El resto deducida la cuantía imputable al Impuesto sobre Sociedades tendrá la consideración de PRR. Por el contrario, los beneficios extraordinarios y extra-cooperativos (igualmente antes de considerar el Impuesto sobre Sociedades) recibirán igual trato que las subvenciones de capital, en un 50% se deberán integrar como PRI y el 50% restante, deducidos los impuestos correspondientes, como PRR.

Las plusvalías derivadas de la realización de ajustes de fusión positivos con la finalidad de actualizar el valor de los diferentes elementos a su valor de mercado, se pueden incluir en el mismo grupo que las subvenciones, dado que de igual forma tendrían, caso de aflorar, la consideración de resultados extraordinarios.

En este punto hay que hacer una salvedad, dado que en el caso de plusvalías obtenidas por la enajenación de elementos del inmovilizado material destinados al cumplimiento del fin social, cuando se reinvierta la totalidad de su importe en nuevos elementos de inmovilizado con idéntico destino, y dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposi-

⁵ Véase el artículo 63.3. de la LCoop.

⁶ Fiscalmente, las imputaciones al ejercicio económico de las subvenciones de capital tienen la consideración de ingresos cooperativos (art. 17 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas).

⁷ Véase el artículo 58 de la LCoop.

⁸ Véase nota anterior.

ción del elemento patrimonial y los tres años posteriores, se permite su inclusión como resultados cooperativos ⁹. En esta circunstancia tendrían como destino obligatorio un 20% al FRO y un 5% al FEP, porcentajes menores que los especificados en el caso anterior.

De todas formas, dado que no se va a disponer de esta información en el proceso de fusión, optaremos por dar a las plusvalías el tratamiento más restrictivo, es decir el de los resultados extraordinarios: el 50% se considerará como PRI y el otro 50%, deducidos los impuestos correspondientes, como PRR.

Por último, si se manifiestan ajustes de fusión negativos o minusvalías, procederemos a compensarlas de forma idéntica a la especificada en la legislación cooperativa para el caso de compensación de pérdidas, es decir ¹⁰:

- A los FRV, si existiesen, podrá imputarse la totalidad.
- Al FRO podrán imputarse, como máximo, dependiendo del origen de las pérdidas, los porcentajes medios de los excedentes cooperativos o beneficios extracooperativos y extraordinarios que se hayan destinado a dicho fondo en los últimos cinco años o desde su constitución, si ésta no fuera anterior a dichos cinco años. La cuantía no compensada con los fondos obligatorios y voluntarios se imputará a los socios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada uno de ellos con la cooperativa.

Por otra parte los distintos elementos patrimoniales deben valorarse netos de cargas fiscales, lo que obliga a la integración en el modelo del efecto impositivo asociado a las plusvalías y minusvalías.

Así, en el caso de cooperativas fiscalmente protegidas el efecto impositivo vendrá determinado por la aplicación de un tipo de gravamen del 35% (tipo impositivo aplicable a los resultados extraordinarios en cooperativas), siendo aplicable además si disfrutaban de la especial protección la bonificación del 50% de la cuota íntegra ¹¹, como se refleja en el **cuadro 2.2**.

CUADRO 2.2. CÁLCULO DEL EFECTO IMPOSITIVO ASOCIADO A LAS PLUSVALÍAS (IP) Y MINUSVALÍAS (IM)

	Cooperativas protegidas	Cooperativas especialmente protegidas
Plusvalías (Pl)	$ip = 0,35 \text{ Pl}$	$ip = 0,35 \times 0,5 \text{ Pl} = 0,175 \text{ Pl}$
Minusvalías (Mi)	$im = 0,35 \text{ Mi}$	$im = 0,35 \times 0,5 \text{ Mi} = 0,175 \text{ Mi}$

FUENTE: *Elaboración propia a partir del Régimen Fiscal de Cooperativas. Ley 20/1990, de 19 de diciembre (en adelante RFC).*

⁹ Véase el artículo 57 de la LCoop.

¹⁰ Véase el artículo 59 de la LCoop.

¹¹ Véase el artículo 34 del RFC.

A modo de resumen, en el **cuadro 2.3** se desarrolla la forma de clasificar el Patrimonio Real de cada cooperativa en los subgrupos: Patrimonio Repartible y Patrimonio Irrepartible.

CUADRO 2.3. CÁLCULO DEL PATRIMONIO REPARTIBLE E IRREPARTIBLE DE UNA COOPERATIVA EN UN PROCESO DE FUSIÓN REGULADO POR LA LCOOP.

Patrimonio Contable	PC
+ Plusvalías – efecto impositivo afecto a las plusvalías	+ Pl – ip
– Minusvalías + efecto impositivo afecto a las minusvalías	– Mi + im
+ Fondo de Comercio	+ FC
= PATRIMONIO REAL	PR
Capital Social	CS
+ Fondo de Reserva Voluntario Repartible	+ FRV _r
+ 50% Subvenciones de Capital	+ 0,5 SC
+ Excedentes Cooperativos después de Impuestos no destinables a FRO y FEP	+ ECDI – 0,25 ECAI
+ Beneficios Extracooperativos y Extraordinarios después de Impuestos no destinables al FRO y FEP	+ BEDI – 0,5 BEAI
+ 50% Plusvalías – efecto impositivo afecto a las plusvalías	+ 0,5 Pl – ip
– (Minusvalías + efecto impositivo) no imputables al FRO ¹²	– 0,5 (Mi – im)
= PATRIMONIO REAL REPARTIBLE O REEMBOLSABLE EN CASO DE LIQUIDACIÓN	PRR
Patrimonio Real	PR
– Patrimonio Real Repartible	PRR
= PATRIMONIO REAL IRREPARTIBLE O REEMBOLSABLE EN CASO DE LIQUIDACIÓN	PRI

FUENTE: *Elaboración propia a partir de la LCoop.*

Siendo ECDI: Excedente cooperativo después de impuestos; ECAI: Excedente cooperativo antes de impuestos; BEDI: Beneficio extracooperativo y extraordinario después de impuestos; BEAI: Beneficio extracooperativo y extraordinario antes de impuestos.

Una vez establecidos los Patrimonios Real Repartible e Irrepartible se calculará su cociente entre el número de participaciones de la cooperativa, obteniéndose así los Patrimonios Repartible e Irrepartible por participación (PRRpp y PRIpp respectivamente).

$$\text{PRRpp} = \frac{\text{PRR}}{\text{n.º part}}$$

$$\text{PRIpp} = \frac{\text{PRI}}{\text{n.º part}}$$

¹² Se ha supuesto que en los últimos cinco años la cooperativa destinó el 50% de sus resultados extraordinarios al FRO, mínimo exigido por la LCoop.

2.4. Establecimiento de la aportación a capital social mínima por participación.

Cuantificados los PRRpp y PRIpp de cada cooperativa, en las distintas negociaciones de fusión se deberá establecer la aportación a capital social mínima por participación (CSmpp), a partir de cuyo cálculo se establecerán reembolsos para aquellos socios con una relación capital social/participación superior al mínimo, y por el contrario nuevas aportaciones para aquellos cuya relación sea inferior. No obstante, computará como capital social todo el PRR, pudiéndose optar para establecer la aportación al capital social mínima por las distintas opciones a), b), y c), desarrolladas a continuación.

Así, dadas las cooperativas A y B implicadas en un proceso de fusión, y siendo $PRRppB > PRRppA$, pueden escoger como capital social por participación mínima:

- a) La mayor de las relaciones PRRpp obtenidas en las cooperativas que participen en el proceso de fusión, de forma que no se produzcan devoluciones de capital sino nuevas aportaciones:

$$\text{Al ser el } PRRppB > PRRppA \Rightarrow CSmpp = PRRppB$$

- Aportación a realizar por los socios de la cooperativa A por participación:

$$ACSpp = CSmpp - PRRppA$$

- b) La menor de las relaciones PRRpp, de forma que se producirán reembolsos de capital:

$$\text{Al ser el } PRRppB > PRRppA \Rightarrow CSmpp = PRRppA$$

- Reembolso a realizar a los socios de la cooperativa B por participación:

$$RCSpp = PRRppB - CSmpp$$

- c) Una cantidad no coincidente con la ratio obtenida en ninguna de las cooperativas, de forma que se puedan producir reembolsos y desembolsos.

Si $PRRpp A \text{ o } B < CSmpp$:

- Aportación a realizar por los socios de la/s cooperativas por participación:

$$ACSpp = CSmpp - PRRpp A \text{ o } B$$

Si $PRRpp\ A\ o\ B > CSmpp$:

- Reembolso a realizar a los socios de la/s cooperativas por participación:

$$RCSpp = PRRpp\ A\ o\ B - CSmpp$$

Por último, conviene mencionar que el Patrimonio Repartible por participación señalado a efectos de establecer las relaciones de compensación no tiene que necesariamente coincidir en todos los casos con la cuantía a percibir por los socios en caso de baja, tanto para aquellos socios disconformes con la fusión, como para los que soliciten la baja con posterioridad a la fusión, dado que en aquellos casos en los que se hayan considerado plusvalías, minusvalías o un fondo de comercio, el PRRpp puede resultar superior al susceptible de reembolso en caso de baja al socio en condiciones normales (capital social y fondo de reserva repartible).

Así, con independencia del PRRpp fijado a efectos de realizar las compensaciones entre las cooperativas participantes en la fusión, se determinará el patrimonio al que tendrá derecho el socio en caso de baja, el cual dependerá del método de contabilización elegido, fusión de intereses o por adquisición, y dentro del mismo de la alternativa contable escogida. Todo ello será abordado en el capítulo 5.

2.5. Establecimiento de la cuota de fusión.

Por idéntica razón a la expuesta al establecer las compensaciones de PRR, todas las cooperativas deben aportar igual cuantía de Patrimonio Irrepartible por participación a la fusión, de forma que aquella/s que ostenten una cuantía de PRIpp inferior al mínimo establecido (en este caso, como no se pueden realizar reembolsos de PRI, se escoge siempre como mínimo el mayor de los PRIpp obtenidos), deberán aportar la diferencia a la fusión. En consecuencia se establecerá una cuota de fusión (CF), a desembolsar por los socios de la cooperativa en cuestión, que se integrará en su totalidad en el FRO. Es decir:

Si $PRIppA > PRIppB \Rightarrow B$ debe compensar con una cuota de fusión:

$$CF = PRIppA - PRIppB$$

Por último, en el modelo planteado no se han tenido en cuenta como elementos integrantes del Patrimonio Real otras fuentes de financiación por socios distintas al capital social, tales como las participaciones especiales recogidas por la LCoop., o las aportaciones voluntarias no incorporadas al capital social. Éstas se traspasarán como tales a la cooperativa beneficiaria de la fusión, aunque en aquellos casos en que se establezcan compensaciones a realizar a Patrimonio Repartible o Irrepartible por parte de socios que a su vez sean propietarios de alguno de estos títulos, podrán ser utilizados para enjuagarlas.

CAPÍTULO 3. FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES DE FUSIÓN EN COOPERATIVAS

3.1. Régimen fiscal de las fusiones. Antecedentes.

Los procesos de fusión, entre los distintos procesos concentratorios existentes, han sido objeto de preocupación tanto por parte de la Administración española como de la europea, dado el conocido interés mostrado por muchas empresas por alcanzar un mayor tamaño empresarial con el que operar de forma eficiente en un mercado cada vez más competitivo.

Este hecho, unido a la existencia de un mercado único europeo con posibilidades de ampliación, y a la moneda única, determinó la necesidad de un régimen fiscal común que incentivara las operaciones de fusión entre sociedades de diferentes Estados Miembros, no mediante la concesión de bonificaciones o exenciones fiscales de carácter definitivo, sino incluyendo entre sus premisas el principio de neutralidad fiscal, a la vez que regulando el mantenimiento por parte de los Estados Miembros de las sociedades transmitentes de su capacidad de imposición sobre las rentas que se generaran en el proceso.

La neutralidad fiscal de los procesos de fusión se justifica en el hecho de que tanto las sociedades que intervienen (absorbida, adquirente, o sociedad de nueva creación), como los socios de las mismas, no van a ver variado (al alza o a la baja) el valor de su patrimonio. Ninguno de ellos va a realizar ningún beneficio con la operación, como se resume a continuación:

- La sociedad adquirente compra una sociedad haciendo entrega a los socios de ésta de títulos por un valor equivalente al del patrimonio que ésta aporta.
- La sociedad adquirida aporta su patrimonio, y aunque éste pueda ser objeto de una revalorización, dado que esta aportación la realiza sin contraprestación alguna, no se pondrán de manifiesto plusvalías susceptibles de tributación, ya que a consecuencia de la fusión se producirá su extinción.
- Por último los socios de la sociedad absorbida aportan sus títulos para que les sean canjeados por títulos de la absorbente o la de nueva creación, por lo que su patrimonio sufrirá modificaciones de índole cualitativa, pero no cuantitativa, teniendo por lo tanto idéntico valor asociado.

Como resultado de estas inquietudes se promulgó la Directiva 434 de la CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados Miembros, a la que tuvieron que adaptarse las normativas de los mismos. La base de esta directiva se encuentra en el diferimiento en la tributación de las plusvalías generadas en la transmisión de los patrimonios a la sociedad adquirente, la cual las realizará posteriormente mediante los procesos de amortización, provisión y en su caso enajenación de bienes, dado que fiscalmente los citados elementos patrimoniales van a conservar en la entidad adquirente el mismo valor que tenían en la entidad transmitente antes de la fusión.

En España, la adaptación a esta Directiva tuvo lugar mediante la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de la CEE, que quedó derogada con la entrada en vigor de la LIS, y en cuyo capítulo VIII del Título VIII se recogía el Régimen Especial de las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores (en adelante RFE). En la actualidad este Régimen Especial está regulado en el capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

De esta forma, la base que en principio inspiró la regulación de las fusiones con carácter transfronterizo se ha hecho extensiva a las todas las operaciones de fusión, ya sean entre sociedades de diferentes países o no.

3.2. Impuestos que afectan a las operaciones de fusión en cooperativas.

Las operaciones de fusión, entre otros efectos, contribuyen a aflorar plusvalías y minusvalías en el patrimonio transmitido. Este hecho tendrá consecuencias fiscales tanto para los socios de la sociedad transmitente (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades, dependiendo de si son personas físicas o jurídicas), que pasan a serlo de la sociedad adquirente o de la de nueva creación, como para todas las sociedades que participan en la operación.

En el **cuadro 3.1** se recogen los diferentes impuestos por los que las sociedades implicadas en una fusión se van a ver afectadas, y las especialidades derivadas de la participación en la operación de las sociedades cooperativas.

Como se puede comprobar, el Régimen Fiscal de las cooperativas no contiene regulación en cuanto a fusiones se refiere, a excepción de la mención para estas operaciones de una exención en algunos impuestos, siendo por lo tanto de aplicación las normas tributarias generales al respecto, es decir las reguladas en la LIS, y en particular el RFE, recogido en el capítulo VIII.

De hecho, en el artículo 83.6 del TRLIS se especifica que el RFE sea aplicable a las operaciones en las que intervengan sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que no tengan forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que el resultado del proceso sea equivalente a los derivados de las operaciones de fusión, escisión, aportación de ramas de actividad y canje de valores. Por lo tanto a las sociedades cooperativas que se hallen en la citada situación les será de aplicación el RFE.

En cuanto a otros impuestos por los que pueden verse afectadas las cooperativas participantes en un proceso de fusión, las cooperativas fiscalmente protegidas ¹³ están exentas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y con carácter general las transmisiones realizadas en virtud de procesos de fusión no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

¹³ Las que no incurran en ninguna de las causas de pérdida de la protección, recogidas en el artículo 13 del RFC, que fundamentalmente se refieren al cumplimiento del régimen económico de la legislación cooperativa, especialmente en lo que respecta a los Fondos sociales, aportaciones a capital, retornos y causas de disolución.

CUADRO 3.1. IMPUESTOS QUE AFECTAN A LAS SOCIEDADES EN LOS PROCESOS DE FUSIÓN

	En cooperativas	En otras sociedades
Impuesto sobre Sociedades	El RFC no regula las operaciones de Fusión. De aplicación el RFE del TRLIS ¹⁴ .	Regulado en el TRLIS, capítulo VIII, del Título VII. Régimen Fiscal Especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.
Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el RFE, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de aportaciones no dinerarias especiales cuando no se hallen integrados en una rama de actividad ¹⁵ .	
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)	Exención en el ITPAJD para las cooperativas protegidas respecto de los actos, contratos y operaciones de fusión ¹⁶ .	Exención en cuanto al ITP para las operaciones de fusión y escisión que se acojan al RFE ¹⁷ . En cuanto a AJD lo dispuesto con carácter general ¹⁸ .
Impuesto sobre el Valor Añadido	No están sujetas las operaciones de fusión, cuando tras éstas se continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente. No están sujetas las transmisiones en virtud de operaciones a las que se refiere el artículo 1 de la Ley 29/1991 ¹⁹ (Operaciones recogidas en el artículo 83 del TRLIS: Fusiones, Escisiones, ap. de activos y canje de valores) ²⁰ .	

FUENTE: *Elaboración propia, a partir de los textos legales.*

¹⁴ Véase el artículo 1 del RFC, en el que indica que en lo no previsto en la Ley sobre RFC se aplicarán las normas tributarias generales.

¹⁵ Véase la disposición adicional segunda, TRLIS.

¹⁶ Véase el artículo 33 del RFC.

¹⁷ Véase el artículo 45.10 de la Ley del ITPAJD.

¹⁸ Véase el artículo 31.1. de la Ley del ITPAJD (Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre), en el que se regula en cuanto a los AJD, con carácter general, que las matrices y las copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán en todo caso en papel timbrado de 50 pesetas por pliego o 25 pesetas por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

¹⁹ La disposición adicional segunda del TRLIS remite la referencia hecha al artículo 1 de la Ley 29/1991, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, al artículo 83 del TRLIS.

²⁰ Véase el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.3. Régimen fiscal de las fusiones. Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Las fusiones de sociedades podrán estar sujetas a los siguientes regímenes fiscales:

- Régimen Fiscal Especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, recogido en el capítulo VIII TRLIS, al que las sociedades podrán acogerse, debiendo hacer constar esta opción en el Proyecto y en los acuerdos de fusión, o en la escritura pública en la que se documente la transmisión en el caso de que ni la entidad del transmitente ni la adquirente tengan su residencia fiscal en España ²¹.
- Régimen General, de aplicación cuando no proceda el RFE. Esto ocurrirá «cuando la fusión no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal», tal y como se especifica en el artículo 96 TRLIS, y también cuando la operación de fusión quede fuera del marco de aplicación del propio TRLIS (cuando la entidad adquirente esté situada en el Estado español, y no lo estén la transmitente y los elementos objeto de transmisión).

El RFE reconoce como fusiones a las operaciones definidas en el artículo 83.1 del TRLIS, dando cabida a tres modalidades, de características diferentes, conocidos comúnmente como fusión pura, fusión por absorción y fusión impropia. Así, el TRLIS define la fusión como la operación por la cual:

- a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad (Fusión por absorción).
- b) Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad (Fusión pura).
- c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social (Fusión impropia).

²¹ Véase el artículo 96 del TRLIS.

3.3.1. Régimen fiscal de las entidades transmitentes.

Según el Régimen General, los elementos patrimoniales transmitidos en las operaciones de fusión total y parcial se valorarán según su valor de mercado, debiendo la entidad transmitente integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los citados elementos y su valor contable ²². Las citadas condiciones crean un escenario poco atractivo en cuanto a la fusión se refiere, y si ésta fuera la única regulación existente, rara vez las sociedades se plantearían llevar a cabo una fusión.

Más atractivo resulta al respecto el RFE, que en el caso de las entidades transmitentes permite la no integración de las rentas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales en el caso de fusión. Este hecho no implica el que no se revaloricen contablemente los citados elementos, es más, en muchas ocasiones, dado que las relaciones de compensación patrimonial a realizar entre las cooperativas u otras empresas se realizan en base al PR, es aconsejable realizar ajustes contables que actualicen el valor de los elementos, aunque esto no tiene por qué tener, como se ha visto, ninguna repercusión fiscal para la entidad.

El artículo 84 del TRLIS especifica en qué casos procede la no integración en la base imponible de la entidad transmitente de las citadas rentas y por eliminación podemos exponer las excepciones, que lógicamente se corresponden con aquellas operaciones en las que la Administración española pierde la posibilidad de gravar esas mismas rentas en un futuro. Esto ocurre, con carácter general, en las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de:

- Bienes y derechos situados en otro país de la Unión Europea, cuando la empresa adquirente es extranjera.
- Bienes y derechos situados en un país extranjero y la empresa adquirente no es española (extranjera o de otro país de la Unión Europea).

En ambos casos tanto el Establecimiento Permanente como la empresa adquirente quedan fuera del ámbito del Impuesto sobre Sociedades español.

Además, el RFE permite la integración parcial en la base imponible de la entidad transmitente de las rentas derivadas de la transmisión ²³, teniendo esta posibilidad mayor o menor aplicabilidad en función del carácter positivo o negativo de las rentas. Así, a la entidad transmitente le interesará integrar en su base imponible las rentas de aquellos elementos patrimoniales que tengan carácter negativo, minusvalías, no ocurriendo lo mismo con las positivas, las cuales preferirá diferir.

²² Véanse los artículos 15.2. y 15.3. del TRLIS.

²³ Véase el artículo 84.2. del TRLIS.

3.3.2. Valoración fiscal de los elementos adquiridos.

Para completar la operación de diferimiento, los bienes y derechos adquiridos se valoran, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la fusión, o el resultante de corregir los mismos en base a las rentas que hayan sido sometidas a tributación (como se ha comentado en el apartado anterior la Ley permite la integración parcial de las rentas), manteniéndose la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

En el caso de tratarse de elementos patrimoniales que no pudieron acogerse al RFE, se tomará el valor convenido entre las partes, con el límite del valor normal de mercado.

Dada la diferencia que puede existir en la entidad adquirente entre el valor recogido de forma contable y el que tiene validez fiscal, la entidad adquirente deberá incluir en su memoria anual una relación de los elementos adquiridos que se hayan incorporado en los libros de contabilidad por un valor diferente al que figuraba en los libros de contabilidad de la entidad transmitente con anterioridad a la fusión, expresando a su vez las amortizaciones acumuladas y las provisiones constituidas en los libros de contabilidad de ambas entidades, así como el último balance cerrado por la entidad transmitente.

Además, deberá especificar el ejercicio en el que la sociedad transmitente adquirió los elementos patrimoniales susceptibles de amortización, así como una relación de beneficios fiscales disfrutados por la entidad transmitente, respecto de los cuales la entidad adquirente deba cumplir algún requisito, caso que se va a abordar a continuación.

Otro de los pilares básicos de toda operación de fusión es la sucesión a título universal que conlleva, por la que la sociedad adquirente se subroga en los derechos y obligaciones de la sociedad transmitente (entre los que se encuentran los de carácter tributario), a la vez que en el goce de los posibles beneficios fiscales de la misma, siempre y cuando asuma el cumplimiento de los requisitos necesarios para su mantenimiento.

Además el TRLIS incide concretamente en el caso de las bases imponibles negativas (cuotas íntegras en cooperativas) pendientes de compensación de la entidad transmitente, regulando específicamente que puedan ser compensadas en la entidad adquirente ²⁴ con alguna limitación en el caso de que la entidad adquirente tenga participación en el capital de la transmitente o ambas formen parte de un mismo grupo de sociedades, y con las limitaciones que con carácter general recoge el RFC para las sociedades cooperativas, el cual está limitado a 15 años ²⁵.

Del mismo modo, también son transmisibles las obligaciones y derechos tributarios derivados de deducciones varias para incentivar la realización de determinadas actividades que haya podido practicar la entidad transmitente. La entidad adquirente o de nueva creación mantendrá el com-

²⁴ Véase el artículo 90.3. del TRLIS.

²⁵ Véase el artículo 3 de la Ley 24/2001, de 20 de diciembre, que modifica el RFC.

promiso de permanencia en la empresa de aquellas inversiones por las que la empresa adquirida obtuvo una deducción por inversión (cinco años o su vida útil si ésta fuese inferior), y en caso contrario ingresará, como regula el TRLIS, la cantidad deducida en su momento por la entidad transmitente más los intereses de demora.

Las provisiones para responsabilidades, para cobertura de reparaciones extraordinarias o las provisiones por insolvencias obligarán también a la empresa adquirente a contabilizar como ingresos los posibles cobros de clientes cuyos débitos fueron objeto de provisión, o en su caso los excesos de provisión para responsabilidades o para cobertura de reparaciones.

CAPÍTULO 4. REGISTRO DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA EN LOS PROCESOS DE FUSIÓN (I). NORMATIVA APLICABLE Y ASPECTOS PREVIOS A CONSIDERAR

4.1. Normas de contabilidad aplicables a las fusiones.

La inexistencia en la actualidad en España de normas que regulen de forma explícita la contabilización de las operaciones derivadas de los procesos de fusión, nos lleva a apoyarnos en las normas generales establecidas por el Código de Comercio (arts. 25-49), y por el Plan General de Contabilidad (PGC).

Además, en lo que respecta a las sociedades cooperativas, podemos agregar a los anteriores las Normas de adaptación del PGC a las empresas del sector vitivinícola, y las recientemente aprobadas Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas, aprobadas por la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre.

Estas últimas han sido elaboradas por un grupo de expertos en el seno del ICAC, teniendo por objeto la adaptación de las normas de valoración y de elaboración de las cuentas anuales a las condiciones y particularidades concretas de las sociedades cooperativas.

No obstante, no existe en las mismas referencia alguna a los procesos de fusión o escisión de cooperativas, por lo que su aplicación en el presente trabajo estará limitada al tratamiento contable de algunas de las partidas del Neto Patrimonial, y no al tratamiento global de la operación.

Dado el vacío normativo existente en lo que respecta a las fusiones, el ICAC dio a conocer en 1993 un Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades (BNCFES), el cual pese a no constituir una norma de obligado cumplimiento, al estar emitido por un organismo facultado para dictar normas de carácter contable supone un referente a la hora de desarrollar la operatoria contable de estos procesos.

El objeto del BNCFES fue guiar la contabilización de las operaciones de fusión y escisión desarrolladas en los artículos 233 al 259 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, así como regular la información que debiera aparecer en las cuentas anuales de todas las sociedades involucradas en los citados procesos (las llamadas a la extinción y las receptoras del patrimonio), e incluso las empresas socios de unas y otras ²⁶.

De esta forma, el BNCFES tiene aplicación para aquellas sociedades que intervengan en una fusión o escisión sometida a la legislación mercantil, como reza el artículo 1 del mismo, pero en el caso de sociedades cooperativas es necesaria su adaptación a su casuística particular, la cual iremos poniendo de relieve a lo largo del presente capítulo desarrollando así una forma alternativa a la contabilización de estas operaciones más acorde con sus necesidades.

4.2. Borrador de normas de contabilidad aplicables a fusiones y escisiones de sociedades.

Antes de iniciar la descripción de las normas a aplicar en estos procesos, el BNCFES realiza una introducción citando aquellos principios contables que constituyen el pilar base para la contabilización de estas operaciones, y que son ²⁷:

- Principio de precio de adquisición, el cual como indica el PGC deberá respetarse siempre, excepto cuando se autoricen por disposición legal rectificaciones al mismo. La aplicación de este principio se realiza de forma estricta, aunque sin perjuicio en determinadas ocasiones de acompañar información sobre valores actuales en la memoria.
- Principio de empresa en funcionamiento, el cual no se verá quebrado con la fusión, ya que las empresas implicadas en la misma tienen continuidad tras la operación, si bien en el caso de las sociedades transmitentes bajo una forma jurídica distinta. En consecuencia las valoraciones patrimoniales de las sociedades implicadas en la fusión no se realizarán con objeto de estimar los valores de enajenación o de liquidación, sino que las valoraciones deberán ser las existentes en el momento de realizar la operación.
- Imagen fiel, la cual en materia de valoración se garantiza con la incorporación de información detallada en la memoria. Así la sociedad absorbente hará mención en la misma de las revalorizaciones contables efectuadas, tanto de sus propios elementos como de los correspondientes a las sociedades absorbidas, indicando a su vez el efecto impositivo asociado a las mismas.

²⁶ Véase el artículo 1 del BNCFES.

²⁷ Véanse los epígrafes 2 y 5 de la introducción del BNCFES.

Por otra parte, son definidos los conceptos de Patrimonio Real (PR) y Patrimonio Contable (PC) ²⁸, que van a servir de base al planteamiento del modelo de registro de las operaciones de fusión y escisión:

- Patrimonio Contable es el calculado en base a los valores contables de los activos y pasivos que lo integran.
- Patrimonio Real es el que es utilizado como base para el establecimiento de la relación de canje, que en el caso de sociedades cooperativas se corresponde con el utilizado para determinar las relaciones de compensación, en el que se habrán incluido las plusvalías o minusvalías de sus elementos integrantes, así como en su caso los correspondientes fondos de comercio.

4.2.1. Clasificación de las fusiones.

Las normas generales del BNCFES distinguen tres tipos de fusiones, en función de la naturaleza económica de la operación subyacente y con independencia del procedimiento jurídico empleado en la misma:

a) Fusiones de intereses, que son las reguladas con carácter general por el BNCFES, teniendo por objeto la integración de sociedades de similares dimensiones, no pudiéndose considerar que ninguna de ellas prevalece sobre las demás.

En estos casos prima el principio básico de empresa en funcionamiento, teniendo en virtud del mismo las sociedades a extinguir continuidad plena en la sociedad receptora, aunque lógicamente bajo una forma jurídica diferente. La aplicación de este principio condiciona que la valoración de los elementos transmitidos y recibidos se realice por los valores contables existentes antes de la fusión, respetándose a su vez el principio de precio adquisición al mantenerse las valoraciones históricas de los elementos.

Así, el balance final de la sociedad receptora de los patrimonios se configurará como la suma a valores contables de los activos y pasivos de las sociedades intervinientes antes de la fusión. (HUSSEIN, J., 1997, pág. 843).

No obstante, aunque no se produzca la actualización del valor del Patrimonio Contable, ello no impedirá la realización de ciertos ajustes valorativos para algunos casos particulares especificados por el BNCFES como es el caso de las participaciones en el capital de las restantes sociedades fusionadas, en cuyo caso sí serían susceptibles de adaptación a sus valores teóricos a efectos de fusión, o la eliminación de los activos y pasivos recíprocos ²⁹.

²⁸ Véase el artículo 2 del BNCFES.

²⁹ Véase el epígrafe 8 de la introducción y el artículo 4 del BNCFES.

b) *Fusiones de adquisición*, las cuales tienen lugar cuando una de las sociedades tiene un Patrimonio Real considerablemente mayor que las demás, de forma que se puede afirmar que esta sociedad adquiere o absorbe al resto de sociedades participantes en el proceso.

En este sentido, el BNCFES da a estas operaciones un carácter verdadero de adquisición, permitiendo la modificación de los valores contables preexistentes de la sociedad adquirida, adaptando así el patrimonio adquirido a su valor real.

De esta forma, la sociedad beneficiaria de la operación valorará los patrimonios adquiridos por su valor real, cuantía que pudiéramos considerar es la que realmente satisface con la operación, respetándose así el principio del precio adquisición, pudiendo al mismo tiempo cuantificarse y reflejarse en la misma un fondo de comercio por el exceso del coste de adquisición sobre los valores reales de los activos y pasivos recibidos de las entidades adquiridas.

En cuanto a qué operaciones son enmarcables en el modelo de fusión de adquisición, el BNCFES opta por definir lo que entiende por sociedad adquirida, ya que de todas las sociedades participantes en una fusión es la que dispone de reglas especiales en cuanto a la forma de valorar los elementos patrimoniales, y la define como sigue ³⁰:

- Cuando en la fusión participan dos sociedades, una de ellas es adquirida cuando su Patrimonio Real es inferior al 50% del Patrimonio Real de la sociedad adquirente.
- Cuando en la fusión participan más de dos sociedades, una sociedad es adquirida cuando se cumplan simultáneamente dos situaciones:
 - el Patrimonio Real de la sociedad adquirida es inferior al 50% del Patrimonio Real de aquella sociedad interviniente en la fusión que lo tenga mayor.
 - la suma de los patrimonios reales de las sociedades adquiridas es inferior al 50% de la suma de los patrimonios reales de todas las sociedades intervinientes en la fusión.

No está definida en el BNCFES la presunción de existencia de una sociedad adquirente ³¹, porque tal y como se desprende de la definición de sociedad adquirida, en una fusión el adquirente puede ser un conjunto de sociedades, dando lugar a lo que el BNCFES califica de «Fusiones mixtas», refiriéndose a aquellas en las que coexisten fusiones de intereses (llevadas a cabo por las sociedades que no se ajustan a lo que entiende por sociedad adquirida), las cuales actuarán a su vez como entidad adquirente, dando lugar a una fusión de adquisición, pudiendo a su vez ir acompañada o no de fusiones impropias.

³⁰ Véase el epígrafe 8 de la introducción y el artículo 18 del BNCFES.

³¹ Véase el epígrafe 9 de la introducción y el artículo 18 del BNCFES.

c) Fusiones entre sociedades vinculadas o *fusiones impropias*, que son aquellas en las que existe una relación de dominio de las señaladas en el artículo 42.1 del Código de Comercio, es decir, las producidas entre sociedades dominantes y dependientes ³².

No obstante, las características de las sociedades cooperativas determinan que no se puedan dar relaciones de subordinación entre las mismas, por la prevalencia que deben dar al principio de gestión democrática.

En este sentido, una cooperativa de primer grado regulada por la LCoop. difícilmente puede ser una sociedad dominada si consideramos el hecho de que como máximo un socio puede disponer de una tercera parte de los votos totales, existiendo aún una mayor restricción en el caso de algunas clases de cooperativas, como las de transportistas, del mar, de servicios y agrarias, en las que no podrán tener más de cinco votos sociales ³³.

Las cooperativas de segundo grado reguladas por la LCoop. también están sujetas a limitación, pudiendo tener un socio como máximo una tercera parte de los votos totales, o del 40% en cooperativas de tres socios.

En consecuencia, las probabilidades de que existan relaciones de dominio entre sociedades cooperativas son mínimas, reduciéndose al caso de que pudiera materializarse entre algunos socios alguna forma de pacto que permitiera ejercer el control.

El único caso probable en que una cooperativa pueda participar en una fusión impropia es el que se recoge en la LCoop. como fusión especial, entre sociedades cooperativas y no cooperativas, sobre las que la cooperativa sí puede ejercer una relación de dominio.

En estos casos el BNCFES explicita que los elementos patrimoniales de las sociedades vinculadas se valoren de acuerdo a las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas. No obstante cuando existan socios externos, los elementos patrimoniales en la parte proporcional que les correspondieran se valorarían por los valores contables que tuvieran en las sociedades fusionadas antes de la fusión ³⁴.

A modo de conclusión, el principio cooperativo de gestión democrática hace que las fusiones impropias no tengan cabida en las operaciones de fusión materializadas entre sociedades cooperativas, y dado que éstas constituyen el objeto del presente trabajo, únicamente incidiremos en la forma de contabilizar los procesos de fusión de intereses y de adquisición, excluyendo del análisis las fusiones impropias.

³² La relación de dominio se puede materializar de alguna de las siguientes formas: poseer la mayoría de los derechos de voto o poder disponer de los mismos en virtud de acuerdos con otros socios, tener la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, o por último, haber nombrado a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

³³ Véase el artículo 26 de la LCoop.

³⁴ Véanse los artículos 20 y 21 del BNCFES.

Por último indicar que la clasificación de las fusiones que realiza el BNCFES únicamente tendrá incidencia en la forma de valorar y contabilizar la operación, no teniendo por qué coincidir con la forma jurídica con la que se desarrolle la fusión. Así, las fusiones de intereses podrán materializarse en realidad como fusiones puras o también por absorción.

Las fusiones de adquisición, cuando tengan lugar por absorción, podrán ver invertidos los papeles de las sociedades implicadas con respecto a los que tienen efectividad en el orden jurídico, de forma que la sociedad adquirente desde un punto de vista contable podrá ser en el plano jurídico la absorbida o bien la adquirida desde un punto de vista contable ser jurídicamente la absorbente. En estos casos, y como se verá a lo largo del capítulo, se contabilizará la operación atendiendo a la naturaleza económica, con independencia del modelo jurídico adoptado.

4.2.2. Valoración contable y fiscal de los elementos patrimoniales.

Como se ha puesto de manifiesto en la clasificación de las fusiones desarrollada por el BNCFES, la valoración contable de los distintos elementos patrimoniales se realizará dependiendo de la naturaleza económica de la operación subyacente, según indica el cuadro que se recoge a continuación:

CUADRO 4.1. CRITERIOS DE VALORACIÓN CONTABLE DEL PATRIMONIO EN UNA FUSIÓN

Fusión de intereses	Sociedad/es a extinguir	Su patrimonio se registra en la sociedad resultante por el valor que tenía antes de la fusión
	Sociedad de nueva creación	Registra contablemente los patrimonios recibidos por los valores que tenían en las sociedades transmitentes antes de la fusión
	Sociedad absorbente	Su patrimonio sigue registrándose por el valor que tenía antes de la fusión
Fusión por adquisición	Sociedad/es adquirida (puede ser absorbente o absorbida)	Su patrimonio se registra en la sociedad resultante por el valor real (el utilizado para establecer las relaciones de compensación)
	Sociedad adquirente (puede ser absorbente o absorbida)	Su patrimonio se registra en la sociedad resultante de la fusión por el valor que tuviera antes de la fusión

FUENTE: *Elaboración propia a partir del BNCFES del ICAC.*

En el ámbito fiscal, como se ha visto en el capítulo 3, las cooperativas participantes en un proceso de fusión se podrán acoger al RFE que recoge el TRLIS, el cual permite la no integración en la base imponible que grava las entidades transmitentes, de las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas ³⁵.

El TRLIS pone como condición a la realización de la citada práctica que la sociedad resultante del proceso, ya sea la absorbente o una sociedad de nueva creación, valore los bienes y derechos adquiridos a efectos fiscales por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación ³⁶.

En consecuencia, la fusión no implica gravamen alguno por las plusvalías que afloren con motivo de la misma, produciéndose por el contrario un diferimiento en su tributación, el cual irá revirtiendo en la sociedad resultante de la fusión por medio de los procesos de amortización, dotación de provisiones o enajenación de los bienes.

Podrá renunciarse al RFE mediante la integración en la base imponible por parte de la entidad transmitente de las rentas derivadas de la transmisión de la totalidad o de parte de los elementos patrimoniales, por lo que la valoración de los elementos en la sociedad receptora del patrimonio se corregirá con los importes de las rentas que efectivamente hayan tributado ³⁷.

Por último, aquellas operaciones de fusión en las que no sea de aplicación el RFE ³⁸ no podrán acogerse al régimen de diferimiento de rentas, por lo que la entidad transmitente integrará en la base imponible la totalidad de las rentas derivadas de la transmisión, valorándose los elementos patrimoniales en la sociedad resultante por el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal de mercado.

En consecuencia la valoración fiscal de los elementos en una operación de fusión dependerá de que la operación se acoja o no al RFE, así como de quién desempeña el rol de sociedad transmitente y de adquirente, como se refleja en el **cuadro 4.2**.

³⁵ Véase el artículo 84 del TRLIS, en el que se explicita en qué situación deben encontrarse las sociedades para poder acogerse a este régimen, incluyendo entre otros las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados.

³⁶ Véanse los artículos 84.1 y 85 del TRLIS.

³⁷ Véanse los artículos 84.2 y 85 del TRLIS.

³⁸ Además de las que no se ajusten a los casos recogidos en el artículo 84 del TRLIS, no se aplicará el RFE cuando la operación tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, y en particular cuando no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades participantes, sino con la finalidad de conseguir una ventaja fiscal, como indica el artículo 96.2 del TRLIS.

CUADRO 4.2. CRITERIOS DE VALORACIÓN FISCAL DEL PATRIMONIO RECIBIDO EN UNA FUSIÓN

Operaciones acogidas al RFE	Sociedad/es a extinguir (transmitedentes)	No integran en la base imponible las rentas derivadas de la transmisión
	Sociedad absorbente o de nueva creación	El patrimonio recibido se valora fiscalmente por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de la fusión
Renuncia al RFE	Sociedad/es a extinguir (transmitedentes)	Integran en la base imponible las rentas derivadas de la transmisión de todos o parte de los elementos
	Sociedad absorbente o de nueva creación	El patrimonio recibido se incrementa en el importe de las rentas que hayan tributado con la operación, con el límite del valor de mercado
Operaciones no acogidas al RFE	Sociedad/es a extinguir (transmitedentes)	Integran en la base imponible la totalidad de las rentas derivadas de la transmisión
	Sociedad absorbente o de nueva creación	El patrimonio recibido se valora por el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal de mercado

FUENTE: *Elaboración propia a partir del Régimen Especial de Fusiones, Escisiones, aportaciones de activos y canje de valores que recoge el TRLIS.*

4.3. Aspectos previos a considerar en la contabilización de las operaciones de fusión entre sociedades cooperativas.

Antes de desarrollar la propuesta de contabilización de las operaciones de fusión protagonizadas por cooperativas, conviene que analicemos algunos aspectos que siendo comunes a cualquiera de las modalidades de fusión que abordaremos a continuación van a condicionar el desarrollo posterior de los modelos propuestos.

Como veremos, algunos de estos factores vienen determinados por las propias directrices del BNCFES, pero en otros casos se derivan de las características particulares de las sociedades cooperativas, las cuales como se ha puesto de manifiesto no permiten la adopción del BNCFES en su estado actual, requiriendo propuestas contables específicas.

4.3.1. Tratamiento de las cuentas correctoras de elementos de activo de las sociedades a extinguir: amortizaciones y provisiones.

Estas cuentas están intrínsecamente unidas a los elementos de activo cuyo valor corrigen, por lo que en las fusiones de intereses, operaciones en las que prima sobre todos el principio de empre-

sa en funcionamiento y en las que por tanto la valoración de los distintos elementos patrimoniales no está orientada a determinar el valor de enajenación del patrimonio, procederá la transferencia de las citadas cuentas con ellos, de forma que continúen siendo gestionadas en la empresa receptora.

En cambio en las fusiones de adquisición el traspaso de los elementos patrimoniales de la/s sociedad/es adquiridas se realiza por su valor real, el cual ya tendrá descontada la depreciación del elemento, por lo que es posible su traspaso neto de cuentas correctoras.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto 537/1997, de 24 de abril, especifica que en los supuestos de fusión prosiga para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización al que estaba sujeto, aunque da opción a la sociedad resultante de la fusión a modificarlo, en cuyo caso deberá formular un nuevo plan de amortización y proponerlo a la Administración Tributaria en los términos indicados en el citado Reglamento ³⁹.

En todo caso el BNCFES no incide en estas cuestiones, por lo que la decisión de transferir estas cuentas a la sociedad resultante deberá ser tomada por las propias cooperativas participantes en el proceso, en función de que exista el deseo de que el sistema de gestión empleado por las sociedades transmitentes con respecto a estas partidas tenga continuidad o no en la sociedad resultante de la fusión.

4.3.2. Traspaso del activo ficticio.

Se ha desarrollado en el capítulo 2 la forma de calcular el patrimonio a efectos de establecer las relaciones de compensación entre las cooperativas participantes, para lo cual hemos partido de la única disposición existente de carácter obligatorio (aunque no específicamente para los procesos de fusión) al efecto de calcular el valor del patrimonio, Resolución de 20 de diciembre del ICAC ⁴⁰, según la cual el activo ficticio forma parte del patrimonio.

En consecuencia, se traspasarán junto con el resto de activos los gastos de establecimiento, por tener proyección futura en la empresa resultante del proceso, o los gastos a distribuir en varios ejercicios, ya sean de formalización de deudas o por intereses diferidos, los cuales serán transferidos junto con las deudas a las que están afectos.

4.3.3. Traspaso de las cuentas integrantes del patrimonio en cooperativas.

En las fusiones llevadas a cabo por sociedades mercantiles, las cuentas integrantes del patrimonio de la sociedad/es a extinguir no son traspasadas como tales a la sociedad receptora, sino que ésta emite participaciones o acciones suficientes para absorber (con o sin prima de emisión) el patri-

³⁹ Véanse los artículos 1.9 y 5 del Reglamento del Impuesto de Sociedades.

⁴⁰ Véase la Resolución de 20 de diciembre de 1996, del ICAC, por la que se fijan los criterios generales para determinar el concepto de Patrimonio Contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución regulados en la legislación mercantil.

monio de las mismas. Las sociedades cooperativas no pueden poner en práctica tal procedimiento, dado que su propia legislación impone que los fondos sociales, obligatorios o voluntarios de las sociedades a extinguir pasen a integrarse en los de igual clase de la sociedad cooperativa absorbente o de nueva creación ⁴¹.

Además, existen otras partidas patrimoniales, tales como las subvenciones, que por estar afectas a algunos de los activos transmitidos, entendemos deben continuar reflejándose en la sociedad receptora, en la cual proseguirán imputándose a resultados a medida que se vaya depreciando el activo al que estén afectas, según indica la norma de valoración 20.

A continuación se describe el destino que pueden tener las distintas partidas patrimoniales de las sociedades transmitentes en la cooperativa absorbente o de nueva creación, el cual dependerá de la Ley de cooperativas por la que se regule el proceso, reflejándose a su vez en el **cuadro 4.3.** un resumen del mismo.

De esta forma:

- Los *fondos sociales y las subvenciones de capital*, entre las que se encontrarán las afectas a los Programas Operativos que tenga aprobados la cooperativa, serán traspasados como tales a la cooperativa receptora.
- Los *resultados del ejercicio*, ya sean cooperativos, extracooperativos o extraordinarios, pueden tanto ser distribuidos por la/s sociedades a extinguir antes de que tenga lugar la transmisión del patrimonio, como ser traspasados como tales a la sociedad receptora, de forma que sea esta última la que efectúe su distribución.

En realidad, la Asamblea General habrá aprobado la propuesta de distribución de resultados que figure en la Memoria. Además, la distribución de los resultados se habrá tratado en las negociaciones de fusión, y exceptuando aquellos casos en que se haya aprobado su reparto en forma de retornos, el excedente cooperativo, y los beneficios extracooperativos o extraordinarios pueden contribuir al establecimiento de las relaciones de compensación entre las cooperativas en calidad de Patrimonio Repartible (si se ha acordado que se destinen a engrosar los fondos de reserva voluntarios o a capital ⁴²) o Irrepartible (si se ha optado porque se integren en el Fondo de Reserva Obligatorio).

En consecuencia, una vez distribuidos, tendrán como destino en la cooperativa resultante el fondo al que hayan sido destinados (Fondo de Reserva Voluntario, Obligatorio, etc.).

⁴¹ Véase el artículo 63.3 de la LCoop.

⁴² En este caso los retornos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario y por tanto no estarán sujetos a retención (arts. 29 y 30 del RFC).

- Las *plusvalías* se habrán introducido en el cálculo de las relaciones de compensación netas del efecto impositivo ⁴³, y cuando vayan a reflejarse contablemente, tendrán como destino en la cooperativa receptora del patrimonio un incremento de valor del activo al que estén afectas. Como contrapartida en el pasivo, entendemos que deberían recibir igual destino que el que obtendrían si se hicieran efectivas con la venta del elemento al que están asociadas, de acuerdo con la Ley de Cooperativas correspondiente.

De esta forma, en el caso de la LCoop. deben destinarse en un 50% al Fondo de Reserva Obligatorio y el resto deducidos los impuestos podrá destinarse a incrementar el capital social o la reserva voluntaria repartible.

- Las *diferencias positivas de cambio* se traspasarán como tales a la sociedad resultante, junto con los valores, créditos o deudas que las originaron, y se integrarán en la cuenta 136 «diferencias positivas en moneda extranjera» de la sociedad resultante, junto con los saldos existentes de la misma del resto de sociedades participantes en la fusión. De esta forma será la sociedad resultante la que las impute a resultados cuando se produzca el vencimiento o cancelación de las citadas cuentas o bien cuando resulten imputables a resultados según las Normas de Valoración.
- Los *ingresos a distribuir en varios ejercicios* derivados de la periodificación de diferencias permanentes entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible, así como de las deducciones y bonificaciones de la cuota del impuesto se traspasarán como tales a la entidad absorbente o de nueva creación, continuando ésta con su imputación a resultados, al igual que las diferencias positivas de cambio.
- Por último, si existen elementos patrimoniales cuyo valor contable es inferior a su valor real, es decir, elementos que han sufrido una *minusvaloración*, se reducirá el valor del patrimonio en la cuantía resultante de corregir su valor con el efecto impositivo que generan (al igual que las plusvalías), a efectos de calcular las relaciones de compensación.

En el caso de que vayan a tener reflejo contable en la sociedad resultante corrigiendo a la baja el valor de los elementos en cuestión, se minorarán por igual magnitud los fondos propios, y en concreto aquellas partidas con las que las distintas Leyes de cooperativas permiten compensar las pérdidas de carácter extraordinario, dado que si afloraran las citadas minusvalías éste sería su destino normal, exceptuando aquellos casos en los que existieran resultados extraordinarios positivos de magnitud suficiente para enjuagarlas.

Así la LCoop. ⁴⁴ permite imputar al Fondo de Reserva Obligatorio como máximo, dependiendo del origen de las pérdidas, los porcentajes medios de los excedentes cooperativos o beneficios extracooperativos y extraordinarios que se hayan destinado a dicho fondo en los últimos cinco

⁴³ Véase el epígrafe 17 del BNCFES, en el que se indica que para el establecimiento de la relación de canje se consideren los elementos patrimoniales por sus valores reales (sean superiores o inferiores a los valores contables) netos del efecto impositivo, lo que implicará la consideración de los correspondientes activos y pasivos fiscales.

⁴⁴ Véase el artículo 59 de la LCoop.

años o desde su constitución, si ésta no fuera anterior a dichos cinco años. En el caso que nos ocupa si la cooperativa ha dotado a partir de los resultados extraordinarios las cuantías mínimas establecidas a los fondos sociales, se imputarán en un 50% al Fondo de Reserva Obligatorio, pudiéndose imputar el resto a los fondos de reserva voluntarios.

CUADRO 4.3. DESTINO DE LAS PARTIDAS PATRIMONIALES DE LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS A EXTINGUIR EN LA COOPERATIVA RESULTANTE DE LA FUSIÓN

	LCoop.
Capital (CS)	Capital Reembolsos
Fondo de Reserva Obligatorio (FRO)	FRO
Fondo de Educación y Promoción (FEP)	FEP
Fondo de Reserva Voluntaria irrepartible (FRVi)	FRVi
Fondo de Reserva Voluntaria repartible (FRVr)	FRVr
Subvenciones de capital (SC)	Subvenciones de capital
Excedente cooperativo (ECDI)	20% ECAI al FRO 5% ECAI al FEP
	ECDI – 25% ECAI a FRVr o a CS
Beneficio extracooperativo y extraordinario (BEDI)	50% BEAI a FRO
	BEDI – 50% BEAI a FRVr o a CS
Plusvalías (Pl)	50% Pl al FRO
	50% Pl – ip al FRVr o a CS
Minusvalías (Mi)	50% (Mi – im) minorarán el FRO
	50% (Mi – im) minorarán el FRVr o a CS
Diferencias positivas de cambio pendientes de imputar	Diferencias positivas de cambio
Ingresos a distribuir en varios ejercicios derivados de ajustes fiscales	Ingresos a distribuir en varios ejercicios

Siendo: ip: impuestos afectos a las plusvalías; im: impuestos afectos a las minusvalías.

FUENTE: *Elaboración propia.*

De esta forma, la cuantía resultante de corregir las minusvalías con el efecto impositivo que generan se destinará en el caso de la LCoop. en un 50% a minorar el Fondo de Reserva Obligatorio y en el 50% restante a corregir los Fondos de Reserva Voluntarios, pudiendo variar las cuantías si la cooperativa en cuestión ha practicado dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio de cuantía superior a los umbrales establecidos por la Ley.

4.3.4. Contabilización de un fondo de comercio.

El fondo de comercio es definido en el PGC como el conjunto de elementos inmateriales tales como la clientela, nombre o razón social y otros elementos de naturaleza análoga que impliquen valor a la empresa, pudiéndose reflejar únicamente en aquellas empresas que lo hayan adquirido a título oneroso.

En este sentido, entendemos que el fondo de comercio no podrá reflejarse como consecuencia de una fusión de intereses, dado que estas operaciones son descritas por el BNCFES como fenómenos de yuxtaposición de empresas, en las que no se quiebra el principio de empresa en funcionamiento, valorándose en consecuencia los elementos en la sociedad resultante por su valor histórico en la sociedad de procedencia. El aflorar un fondo de comercio en este tipo de fusiones sería asumir que se ha producido una adquisición, lo que va en contra de la idea transmitida para la operación por el propio BNCFES.

En cambio, no existe impedimento alguno en que tenga su reflejo en la sociedad resultante de un proceso de fusión de adquisición, en aquellos casos en que la empresa absorbente o de nueva creación reciba un patrimonio cuyo valor se estime en una cuantía superior a la que resultaría de la mera agregación de los valores reales de los distintos elementos, como consecuencia de sinergias existentes entre los mismos o de factores que no teniendo reflejo contable sí tienen una repercusión, positiva o negativa, en el funcionamiento previsible de la cooperativa y en los resultados que se prevé que ésta genere en un futuro.

No obstante, su aplicación presenta cuando menos dos inconvenientes. En primer lugar el derivado de su difícil cuantificación, que nos obliga a extremar la prudencia en su estimación, ya que en caso contrario podríamos llegar a generar empresas sobrevaloradas, con los inconvenientes añadidos que ello genera.

En segundo lugar, como consecuencia del conflicto en el que podemos entrar a la hora de decidir el destino que en cooperativas puede tener la plusvalía o minusvalía que el mismo genera. Así, cuando en sociedades mercantiles puede tener como destino el capital social, el hecho de reproducir tal práctica en sociedades cooperativas requeriría aún mayores dosis de moderación, dado que sobrevalorar una empresa en base a estas premisas conlleva la asunción de un riesgo a tener que practicar reembolsos de capital en el caso de que tenga lugar la baja de socios, con arreglo al capital sobrevalorado.

En consecuencia, entendemos que el afectar la citada plusvalía al capital social pasaría por una plena justificación de su estimación, pudiendo no obstante la cooperativa optar por destinarla al Fondo de Reserva Obligatorio, con lo que no perdiendo la condición de ver mejorada su imagen de solvencia tras la fusión, asume un menor riesgo de descapitalización.

4.3.5. Traspaso del patrimonio neto del efecto impositivo.

Ya se ha hecho mención a las especificaciones del BNCFES en cuanto a que a la hora de establecer la relación de canje se consideren los elementos patrimoniales por sus valores reales netos del efecto impositivo, por lo que se deberán tomar en consideración los correspondientes activos y pasivos fiscales ⁴⁵.

Además, en su artículo 28 indica que aquellos ajustes valorativos no incluidos en la base imponible que van a ser objeto de diferimiento de cómputo a efectos de gravamen y que efectivamente vayan a revertir contablemente en ejercicios posteriores, darán lugar a un pasivo fiscal, impuesto diferido (en el caso de las plusvalías), o de un activo de esa naturaleza, impuesto anticipado (en el caso de las minusvalías), indicando con respecto a este último activo que únicamente se debe registrar cuando se prevea que vaya a ser efectivo en el futuro (aplicando así el principio de prudencia).

Por último, y como ha quedado reflejado en el **cuadro 4.2**, en aquellas operaciones acogidas al RFE, los elementos patrimoniales recibidos deben ser valorados fiscalmente por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de la fusión.

De esta forma, aquellos activos recogidos por la sociedad receptora por un valor superior al valor contable con el que se reflejaban en la sociedad transmitente antes de la fusión, o aquellos pasivos que lo hacen por un valor inferior, conllevarán el registro de la correspondiente cuenta de «impuesto diferido», en la que se incluirá el efecto impositivo derivado de los mismos.

Por el contrario, aquellos activos recogidos por la sociedad receptora por un valor inferior al valor contable con el que reflejaban en la sociedad transmitente antes de la fusión, o aquellos pasivos que lo hacen por un valor superior, irán acompañados de la correspondiente cuenta de «impuesto anticipado», en la que al igual que en el caso anterior se incluirá el efecto impositivo derivado de los mismos.

La cuantía del efecto impositivo asociado a las citadas plusvalías y minusvalías la estableceremos planteando el efecto que tendría la renuncia al RFE y la consecuente tributación por su totalidad o por una parte de las mismas.

⁴⁵ Véase el epígrafe 17 del BNCFES.

En este sentido el artículo 84.2 del TRLIS indica que en caso de renuncia al RFE, las rentas derivadas de la transmisión de la totalidad o parte de los elementos patrimoniales se integrarán directamente en la base imponible, por lo que no se verán afectadas por los ajustes que permite realizar el RFC tomando como base las dotaciones practicadas al FRO y FEP (50% de las realizadas al FRO y 100% de las realizadas al FEP) ⁴⁶. En realidad, pese a que se pudiera plantear para estas rentas (plusvalías o minusvalías) igual tratamiento que el que recibirían los resultados extraordinarios, al no haberse materializado la venta de los elementos en cuestión no tendrán reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que no habrán contribuido a engrosar las dotaciones a los fondos sociales, no siendo lógica la realización del ajuste.

Así, como se vio en el capítulo 2 (**cuadro 2.2**), en el caso de cooperativas fiscalmente protegidas el efecto impositivo vendrá determinado por la aplicación de un tipo de gravamen del 35%, siendo aplicable además si disfrutan de la especial protección la bonificación del 50% de la cuota íntegra ⁴⁷, como sigue:

Efecto impositivo asociado a las plusvalías: $ip = 0,35 \times PI \times 0,5$

Efecto impositivo asociado a las minusvalías: $im = 0,35 \times Mi \times 0,5$

No obstante, como se puso de manifiesto en el capítulo 3, el RFE no regula una exención del impuesto asociado a las rentas que afloran con la transmisión, sino que únicamente permite que éste sea pospuesto en el tiempo.

De esta forma, en los ejercicios posteriores la sociedad resultante realizará las correspondientes amortizaciones, dotaciones de provisiones o en su caso enajenación de los elementos, tomando como base el valor contable de los activos, que en el caso que nos ocupa se corresponderá con el llamado valor real. Teniendo en cuenta que la base fiscal de los mismos continuará siendo el valor histórico de los elementos, se manifestará una diferencia entre el Resultado contable antes de impuestos y la base imponible, derivada del desfase existente entre la base contable y la fiscal, teniendo lugar así la reversión del impuesto diferido o anticipado, según sea el caso.

En este sentido GARRIDO, T. (1998, pág. 5), indica que las diferencias generadas entre los valores contables y fiscales se traducirán en un futuro en «mayores o menores gastos por impuestos, induciendo cambios en la presión fiscal, medida por el tipo impositivo efectivo, sobre la nueva entidad con respecto a las preexistentes en las entidades fusionadas».

⁴⁶ Son gastos fiscalmente deducibles las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio al Fondo de Educación y Promoción, siempre que se cumplan los requisitos que se señalan ... Además, la base imponible se minora en el 50 por 100 de la parte de los resultados que se destine, obligatoriamente, al Fondo de Reserva Obligatorio (arts. 16 y 18 del RFC).

⁴⁷ Véase el artículo 34 del RFC.

Como se desprende del procedimiento descrito, la diferencia que aflora será tratada como una diferencia temporal dado que aunque tiene su origen en una revalorización o minusvaloración de elementos como consecuencia de una fusión, será susceptible de reversión en ejercicios posteriores.

Existen otras alternativas en cuanto a la forma de recoger contablemente el efecto impositivo que conllevan las plusvalías y minusvalías afloradas con la fusión. Así, otra forma de abordar el proceso, la cual defienden muchos autores por su mayor sencillez, es la resultante de trasladar los elementos patrimoniales por su valor real sin descontar el efecto impositivo derivado de la actualización. En estos casos, las diferencias manifestadas como consecuencia de los distintos criterios de valoración contable y fiscal podrán ser tratadas en la sociedad beneficiaria como permanentes.

Otra opción es «incorporar las expectativas de efectos impositivos en el importe final del Fondo de Comercio» (GARRIDO, T., 1998, pág. 6), si bien esta posibilidad es desaconsejada en aras de que la empresa refleje de una forma más fiel las condiciones en las que se ha materializado la fusión.

No obstante, creemos justificado el hecho de que tanto el BNCFES, como las Normas Internacionales de Contabilidad, se pronuncien a favor de recoger los citados efectos impositivos, dado que su no inclusión implicaría reconocer en la empresa resultante un valor superior al neto patrimonial (inferior en el caso de las minusvalías), a cuenta de incluir en el mismo partidas cuyo importe va a ser exigible en años posteriores en forma de mayores cuotas del Impuesto sobre Beneficios.

En esta investigación desarrollaremos la contabilización de las operaciones según el criterio definido por el BNCFES, registrando a partir de las diferencias de valoración los correspondientes activos y pasivos fiscales.

CAPÍTULO 5. REGISTRO DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA EN LOS PROCESOS DE FUSIÓN (II). TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS FUSIONES DE INTERESES Y POR ADQUISICIÓN

5.1. Contabilidad de las operaciones de fusión de intereses en cooperativas.

Para desarrollar la propuesta de operatoria contable de un proceso de fusión entre sociedades cooperativas partiremos de dos cooperativas con la siguiente estructura patrimonial:

Activo			Activo		
Gastos de Establecimiento ..	GE(a)	GE(b)	Capital social	CS(a)	CS(b)
Otras cuentas de Activo	Ac(a)	Ac(b)	Fondo de Reserva Obligatorio	FRO(a)	FRO(b)
(Amortizaciones y provisiones)	(A(a))	(A(b))	Fondo de Reserva Voluntario		
			Repartible	FRVr(a)	FRVr(b)
			Fondo de Educación y Pro-		
			moción	FEP(a)	FEP(b)
			ECDI	ECDI(a)	ECDI(b)
			BEDI	BEDI(a)	BEDI(b)
			Subvenciones de capital	SC(a)	SC(b)
			Pasivo exigible	Pex(a)	Pex(b)

El Patrimonio Contable (PC) de las mismas vendrá determinado por la siguiente expresión:

$$PC = Ac + GE - A(a) - Pex$$

Los Patrimonios Reales (PR) se obtendrán por el contrario como sigue:

$$PR = PC + Pl - ip - Mi + im + FC$$

Patrimonio Contable	PC(a)	PC(b)
+ plusvalías (Pl)	+ Pl(a)	+ Pl(b)
- Efecto impositivo de las plusvalías (ip)	- ip(a)	- ip(b)
- minusvalías (Mi)	- Mi(a)	- Mi(b)
+ Efecto impositivo de las minusvalías (im) .	+ im(a)	+ im(b)
+ Fondo de comercio (FC)	+ FC(a)	+ FC(b)
= Patrimonio Real (PR)	= PR(a)	= PR(b)

Las fusiones de intereses se caracterizan por agrupar a cooperativas de similares dimensiones, en las que no sobresale ninguna sobre las demás, pudiéndose materializar desde un punto de vista jurídico como fusiones por absorción o como fusiones puras. Son tratadas en el BNCFES con carácter general, pudiéndose considerar que una fusión es de intereses cuando no puede catalogarse como fusión de adquisición, a la vez que no existen entre las sociedades fusionadas vinculaciones previas de carácter significativo (APELLÁNIZ T., APELLÁNIZ P., 1999, pág. 45).

En estos casos, los elementos patrimoniales de las cooperativas a extinguir son traspasados por sus valores históricos, siendo recibidos por los mismos valores en la sociedad absorbente o la de nueva creación.

La contabilización de los procesos se realizará tomando en consideración la doble posible regulación fiscal: operación acogida al RFE o al General. En primer lugar se desarrollarán las operaciones suponiendo el acogimiento al RFE, por ser el más comúnmente aplicado. Finalizada ésta se expone la operatoria derivada de la aplicación del Régimen General.

5.1.1. Fusión de intereses con creación de una nueva sociedad, según la Ley 27/1999 de Cooperativas.

Vamos a plantear la contabilización de una fusión de intereses desarrollada en el orden jurídico como una fusión pura, en la que se constituye una nueva cooperativa «c» al objeto de absorber los patrimonios de las cooperativas «a» y «b».

5.1.1.1. Contabilidad del traspaso de patrimonio en la fusión.

El BNCFES especifica con respecto al traspaso de activos y pasivos de las sociedades a extinguir a la sociedad absorbente o de nueva creación, que se realice cancelando las cuentas de activo y pasivo, y creando por la diferencia una cuenta cuya denominación puede ser «socios, cuenta de fusión», la cual se saldará posteriormente con cuentas correspondientes a las partidas de fondos propios ⁴⁸.

Se entiende que el término «fondos propios» al que hace mención el BNCFES no se corresponde estrictamente con la agrupación del balance de situación que lleva ese nombre, sino que a la vez incluye otras partidas que sin pertenecer a la misma también forman parte del patrimonio, en este caso por su valor contable, cuya determinación ha sido expuesta en el capítulo 2, como son las subvenciones de capital, las diferencias positivas en moneda extranjera y otros ingresos a distribuir en varios ejercicios provenientes de ajustes fiscales.

En primer lugar y por lo ya expuesto, antes de que tenga lugar el traspaso de patrimonio, las cooperativas a extinguir realizarán la distribución de resultados, en la forma que haya sido aprobada:

ECDI + BEDI

- a Retorno cooperativo a pagar a c/p y/o*
- a Fondo de Reserva Obligatorio y/o*
- a Fondo de Educación y Promoción y/o*
- a Fondo de Reserva Voluntario y/o*
- a Capital social*

_____ X _____

⁴⁸ Véase el artículo 5 del BNCFES.

En cuanto al traspaso del patrimonio de las cooperativas, se contabiliza como sigue, reflejando la cuenta «socios, cuenta de fusión» el valor del Patrimonio Contable (PC):

<i>P. ex(a)</i>	<i>Cuentas de pasivo exigible</i>		
<i>A(a)</i>	<i>Amortizaciones y provisiones de las</i>		
	<i>cuentas de activo</i>		
<i>PC(a)</i>	<i>Socios, cuenta de fusión</i>		
		<i>a</i>	<i>Otras cuentas de activo</i>
		<i>a</i>	<i>Gastos de establecimiento</i>
			<i>Ac(a)</i>
			<i>GE(a)</i>
		X	
<i>CS(a)</i>	<i>Capital social</i>		
<i>FRO(a)</i>	<i>Fondo de Reserva Obligatorio</i> ⁴⁹		
<i>FEP(a)</i>	<i>Fondo de Educación y Promoción</i>		
<i>SC(a)</i>	<i>Subvenciones de capital</i>		
<i>FRVr(a)</i>	<i>Fondo de Reserva Voluntario</i>		
		<i>a</i>	<i>Socios, cuenta de fusión</i>
			<i>PC(a)</i>
		X	

La cooperativa «b» realizaría el traspaso de su patrimonio con asientos análogos a los indicados para la cooperativa «a», por lo que no se van a reproducir.

5.1.1.2. Contabilidad de la recepción del patrimonio en la fusión.

En cuanto a la recepción del patrimonio, el BNCFES propone que la sociedad absorbente o la de nueva creación, si se trata de una fusión pura, registre los activos y pasivos de las sociedades que se extinguen, excluidos los fondos propios, creando una cuenta por la diferencia entre los mismos que tendrá la denominación «socios de la sociedad disuelta» ⁵⁰.

De esta forma, la sociedad contabilizará la recepción de activos y pasivos de las cooperativas a extinguir como sigue, recogiendo la cuenta «socios de la sociedad disuelta» el valor del Patrimonio Contable:

<i>GE(a)</i>	<i>Gastos de establecimiento</i>		
<i>Ac(a)</i>	<i>Otras cuentas de activo</i>		
		<i>a</i>	<i>Cuentas de pasivo exigible</i>
			<i>P. ex(a)</i>

⁴⁹ Las cuentas «Fondo de Reserva Obligatorio», «Fondo de Educación y Promoción» y «Fondo de Reserva Voluntario» ya incluyen en su saldo la cuantía procedente de la distribución de resultados.

⁵⁰ Véase el artículo 5.1. del BNCFES.

		<i>a Amortizaciones y provisiones de las cuentas de activo</i>	<i>A(a)</i>
		<i>a Socios de la sociedad disuelta</i>	<i>PC(a)</i>
		_____ X _____	
<i>GE(b)</i>	<i>Gastos de establecimiento</i>		
<i>Ac(b)</i>	<i>Otras cuentas de activo</i>		
		<i>a Cuentas de pasivo exigible</i>	<i>P. ex(b)</i>
		<i>a Amortizaciones y provisiones de las cuentas de activo</i>	<i>A(b)</i>
		<i>a Socios de la sociedad disuelta</i>	<i>PC(b)</i>
		_____ X _____	

Por otra parte, ya hemos comentado que el BNCFES indica que la relación de canje se debe plantear a partir del valor del Patrimonio Real, por lo que el número de acciones o participaciones a emitir estará calculado sobre la base del mismo, añadiendo a modo de cláusula restrictiva que el nominal de la emisión del capital no tenga un valor superior a la suma de los Patrimonios Reales de fusión de las sociedades extinguidas ⁵¹.

La diferencia en más existente entre el nominal de la ampliación del capital y los patrimonios contables de fusión de las sociedades extinguidas figurará según el BNCFES en la partida «prima de emisión», de la cual indica sólo podrá tener saldo acreedor ⁵².

No obstante, si por aplicación de lo anterior o de otros ajustes indicados por el BNCFES, la cuenta reflejara un saldo deudor, se deberán reducir por el importe de dicho saldo las reservas disponibles, debiendo crear si éstas no fueran suficientes para enjugarlo una cuenta con la denominación «diferencia negativa de fusión», que figurará en los fondos propios con signo negativo y recibirá idéntico tratamiento a las pérdidas de ejercicios anteriores ⁵³.

Lo expuesto en el BNCFES en cuanto a la contabilización de la emisión del capital no puede extrapolarse a las sociedades cooperativas por varias razones. En primer lugar por no tener la cuenta «prima de emisión» aplicación directa en estas sociedades, y en segundo lugar porque como ya se ha apuntado, la propia legislación cooperativa impone a las sociedades participantes en un proceso de fusión que los fondos sociales, obligatorios o voluntarios de las sociedades disueltas pasen a integrarse en los de igual clase de la sociedad cooperativa absorbente o de nueva creación ⁵⁴.

⁵¹ Véanse los artículos 2 y 6.1 del BNCFES.

⁵² Véanse los artículos 5.1, 6 y 9 del BNCFES.

⁵³ Véase el artículo 9 del BNCFES.

⁵⁴ Véase el artículo 63.3 de la LCoop.

En este sentido, y como ya se adelantó en el capítulo anterior, los saldos que en las operaciones de fusión materializadas por sociedades mercantiles recoge la cuenta «prima de emisión» de la sociedad absorbente o la de nueva creación lucirán, si se trata de una sociedad cooperativa, en las cuentas del neto patrimonial: Fondo de Reserva Obligatorio, Fondo de Educación y Promoción Cooperativa, Fondo de Reserva Voluntaria o capital social, tal y como se vio en el **cuadro 4.3**.

Por otra parte, veremos a continuación que no es aplicable el tratamiento que da el BNCFES a la diferencia que pueda existir entre el nominal emitido y el Patrimonio Contable absorbido.

Así, en todos los casos se habrán calculado las relaciones de compensación tomando como base los valores reales del patrimonio de cada cooperativa (Patrimonio Real Repartible (PRR) y Patrimonio Real Irrepartible (PRI)), cuyo cálculo se determinó en el capítulo 2 y a partir de los cuales se habrán calculado los patrimonios por participación.

$$PRR(a) = CS(a) + FRVr(a) + 0,5 SC(a) + 0,5Pl(a) - ip(a) - 0,5 (Mi-im)(a)$$

$$PRR(b) = CS(b) + FRVr(b)^{55} + 0,5 SC(b) + 0,5Pl(b) - ip(b) - 0,5 (Mi-im)(b)$$

$$PRRpp(a) = PRR(a) / n.^{\circ} \text{ part (a)}.$$

$$PRRpp(b) = PRR(b) / n.^{\circ} \text{ part (b)}.$$

En base a los resultados obtenidos por estas ratios, se habrá acordado una vez establecido el mínimo a aportar por participación (para el símil optaremos por la mayor de las ratios), que se realicen las aportaciones a capital oportunas para compensar déficit en patrimonio repartible.

Supongamos que la cooperativa que menor ratio PRRpp obtiene es la cooperativa «b», de forma que la cooperativa de nueva creación «c» deberá emitir además de las participaciones derivadas de los propios patrimonios aportados por las cooperativas, nuevas participaciones a suscribir por los socios de «b» (ACS(b)), por importe:

$$ACS(b) = [PRRpp(a) - PRRpp(b)] \times n.^{\circ} \text{ part(b)}$$

A la vez se habrán determinado los PRIpp, y se habrá establecido una compensación en forma de cuota de fusión a desembolsar por los socios de aquella cooperativa que haya obtenido una ratio PRIpp inferior, cuyo destino será el Fondo de Reserva Obligatorio, de forma que se equipare en términos de patrimonio irrepartible a su homóloga. Así, la cuota de fusión (para el ejemplo supondremos que la realiza la cooperativa «a» se establecerá en:

$$CF(a) = [PRIpp(b) - PRIpp(a)] \times n.^{\circ} \text{ part(a)}$$

⁵⁵ Los saldos de FRVr (a) y FRVr (b) incluyen la cuantía que ha sido destinada a los mismos a partir de los excedentes cooperativos y beneficios extracooperativos y extraordinarios de cada cooperativa.

Siguiendo la pauta que marca el BNCFES, y a partir del establecimiento de las relaciones de compensación, la cooperativa «c» emitirá participaciones suficientes para absorber los Patrimonios Reales Repartibles de ambas cooperativas (los utilizados como base para el establecimiento de las relaciones de compensación), y además en el caso de la cooperativa «b» por la nueva aportación que se exige realicen sus socios a capital.

No obstante, el importe del capital emitido no puede incluir la cuantía correspondiente a los Fondos de Reserva Voluntarios repartibles, ya que la LCoop. especifica que éstos se integren en un fondo de igual clase de la sociedad resultante, de forma que en asientos posteriores la sociedad absorbente o la de nueva creación registrará la recepción de la citada cuenta procedente de la sociedad absorbida.

Idéntico procedimiento seguirán el 50% de las subvenciones de capital integrantes del Patrimonio Repartible, las cuales tienen como destino una cuenta de análogas características en la sociedad beneficiaria de la fusión. En consecuencia, se deberían emitir participaciones por la siguiente cuantía:

$$\text{Participaciones a emitir para los socios de «a»} = \text{PRR(a)} - \text{FRVr(a)} - 0,5 \text{ SC(a)}$$

$$\text{Participaciones a emitir para los socios de «b»} = \text{PRR(b)} + \text{ACS(b)} - \text{FRVr(b)} - 0,5 \text{ SC(b)}$$

No obstante, dado que los patrimonios deben registrarse en la cooperativa receptora por sus valores históricos, los cuales no incluyen plusvalías o minusvalías, existirá un desfase entre el PRR (a partir del cual se ha realizado la emisión capital) y los patrimonios contables recibidos (D), el cual proponemos que se recoja, dada la no aplicabilidad de la cuenta «Prima de Emisión» especificada por el BNCFES, en una cuenta de reserva creada con objeto de la fusión que llamaremos «Reserva de Fusión».

Así, siendo PCR los patrimonios contables repartibles recibidos, es decir, los patrimonios repartibles que van a lucir en contabilidad en la sociedad resultante: $\text{PCR} = \text{CS} + \text{FRVr} + 0,5 \text{ SC}$, la citada diferencia se calculará como sigue:

$$\text{D(a)} = \text{PRR(a)} - \text{PCR(a)} = 0,5\text{Pl(a)} - \text{ip(a)} - 0,5 (\text{Mi-im})(a)$$

$$\text{D(b)} = \text{PRR(b)} - \text{PCR(b)} = 0,5\text{Pl(b)} - \text{ip(b)} - 0,5 (\text{Mi-im})(b)$$

La cuenta «Reserva de Fusión» podrá tener saldo deudor o acreedor, dependiendo del importe de las plusvalías y minusvalías. Se obtendrá para la misma un saldo acreedor cuando se emitan participaciones por un valor inferior al que requeriría la absorción del patrimonio por su valor contable, por tener un mayor peso en el Patrimonio Real las minusvalías que las plusvalías.

En estos casos la reserva de fusión creada podría bien integrarse en el Fondo de Reserva Obligatorio, o caso de no quererle dar un carácter de irrepartibilidad indefinido, puede permanecer en balance en calidad de «Reserva de Fusión» hasta que afloren las plusvalías y minusvalías que motivaron su creación.

Si la cuenta «Reserva de Fusión» manifestara un saldo deudor, y tal y como indica el BNCFES para el caso de prima de emisión con saldo deudor, deberíamos reducir por la cuantía de dicho saldo las reservas disponibles. Dicha práctica implicaría reducir el Fondo de Reserva Voluntario en la cuantía correspondiente a las plusvalías y minusvalías afectas al Patrimonio Repartible, lo que en definitiva supondría la consideración, a efectos de determinar la emisión de capital a realizar, del Patrimonio Contable y no del Real.

Por otra parte, si no existieran reservas voluntarias suficientes con las que enjugar dicho saldo, por el importe restante se debería cargar la cuenta «diferencias negativas de fusión», la cual figurará en los fondos propios con signo negativo y según indica el BNCFES debe recibir igual trato que las pérdidas de ejercicios anteriores.

Éstas, según la LCoop., deberán amortizarse con cargo a futuros resultados positivos dentro del plazo máximo de siete años, pudiéndose imputar en su totalidad al Fondo de Reserva Voluntario, o al Fondo de Reserva Obligatorio como máximo, dependiendo del origen de las pérdidas, los porcentajes medios de los excedentes cooperativos o beneficios extracooperativos y extraordinarios que se hayan destinado a dicho fondo en los últimos cinco años o desde su constitución, si ésta no fuera anterior a dichos cinco años. Por último, se podrán imputar a los socios en la cuantía no compensada con los fondos obligatorios y voluntarios en proporción a las operaciones, servicios o actividades realizadas por cada uno de ellos con la cooperativa ⁵⁶.

Según lo expuesto, se podrían imputar las diferencias al Fondo de Reserva Obligatorio en la proporción permitida por la Ley, es decir, en el porcentaje medio de los resultados extraordinarios que haya sido destinado al mismo en los últimos cinco años (en el caso de la LCoop. se trata de un mínimo de un 50%) y el resto tendría que ser compensado con resultados positivos de ejercicios posteriores.

No obstante, la puesta en práctica de este hecho constituiría una forma encubierta de traspaso de parte del Fondo de Reserva Obligatorio a capital, a cuenta de unas plusvalías que aún no son efectivas. Posteriormente, en el momento en que éstas afloraran con la enajenación del elemento al que estén afectas, el Fondo de Reserva Obligatorio recuperaría el importe transferido.

Además, emitir capital social por un valor superior al del patrimonio contable, ajustando la diferencia con esta cuenta minoradora de los fondos propios, si bien es un procedimiento aceptable en sociedades mercantiles, presenta graves inconvenientes en sociedades cooperativas, por el propio principio cooperativo de puertas abiertas, por el que los socios pueden solicitar la baja de la cooperativa exigiendo el reembolso de su participaciones en el capital y en su caso la parte correspondiente de los Fondos de Reserva Voluntarios Repartibles.

Si este hecho tuviera lugar, la cooperativa se encontraría ante la situación de tener que reembolsarle al socio capital a cuenta de plusvalías que no se han realizado, con el riesgo añadido de descapitalización de la cooperativa, dado que si la cuantía de la «diferencia negativa de

⁵⁶ Véase el artículo 59 de la LCoop.

fusión» es considerable, se arriesga a que se le presenten más solicitudes de baja de las esperadas, a lo que se añadirá el hecho de tener comprometidos los resultados positivos de los ejercicios posteriores.

En base a esto planteamos que en aquellos casos en que el patrimonio transmitido vaya a registrarse en la sociedad resultante de la fusión por su valor contable, una vez establecidas las relaciones de compensación entre cooperativas, sobre la base de sus Patrimonios Reales, y cuantificadas las aportaciones a capital o al Fondo de Reserva Obligatorio para compensar las posibles diferencias entre sus ratios PRRpp y PRIpp, se realice la emisión de capital únicamente sobre la cuantía del patrimonio repartible que va a tener reflejo contable en la cooperativa resultante (PCR) (minorado como hemos expuesto en la cuantía correspondiente al Fondo de Reserva Voluntario y al 50% de las subvenciones de capital), y en su caso por las nuevas aportaciones a realizar.

El Patrimonio Contable Repartible en el caso de una fusión de intereses, al no reflejarse en la sociedad resultante plusvalías o minusvalías, será el siguiente:

$$\text{PCR «a»} = \text{CS(a)} + \text{FRVr(a)} + 0,5 \text{ SC(a)}$$

$$\text{PCR «b»} = \text{CS(b)} + \text{FRVr(b)} + 0,5 \text{ SC(b)}$$

Participaciones a emitir para los socios de «a»=

$$= \text{PCR(a)} - \text{FRVr(a)} - 0,5 \text{ SC(a)} = \text{CS(a)}$$

Participaciones a emitir para los socios de «b»=

$$= \text{PCR(b)} + \text{ACS(b)} - \text{FRVr(b)} - 0,5 \text{ SC(a)} = \text{CS(b)} + \text{ACS(b)}$$

Así, por las participaciones emitidas se recogerán los siguientes asientos:

$\text{CS(a)} + \text{CS(b)} + \text{Participaciones emitidas}$
 $+ \text{ACS(b)}$

a Capital social

$\text{CS(a)} + \text{CS(b)} +$
 $+ \text{ACS(b)}$

x

Por el traspaso de las cuentas de patrimonio de la cooperativa «a» y «b»:

<i>PC(a)</i>	<i>Socios de la sociedad disuelta</i>	<i>a Participaciones emitidas</i>	<i>CS(a)</i>
		<i>a Fondo de Reserva Obligatorio</i>	<i>FRO(a)</i>
		<i>a Fondo de Educación y Promoción</i>	<i>FEP(a)</i>
		<i>a Subvenciones de capital</i>	<i>SC(a)</i>
		<i>a Fondo de Reserva Voluntario repartible</i>	<i>FRVr(a)</i>
		_____ x _____	
<i>PC(b)</i>	<i>Socios de la sociedad disuelta</i>	<i>a Participaciones emitidas</i>	<i>CS(b)</i>
		<i>a Fondo de Reserva Obligatorio</i>	<i>FRO(b)</i>
		<i>a Fondo de Educación y Promoción</i>	<i>FEP(b)</i>
		<i>a Subvenciones de capital</i>	<i>SC(b)</i>
		<i>a Fondo de Reserva Voluntario repartible</i>	<i>FRVr(b)</i>
		_____ x _____	
<i>ACS(b)</i>	<i>Tesorería o Socios por desembolsos no exigidos</i>	<i>a Participaciones emitidas</i>	<i>ACS(b)</i>
		_____ x _____	

En cuanto a la cuota de fusión a desembolsar por los socios de la cooperativa «a»:

<i>CF(a)</i>	<i>Créditos a c/p a socios o</i>		
	<i>Créditos a l/p a socios o</i>		
	<i>Tesorería</i>	<i>a Fondo de Reserva Obligatorio</i>	<i>CF(a)</i>
		_____ x _____	

No obstante, hay advertir que en esta situación los socios recibirán en caso de baja un patrimonio por participación (PPBpp) inferior al establecido como mínimo en la determinación de las relaciones de compensación (PRRcpp), y no únicamente como consecuencia de la consideración como Patrimonio Repartible de una parte de las subvenciones, como se observa a continuación. Este hecho debe ser conocido y aceptado por los mismos al aprobar la fusión.

$$\begin{aligned}
 PPB_{pp} &= \frac{PCR(a) + PCR(b) + ACS(b) - 0,5 SC(a) - 0,5 SC(b)}{n.º \text{ part}(a) + n.º \text{ part}(b)} = \\
 &= \frac{CS(a) + CS(b) + FRV(a) + FRV(b) + ACS(b)}{n.º \text{ part}(a) + n.º \text{ part}(b)} \\
 PRR_{cpp} &= \frac{PRR(a) + PRR(b) + ACS(b) - 0,5 SC(a) - 0,5 SC(b)}{n.º \text{ part}(a) + n.º \text{ part}(b)}
 \end{aligned}$$

Siendo: PPB: Patrimonio a percibir en caso de baja; PRRcpp: mínimo patrimonio repartible por participación establecido en las relaciones de compensación corregido con el importe de la subvención afecta al Patrimonio Repartible.

A modo de conclusión, el planteamiento de registro contable descrito garantiza que no se incorpore al capital social o al Fondo de Reserva Voluntario el valor de las plusvalías o minusvalías que no tengan reflejo contable, aunque sigue asegurándose el equilibrio en los patrimonios aportados por las cooperativas a la fusión, por estar calculadas las relaciones de compensación y las aportaciones a realizar como consecuencia de las mismas (a capital o al Fondo de Reserva Obligatorio) sobre la base de los valores reales.

Por otra parte se cumple la premisa de igualdad de trato para todos los socios, dado que al recalcular el PPBpp, todos ellos percibirán idéntica cuantía por participación en caso de baja.

5.1.2. Fusión de intereses por absorción.

Si la fusión de intereses tuviera lugar en forma de absorción, el procedimiento de contabilización será muy similar al analizado en el caso de fusión pura. Así, para el caso de una fusión por absorción regulada por la LCoop., en que la cooperativa «a» absorbe a la cooperativa «b», la emisión de las participaciones y el traspaso de las cuentas de patrimonio, se realizarán como sigue:

La cuantía de patrimonio repartible con reflejo contable tras la fusión de la sociedad a absorber «b» es de:

$$PCR(b) = CS(b) + FRVr(b) + 0,5 SC(b)$$

$$\text{Participaciones a emitir para los socios de «b»} = PCR(b) - FRVr(b) - 0,5 SC(b) = CS(b)$$

Así, por las participaciones emitidas la cooperativa «a»:

$$\begin{array}{rcl}
 CS(b) + ACS(b) & \text{Participaciones emitidas} & \\
 & a & \text{Capital social} \\
 & & CS(b) + ACS(b) \\
 \hline
 & x & \hline
 \end{array}$$

Por el traspaso de las cuentas de patrimonio de la cooperativa «b»:

$$\begin{array}{rcl}
 PC(b) & \text{Socios de la sociedad disuelta y} & \\
 ACS(b) & \text{Tesorería o Socios por desembolsos} & \\
 & \text{no exigidos} & \\
 & a & \text{Participaciones emitidas} \\
 & a & \text{Fondo de Reserva Obligatorio} \\
 & a & \text{Fondo de Educación y Pro-} \\
 & & \text{moción} \\
 & a & \text{Subvenciones de capital} \\
 & a & \text{Fondo de Reserva Voluntario} \\
 & & CS(b) + ACS(b) \\
 & & FRO(b) \\
 & & FEP(b) \\
 & & SC(b) \\
 & & FRVr(b) \\
 \hline
 & x & \hline
 \end{array}$$

De esta forma, al igual que en el caso anterior los socios recibirán en caso de baja un patrimonio por participación inferior al establecido como mínimo en la determinación de las relaciones de compensación corregido con la subvención, como consecuencia de la emisión de participaciones por el Patrimonio Contable repartible y no por el real.

5.1.3. Fusión de intereses no acogida al Régimen Fiscal Especial.

No es muy frecuente el caso que presentamos en este epígrafe, por el que la/s sociedades transmitentes decidan integrar las rentas derivadas de la transmisión en su base imponible, a pesar de que sus elementos patrimoniales continúen reflejándose por su valor histórico en la sociedad beneficiaria de la fusión (de nueva creación o absorbente).

Esta elección se justifica en aquellas situaciones en que se dé la circunstancia de que existan elementos a los que esté afecta una minusvalía de importe considerable, cuyo efecto impositivo no interese diferir en el tiempo.

En estos casos, la sociedad transmitente contabilizará el efecto impositivo de las plusvalías y/o minusvalías, registrando por el impuesto anticipado o diferido los correspondientes activos y pasivos fiscales, los cuales serán traspasados a la sociedad beneficiaria.

El procedimiento contable a seguir por parte de la sociedad transmitente se desarrollará posteriormente en el epígrafe 5.2.2., en el caso de fusiones de adquisición por absorción en las que la sociedad adquirida es la sociedad absorbente y no se acoge la sociedad transmitente al RFE, por lo nos remitimos a la citada rúbrica.

5.2. Contabilidad de las operaciones de fusión de adquisición en cooperativas.

En el capítulo 4, epígrafe 4.2.1., se han descrito los requisitos que ha de cumplir una sociedad para ser considerada «sociedad adquirida», sociedad para la cual el BNCFES crea una variante en cuanto a la forma de registrar la recepción de sus elementos patrimoniales. Ésta viene determinada por la no aplicación del registro a valores históricos, pudiéndose valorar por los valores establecidos al fijar la relación de canje, sin superar en ningún caso el valor de mercado ⁵⁷.

En cuanto a qué sociedad debe realizar la contabilización de los ajustes de los citados valores históricos transformándolos en valores reales, el BNCFES especifica que los elementos patrimoniales sean traspasados por la sociedad transmitente por su valor contable, siendo la sociedad receptora de los mismos la que registre, en su caso, los ajustes valorativos de acuerdo con las normas.

En este sentido, y dado el carácter facultativo del BNCFES MALVÁREZ, L.A. (1994, pág. 122) se pronuncia a favor de la doble posibilidad de recoger contablemente el valor real en la sociedad absorbente y en la transmitente, dado que en esta última, cuando se trata de fusiones de adquisición, no cabe la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, procediendo la valoración de los elementos patrimoniales según criterios extraordinarios, pudiéndose calcular su valor al efecto de su enajenación global o parcial, o de su liquidación.

Desde un punto de vista jurídico estas operaciones se pueden materializar en forma de fusión por absorción y de fusión pura o de nueva creación. Además, en el caso de fusión por absorción, la sociedad adquirida que normalmente desempeñará en el plano jurídico el papel de sociedad absorbida, puede en ocasiones actuar como absorbente, lo que generará una nueva casuística.

No obstante, con independencia del rol jurídico que adopte la sociedad adquirida, se le aplicará a efectos de valoración de su patrimonio la regulación indicada con carácter particular para las mismas por el BNCFES, valorándose los patrimonios del resto de sociedades en la forma especificada por el mismo con carácter general, la cual ya ha sido analizada en el caso de fusiones de intereses.

Además, la posibilidad de aflorar plusvalías o minusvalías en las fusiones de adquisición comportará un efecto fiscal, que a su vez dependerá de que la operación se acoja o no al RFE, el cual tendrá efecto en los registros contables.

⁵⁷ Véase el artículo 19.1. del BNCFES.

En consecuencia vamos a distinguir a la hora de contabilizar la operación dos casos distintos de fusión de adquisición, dependiendo de si la operación tiene lugar en el plano jurídico como una fusión pura o como una absorción, distinguiéndose en este último caso, dependiendo del rol jurídico desempeñado por la sociedad adquirida, las siguientes situaciones:

- La sociedad adquirida es en el plano jurídico la absorbida.
- La sociedad adquirida es en el plano jurídico la absorbente.

En cuanto al Régimen Fiscal, realizaremos los supuestos presuponiendo que la operación se acoge al RFE, pero distinguiendo a su vez la repercusión contable que tendría la renuncia al mismo.

En lo que respecta a las cuentas correctoras, vamos a continuar contabilizando su traspaso a la sociedad absorbente, aunque como hemos expuesto es también factible la transmisión de los elementos patrimoniales de la/s sociedad/es adquiridas por su valor neto contable.

5.2.1. Fusión de adquisición por absorción. La sociedad adquirida es la sociedad absorbida.

- **Se acoge al RFE.**

Vamos a desarrollar la propuesta contable continuando con el ejemplo planteado en el apartado de fusiones de intereses, a partir de las cooperativas «a» y «b», suponiendo que obtienen análogos resultados en cuanto a sus relaciones de compensación («b» debe realizar una aportación a capital social para compensar un déficit en Patrimonio Repartible, y «a» debe realizar en compensación de un déficit en Patrimonio Irrepartible una aportación al Fondo de Reserva Obligatorio), pero suponiendo que en este caso se cumple la siguiente expresión: $PR(a) < 0,5 PR(b)$, por lo que la cooperativa «a» tendrá la condición de «sociedad adquirida».

5.2.1.1. Contabilidad del traspaso del patrimonio.

En primer lugar y una vez realizada la distribución de resultados, tendrá lugar el traspaso del patrimonio de la sociedad absorbida, en este caso la cooperativa «a» por su valor contable, dado que como indica el BNCFES los ajustes valorativos van a tener lugar en la sociedad absorbente:

<i>P. ex(a)</i>	<i>Cuentas de pasivo exigible</i>		
<i>A(a)</i>	<i>Amortizaciones y provisiones de las</i>		
	<i>cuentas de activo</i>		
<i>PC(a)</i>	<i>Socios, cuenta de fusión</i>		
		<i>a</i>	<i>Otras cuentas de activo</i>
		<i>a</i>	<i>Gastos de establecimiento</i>
			<i>Ac(a)</i>
			<i>GE(a)</i>
		<i>x</i>	

<i>CS(a)</i>	<i>Capital social</i>		
<i>FRO(a)</i>	<i>Fondo de Reserva Obligatorio</i>		
<i>FEP(a)</i>	<i>Fondo de Educación y Promoción</i>		
<i>SC(a)</i>	<i>Subvenciones de capital</i>		
<i>FRVr(a)</i>	<i>Fondo de Reserva Voluntario</i>		
		<i>a</i>	<i>Socios, cuenta de fusión</i>
			<i>PC(a)</i>
		_____	x _____

5.2.1.2. Contabilidad de la recepción del patrimonio en la fusión.

El patrimonio de la cooperativa «a» será susceptible de revalorización o minusvaloración en la cooperativa «b», al proceder de la sociedad adquirida.

Además, como hemos anticipado los elementos se deberán traspasar por sus valores reales netos del efecto impositivo, lo que en el caso de que se produzcan modificaciones de los valores contables obligará al registro de los correspondientes activos o pasivos fiscales.

Aquellos efectos impositivos asociados a las plusvalías o minusvalías que no hayan sido incluidas en la base imponible de la entidad transmitente, se registrarán en las cuentas «impuestos diferidos» e «impuestos anticipados». Así, en ejercicios posteriores irá teniendo lugar la reversión de los citados efectos impositivos, por medio de las amortizaciones, provisiones o en su caso enajenación de los elementos, como veremos en el capítulo 6 (epígrafe 6.2).

El efecto impositivo asociado a las plusvalías y minusvalías afluídas en la transmisión realizada por cooperativas especialmente protegidas, se determinará como sigue:

Efecto impositivo asociado a las plusvalías: $ip = 0,35 \times Pl \times 0,5$

Efecto impositivo asociado a las minusvalías: $im = 0,35 \times Mi \times 0,5$

Así, la recepción del patrimonio de la cooperativa absorbida «a» se contabilizará:

<i>GE(a)</i>	<i>Gastos de establecimiento</i>		
<i>Ac(a) +</i>	<i>Otras cuentas de activo</i>		
<i>+ Pl(a) – Mi(a)</i>			
<i>FC(a)</i>	<i>Fondo de comercio</i>		
<i>im</i>	<i>Impuesto sobre B.º anticipado</i>		
		<i>a</i>	<i>Cuentas de pasivo exigible</i>
		<i>a</i>	<i>Impuesto sobre B.º diferido</i>
		<i>a</i>	<i>Amortizaciones y provisiones de las cuentas de activo</i>
		<i>a</i>	<i>Socios de la sociedad disuelta</i>
			<i>P. ex(a)</i>
			<i>ip</i>
			<i>A(a)</i>
			<i>PR(a)</i>
		_____	x _____

Podría darse el caso de que la cooperativa transmitente fuera especialmente protegida y la absorbente protegida o viceversa. En estos casos, a pesar de que es la sociedad absorbente la que registra el efecto impositivo, será estimado desde la óptica de la sociedad transmitente, ya que es esta última la que está realmente dejando de incluir en su base imponible las rentas derivadas de la transmisión.

Por otra parte, la emisión de participaciones por parte de la sociedad absorbente «b» se realizará para absorber el Patrimonio Real de «a», dentro del cual se puede distinguir una parte repartible (PRR) y una irrepartible (PRI), las cuales han sido tenidas en cuenta como tales a la hora de calcular las relaciones de compensación. Así en el caso que nos ocupa:

$$PR(a) = CS(a) + FRVr(a) + Pl(a) - ip - Mi + im + FRO + FEP + SC + FC$$

$$PRR(a) = CS(a) + FRVr(a) + 0,5 SC + 0,5 Pl(a) - ip(a) - 0,5 (Mi - im)(a)$$

$$PRI(a) = FRO(a) + FEP(a) + 0,5 SC + 0,5 Pl(a) - 0,5 (Mi - im)(a) + FC$$

Así, las plusvalías y minusvalías tendrán reflejo tanto en el Patrimonio Repartible como en el Irrepartible. Las correspondientes al Patrimonio Repartible se pueden afectar indistintamente al capital o al Fondo de Reserva Voluntario Repartible, y las correspondientes al Patrimonio Irrepartible al Fondo de Reserva Obligatorio, como ya indicamos en el **cuadro 4.3**. En el planteamiento propuesto hemos imputado las primeras íntegramente a capital.

De esta forma, la emisión de participaciones así como la recepción de las cuentas de neto se realizará como sigue:

$$CS(a) + ACS(b) + Participaciones emitidas \\ + 0,5 pl - ip - \\ - 0,5 (Mi - im)$$

$$a \text{ Capital social} \quad CS(a) + ACS(b) + \\ + 0,5 pl - ip - \\ - 0,5 (Mi - im)$$

$$PR(a) \quad \text{Socios de la sociedad disuelta y} \\ ACS(b) \quad \text{Socios por desembolsos no exigidos}$$

$$a \text{ Participaciones emitidas} \quad CS(a) + ACS(b) + \\ + 0,5 pl - ip - \\ - 0,5 (Mi - im) \\ a \text{ Fondo de Reserva Obligatorio} \quad FRO(a) + \\ + 0,5 Pl - \\ - 0,5 (Mi - im) + FC$$

	<i>a Fondo de Educación y Promoción</i>	<i>FEP(a)</i>
	<i>a Subvenciones de capital</i>	<i>SC(a)</i>
	<i>a Fondo de Reserva Voluntario repartible</i>	<i>FRVr(a)</i>
_____	x _____	

En cuanto a la cuota de fusión a desembolsar por los socios de la cooperativa «a»:

<i>CF(a)</i>	<i>Créditos a c/p a socios o</i>	
	<i>Créditos a l/p a socios o</i>	
	<i>Tesorería</i>	
	<i>a Fondo de Reserva Obligatorio</i>	<i>CF(a)</i>
_____	x _____	

De esta forma, los socios recibirán en caso de baja un patrimonio por participación igual a:

$$PPB_{pp} = \frac{PRR(a) + PCR(b) + ACS(b) - 0,5 SC(a) - 0,5 SC(b)}{n.^{\circ} part(a) + n.^{\circ} part(b)}$$

Esta cantidad, dependiendo del importe de las plusvalías y minusvalías de la cooperativa «b», podrá ser mayor o menor que la calculada al establecer las relaciones de compensación corregida con el 50% de la subvención, la cual se relaciona a continuación:

$$PRR_{cpp} = \frac{PRR(a) + PRR(b) + ACS(b) - 0,5 SC(a) - 0,5 SC(b)}{n.^{\circ} part(a) + n.^{\circ} part(b)}$$

En este sentido, cuando el efecto conjunto de las plusvalías, minusvalías y fondo de comercio de la sociedad que no refleja contablemente ajustes de valor (en este caso la sociedad «b» o sociedad adquirente) sea positivo, la cuantía a reembolsar al socio en caso de baja será inferior a la establecida en las relaciones de compensación.

Por el contrario, cuando el citado efecto sea negativo, la cuantía a reembolsar será superior. Así, en el caso que nos ocupa:

$$a) \text{ Si } Pl(b) - ip(b) - (Mi(b) - im(b)) + FC > 0 \Rightarrow PRR(b) > PCR(b)$$

$$PPB_{pp} < PRR_{cpp}$$

$$b) \text{ Si } Pl(b) - ip(b) - (Mi(b) - im(b)) + FC < 0 \Rightarrow PRR(b) < PCR(b)$$

$$PPB_{pp} > PRR_{cpp}$$

- **Se renuncia al RFE.**

En este caso el traspaso se realiza de forma análoga al anterior, aunque la recepción del patrimonio se efectúa, siguiendo a MALVÁREZ, L.A., 1994 (pág. 153), sin descontar el efecto impositivo derivado de la diferencia entre el valor contable y fiscal de los bienes, no teniendo cabida por tanto en la recepción del patrimonio por parte de la sociedad absorbente «b» las cuentas que reflejan efectos impositivos deudores o acreedores.

De hecho, la sociedad transmitente deberá integrar en su base imponible las rentas derivadas de la transmisión de todos o parte de los elementos patrimoniales (en el caso que nos ocupa supondremos que se integran en su totalidad), registrando contablemente el efecto impositivo derivado de las mismas, así como la deuda con Hacienda Pública, la cual será como el resto de deudas traspasada a la sociedad receptora.

El efecto impositivo global será el resultante de agregar al ya calculado efecto impositivo asociado a las plusvalías, el de las minusvalías, registrándose la operación como sigue:

En el caso de que $ip > im$:

$ip(a) - im(a)$ *Impuesto sobre Beneficios*

*a Hacienda Pública, acreedora
por Impuesto sobre Socie-
dades*

$ip(a) - im(a)$

_____ x _____

Si por el contrario $ip < im$, y no existen en la cuantificación del impuesto sobre beneficios otras rentas que enjuguen la diferencia obtenida, se obtendrá una base imponible negativa, y en consecuencia una cuota íntegra negativa, la cual será traspasada a la sociedad beneficiaria «b», pudiendo ésta proceder a su compensación en ejercicios posteriores. De acuerdo con la normativa vigente, la compensación se podrá realizar como máximo en los 15 ejercicios sucesivos ⁵⁸.

De hecho, como se ha visto en el capítulo 3, el TRLIS especifica la posibilidad de compensación por parte de la entidad absorbente de las bases imponibles negativas (cuotas íntegras en cooperativas) pendientes de compensación de la entidad transmitente ⁵⁹.

⁵⁸ Véase el artículo 3 de la Ley 24/2001, de 20 de diciembre, que modifica el RFC.

⁵⁹ Véase el artículo 90.3 del TRLIS.

Así, en la situación planteada se registraría el siguiente asiento:

$im(a) - ip(a)$	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio		
		a	Impuesto sobre Beneficios
			$im(a) - ip(a)$
		x	

En cuanto al traspaso del patrimonio se realizaría como sigue:

$GE(a)$	Gastos de establecimiento		
$Ac(a) +$	Otras cuentas de activo		
$+ Pl(a) - Mi(a)$			
$FC(a)$	Fondo de comercio		
		a	Cuentas de pasivo exigible
			$P. ex(a)$
		a	Amortizaciones y provisiones de las cuentas de activo
			$A(a)$
		a	Socios de la sociedad disuelta
			$PR(a) +$
			$+ ip - im$
		x	

El establecimiento de las relaciones de compensación se continúa estableciendo sobre la base de los patrimonios netos del efecto impositivo, por lo que el capital a emitir no se verá modificado con la actual situación. Al efecto de compensar la diferencia entre el patrimonio recibido, cuyo valor incluye los citados efectos impositivos, y el capital emitido, el cual no los recoge, se corregirá el Fondo de Reserva Voluntario, el cual se verá incrementado en el efecto impositivo asociado a las plusvalías (ip), así como minorado en el 50% del afecto a las minusvalías (im).

$PR(a) +$	Socios de la sociedad disuelta y		
$+ ip - im$			
$ACS(b)$	Socios por desembolsos no exigidos		
		a	Participaciones emitidas
			$CS(a) + ACS(b) +$
			$+ 0,5 Pl - ip -$
			$- 0,5 (Mi - im)$
		a	Fondo de Reserva Obligatorio
			$FRO(a) +$
			$+ 0,5 Pl -$
			$- 0,5 Mi + FC$
		a	Fondo de Educación y Pro-
			moción
			$FEP(a)$
		a	Subvenciones de capital
			$SC(a)$
		a	Fondo de Reserva Voluntario
			repartible
			$FRVr(a) +$
			$+ ip - 0,5im$
		x	

5.2.2. *Fusión de adquisición por absorción. La sociedad adquirida es la sociedad absorbente.*

- **Se acoge al RFE.**

Vamos a desarrollar la propuesta contable continuando con el ejemplo planteado pero en este caso la sociedad adquirida «a» será la que en el plano jurídico actuará de sociedad absorbente.

Para estos casos el BNCFES indica que los ajustes derivados de la valoración de los elementos de la sociedad adquirida (en este caso absorbente a la vez) por sus valores reales, tengan como destino la cuenta «prima de emisión», procediendo si ésta tiene saldo deudor como se definió en el caso de fusiones de intereses, por lo que tendrá como último destino la cuenta «diferencias negativas de fusión»⁶⁰.

En el caso que nos ocupa, se planteará la realización de la transmisión y recepción del patrimonio de la sociedad «b», cuyos elementos se deben valorar en la sociedad resultante por su valor contable, de forma análoga a la desarrollada en fusiones de intereses, por lo que no se materializará ninguna diferencia de fusión.

En cuanto a la revalorización o minusvaloración que puede realizar la cooperativa «a», sociedad que a pesar de ser adquirida no se va a extinguir, planteamos que se realice afectando los incrementos o reducciones de valor al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Reserva Voluntario, siguiendo con el planteamiento reflejado en el **cuadro 4.3**.

5.2.2.1. Contabilidad del traspaso del patrimonio.

En primer lugar y una vez realizada la distribución de resultados, tendrá lugar el traspaso del patrimonio de la sociedad absorbida, en este caso la cooperativa «b».

<i>P. ex(b)</i>	<i>Cuentas de pasivo exigible</i>		
<i>A(b)</i>	<i>Amortizaciones y provisiones de las</i>		
	<i>cuentas de activo</i>		
<i>PC(b)</i>	<i>Socios, cuenta de fusión</i>		
		<i>a</i>	<i>Otras cuentas de activo</i>
		<i>a</i>	<i>Gastos de establecimiento</i>
			<i>Ac(b)</i>
			<i>GE(b)</i>
		X	

⁶⁰ Véase el artículo 19.2. del BNCFES.

<i>CS(b)</i>	<i>Capital social</i>		
<i>FRO(b)</i>	<i>Fondo de Reserva Obligatorio</i>		
<i>FEP(b)</i>	<i>Fondo de Educación y Promoción</i>		
<i>SC(b)</i>	<i>Subvenciones de capital</i>		
<i>FRVr(b)</i>	<i>Fondo de Reserva Voluntario</i>		
		<i>a Socios, cuenta de fusión</i>	<i>PC(b)</i>
		<i>x</i>	

Por otra parte, al acogerse la sociedad absorbida «b» al RFE, está facultada para no incluir en su base imponible el valor de las plusvalías o minusvalías que afloren con la operación. No obstante, el hecho de que la sociedad transmitente en el plano económico sea la sociedad adquirente hace que su patrimonio no sea susceptible de ser recogido en su recepción por su valor real, por lo que no procederá la realización de ningún ajuste de carácter fiscal.

5.2.2.2. Contabilidad de la recepción del patrimonio en la fusión.

Por el contrario, la sociedad cooperativa «a» dado su carácter de sociedad adquirida, puede proceder antes de recibir el patrimonio de «b» a actualizar los propios valores de sus elementos patrimoniales, ajustándolos a su valor real.

Desde el punto de vista fiscal, el importe de las plusvalías o minusvalías no se incluirán en la base imponible, dado que por aplicación del artículo 15.1 del TRLIS, que recoge las reglas de valoración aplicables con carácter general, no se integrará en la base imponible el importe de las revalorizaciones, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en el resultado contable. Por otra parte, el importe de la revalorización (no integrada en la base imponible) no determinará un mayor valor a efectos fiscales de los elementos revalorizados.

Por lo tanto, al valorarse los elementos por su valor real, manteniendo a efectos fiscales su valor histórico se producirá un diferimiento del efecto impositivo. Con respecto a los ajustes derivados de la actualización tendrán como destino las cuentas correspondientes de neto de acuerdo con lo expuesto en el **cuadro 4.3**.

En cuanto al fondo de comercio, no creemos posible que se incorpore en la actualización practicada por la sociedad absorbente «a», dado que de hacerlo estaríamos alejándonos de lo explicitado por el PGC con respecto a que se refleje cuando se produzca una adquisición del mismo a título oneroso. No obstante, hay diversidad de opiniones al respecto, indicando autores como AYALA, J.L., (1994, pág. 124), la posibilidad de registrar contablemente estos activos inmateriales bajo una interpretación generosa del Código de Comercio y del PGC.

Por el reconocimiento de las plusvalías y minusvalías, así como el efecto impositivo asociado a las mismas:

<i>Pl(a)</i>	<i>Cuentas activo</i>		
		<i>a Fondo de Reserva Obligatorio</i>	<i>0,5 Pl(a)</i>
		<i>a Fondo de Reserva Voluntario repartible</i>	<i>0,5 Pl(a) – ip</i>
		<i>a Impuesto sobre B.º diferido</i>	<i>ip</i>
		_____ x _____	
<i>0,5 Mi(a) –</i>	<i>Fondo de Reserva Obligatorio</i>		
<i>– 0,5 im</i>			
<i>0,5 Mi(a) –</i>	<i>Fondo de Reserva Voluntario repartible</i>		
<i>– 0,5 im</i>			
<i>im</i>	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado</i>		
		<i>a Cuentas activo</i>	<i>Mi(a)</i>
		_____ x _____	

Por otra parte la sociedad «a» emitirá participaciones en la cuantía suficiente para absorber el PCR de la cooperativa «b» minorado en la cuantía correspondiente al Fondo de Reserva Voluntario Repartible y al 50% de las subvenciones de capital, además de las destinadas a los socios de «b» en virtud de la compensación que hayan de realizar a capital social, por lo ya expuesto en el caso de las fusiones de intereses. Así, por las participaciones emitidas se recogerán los siguientes asientos:

<i>CS(b) + ACS(b)</i>	<i>Participaciones emitidas</i>		
		<i>a Capital social</i>	<i>CS(b) + ACS(b)</i>
		_____ x _____	

Por la recepción de las cuentas de patrimonio de la cooperativa «b»:

<i>PC(b)</i>	<i>Socios de la sociedad disuelta y</i>		
		<i>a Participaciones emitidas</i>	<i>CS(b) + ACS(b)</i>
		<i>a Fondo de Reserva Obligatorio</i>	<i>FRO(b)</i>
		<i>a Fondo de Educación y Promoción</i>	<i>FEP(b)</i>
		<i>a Subvenciones de capital</i>	<i>SC(b)</i>
		<i>a Fondo de Reserva Voluntario repartible</i>	<i>FRVr(b)</i>
		_____ x _____	

ACS(b)	Tesorería o Socios por desembolsos no exigidos	a	Participaciones emitidas	ACS(b)
	_____	x	_____	

En cuanto al patrimonio a percibir por los socios en caso de baja, así como la diferencia existente entre el mismo y el establecido en las relaciones de compensación, tendría idéntica cuantía al ya expuesto en el epígrafe 5.2.1.2.

- **No se acoge al RFE.**

En este caso la sociedad transmitente decide integrar las rentas derivadas de la transmisión en su base imponible, a pesar de que sus elementos patrimoniales continuarán reflejándose por su valor histórico.

Así, la sociedad transmitente «b» registrará el efecto impositivo asociado a las plusvalías y minusvalías como sigue:

Por efecto impositivo de las plusvalías:

ip(b)	Impuesto sobre Beneficios	a	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades	ip(b)
	_____	x	_____	
ip(b)	Impuesto sobre B.º anticipado	a	Impuesto sobre Beneficios	ip(b)
	_____	x	_____	

En cuanto al efecto impositivo de las minusvalías, su registro dependerá de que su cuantía sea mayor o menor al de las plusvalías. Así si las plusvalías tienen una cuantía superior a las minusvalías:

im(b)	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades	a	Impuesto sobre Beneficios	im(b)
	_____	x	_____	
im(b)	Impuesto sobre Beneficios	a	Impuesto sobre B.º diferido	im(b)
	_____	x	_____	

Por el contrario, si el importe de las minusvalías es superior al presentado por las plusvalías, y no existen rentas positivas con las que enjugarlas, se obtendrá una base imponible negativa, y una cuota íntegra negativa que generará un crédito impositivo a compensar en ejercicios posteriores, el cual será traspasado a la sociedad absorbente ⁶¹. Así, si además la base imponible únicamente incluyera como rentas las derivadas de las plusvalías y minusvalías:

$$\begin{array}{rcl}
 ip(b) & \text{Hacienda Pública, acreedora por} & \\
 & \text{Impuesto sobre Sociedades} & \\
 im(b) - ip(b) & \text{Crédito por pérdidas a compensar} & \\
 & \text{del ejercicio} & \\
 & a & \text{Impuesto sobre Beneficios} \quad im(b) \\
 \hline
 & x & \\
 im(b) & \text{Impuesto sobre Beneficios (630)} & \\
 & a & \text{Impuesto sobre B.º diferido} \quad im(b) \\
 \hline
 & x &
 \end{array}$$

El impuesto anticipado o diferido, así como el crédito por pérdidas a compensar o en su caso la deuda con Hacienda serán traspasadas junto con el resto del patrimonio a la sociedad «a». El resto de operaciones se registrarán de forma idéntica a la descrita en el caso de acogimiento al RFE.

5.2.3. Fusión de adquisición materializada como una fusión por nueva creación.

- **Se acoge al RFE.**

En este caso, desde un punto de vista jurídico ambas sociedades son transmitentes, aunque en el plano económico la sociedad «a» es la sociedad adquirida y la sociedad «b» es la adquirente. Así, los elementos patrimoniales de «a» se recogerán en la sociedad de nueva creación «c» por su valor real y los de «b» por su valor histórico.

Por otra parte, se difiere en el tiempo el efecto impositivo asociado a las plusvalías y minusvalías afloradas de la sociedad «a», dado el acogimiento de la operación al RFE, lo que generará el registro de los correspondientes activos y pasivos fiscales. Por el contrario el traspaso y recepción del patrimonio de la cooperativa «b» al producirse por su valor contable no requerirá de este tipo de ajustes, ya que al no tributar por las posibles plusvalías o minusvalías no se producirán diferencias entre la base contable y la fiscal.

Vamos a obviar la reproducción del traspaso de los patrimonios de ambas sociedades, dado que como en el resto de casos se produce por sus valores contables.

⁶¹ En el caso de Cuotas Íntegras negativas no tendrá aplicación al calcular el efecto impositivo la bonificación del 50% correspondiente a cooperativas especialmente protegidas.

5.2.3.1. Contabilidad de la recepción del patrimonio de la sociedad «a» (sociedad adquirida).

$GE(a)$	Gastos de establecimiento		
$Ac(a) + Pl(a) - Mi(a)$	Otras cuentas de activo		
$FC(a)$	Fondo de comercio		
im	Impuesto sobre B.º anticipado		
		a	$Cuentas de pasivo exigible$
		a	Impuesto sobre B.º diferido
		a	Amortizaciones y provisiones de las cuentas de activo
		a	Socios de la sociedad disuelta
			$P. ex(a)$
			ip
			$A(a)$
			$PR(a)$
		x	

En cuanto a la emisión de participaciones por parte de la sociedad de nueva creación «c», se realizará para absorber el PRR «a», recibiendo el resto de partidas de neto el resto de la actualización, al igual que en el caso de fusión por adquisición en la que la sociedad adquirida «a» era la transmitente.

$CS(a) + 0,5 Pl - ip - 0,5 (Mi - im)$	Participaciones emitidas		
		a	Capital social
			$CS(a) + 0,5 Pl - ip - 0,5 (Mi - im)$
		x	
$PR(a)$	Socios de la sociedad disuelta y		
		a	Participaciones emitidas
			$CS(a) + 0,5 Pl - ip - 0,5 (Mi - im)$
		a	Fondo de Reserva Obligatorio
			$FRO(a) + 0,5 Pl - 0,5 (Mi - im) + FC$
		a	Fondo de Educación y Promoción
			$FEP(a)$
		a	Subvenciones de capital
			$SC(a)$
		a	Fondo de Reserva Voluntario repartible
			$FRVr(a)$
		x	

En cuanto a la cuota de fusión a desembolsar por los socios de la cooperativa «a»:

$CF(a)$	Créditos a c/p a socios o Créditos a l/p a socios o Tesorería		
		a	Fondo de Reserva Obligatorio
			$CF(a)$
		x	

5.2.3.2. Contabilidad de la recepción del patrimonio de la sociedad «b» (adquirente).

La emisión de participaciones para absorber el patrimonio de «b» se realizará por el CS(b) más los nuevos desembolsos a realizar por los socios de «b», de la forma descrita en el caso de fusiones de intereses.

<i>GE(b)</i>	<i>Gastos de establecimiento</i>		
<i>Ac(b)</i>	<i>Otras cuentas de activo</i>		
<i>FC(b)</i>	<i>Fondo de comercio</i>		
		<i>a Cuentas de pasivo exigible</i>	<i>P. ex(b)</i>
		<i>a Amortizaciones y provisiones de las cuentas de activo</i>	<i>A(b)</i>
		<i>a Socios de la sociedad disuelta</i>	<i>PC(b)</i>
		_____ x _____	
<i>CS(b) + ACS(b)</i>	<i>Participaciones emitidas</i>		
		<i>a Capital social</i>	<i>CS(b) + ACS(b)</i>
		_____ x _____	

El registro la recepción de las cuentas de patrimonio de las cooperativas «a» y «b»:

<i>PC(b)</i>	<i>Socios de la sociedad disuelta y</i>		
		<i>a Participaciones emitidas</i>	<i>CS(b)</i>
		<i>a Fondo de Reserva Obligatorio</i>	<i>FRO(b)</i>
		<i>a Fondo de Educación y Promoción</i>	<i>FEP(b)</i>
		<i>a Subvenciones de capital</i>	<i>SC(b)</i>
		<i>a Fondo de Reserva Voluntario repartible</i>	<i>FRVr(b)</i>
		_____ x _____	
<i>ACS(b)</i>	<i>Tesorería o Socios por desembolsos no exigidos</i>		
		<i>a Participaciones emitidas</i>	<i>ACS(b)</i>
		_____ x _____	

- **No se acoge al RFE.**

En este caso la cooperativa «b», sociedad adquirente, sí habrá optado por incluir el efecto asociado a las plusvalías y minusvalías en su base imponible, a pesar de traspasar un patrimonio por su valor contable, por lo que se procederá al igual que en el apartado 5.2.2.2., en el caso del no acogimiento por parte de la sociedad transmitente al RFE.

En cuanto a la sociedad adquirida «a», la tributación por el efecto impositivo de las plusvalías y minusvalías, que en este caso van a lucir contablemente, eliminará las diferencias que con el acogimiento al RFE se generaban entre la base contable y la fiscal. Los asientos se realizarían de forma análoga a los descritos en el apartado 5.2.1, en el caso del no acogimiento al RFE.

CAPÍTULO 6. REGISTRO DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA EN LOS PROCESOS DE FUSIÓN (III). REPERCUSIÓN EN LAS CUENTAS ANUALES Y REVERSIÓN DEL EFECTO IMPOSITIVO TRAS LA FUSIÓN

6.1. Repercusión de la fórmula elegida de fusión en la cooperativa resultante.

Dado el contexto normativo actual y hasta que se publiquen normas de contabilidad que ratifiquen o modifiquen los criterios establecidos en el BNCFES del ICAC, las empresas pueden contabilizar estas operaciones por cualquiera de los métodos expuestos.

Por otra parte, si nos centramos en el caso de fusiones entre sociedades cooperativas, la última opción dada por el BNCFES, correspondiente a la fusión entre sociedades vinculadas tiene poca aplicación, dado que por los propios principios cooperativos de autonomía de gestión y democrático, no va a poder existir tal vinculación entre las mismas, y únicamente tendría sentido en los casos en que la sociedad dominante sea cooperativa y las entidades dependientes no cooperativas.

Por consiguiente, los métodos por los que podrán optar las sociedades cooperativas son los de adquisición o compra y el de unión de intereses, aunque hay que tener en cuenta que la elección de uno u otro conllevará diferencias en la situación económico-financiera de la cooperativa resultante así como en los resultados a obtener por la misma en ejercicios posteriores.

En este sentido APELLÁNIZ, T., APELLÁNIZ, P. (2000, pág. 64), indican que el uso de los distintos métodos de registro de la fusión provoca importantes diferencias en el patrimonio y en el resultado mostrado por los estados financieros de la entidad resultante, tanto en el ejercicio de la fusión como en los posteriores, lo que puede llevar a los usuarios de la información a interpretarla de forma inadecuada, con las consecuencias que ello puede acarrear en su proceso de toma de decisiones. Además, este hecho se ve agravado cuando el análisis de la información económico-financiera adquiere dimensión internacional.

Así, la aplicación del método de compra o adquisición confiere a la sociedad resultante de la fusión una imagen más saneada de su situación patrimonial, al realizar una revalorización de los activos adquiridos y como contrapartida un incremento de igual magnitud en los recursos propios. Este hecho queda patente si analizamos las ratios de endeudamiento (exigible total/pasivo total o exigible total/recursos propios), que dado el incremento de los recursos propios respecto al total del pasi-

vo, se verán minorados con respecto a sus homólogos calculados con la opción de la fusión de intereses, o la ratio de solvencia (activo total real/exigible total), que se verá incrementada dado el aumento de valor de los activos reales con respecto al exigible.

Por el contrario, aquellas sociedades que opten por contabilizar la fusión como una unión de intereses consiguen en los ejercicios posteriores a la fusión una mejora de los indicadores que hacen referencia a los resultados de la entidad (rentabilidad económica y financiera) con respecto a los que se obtendrían de haber optado por el método de compra.

Esto se debe por una parte al menor valor por el que están reflejados los activos, el cual conlleva menores gastos por amortización, a la vez que mayores beneficios obtenidos cuando se produce su enajenación, los cuales hacen que con independencia de otros factores, los resultados sean superiores a los obtenidos en igualdad de condiciones con el método de compra.

En consecuencia, la rentabilidad de los activos o económica se ve incrementada, dado que frente a un menor valor reconocido de los activos se obtienen unos mayores resultados, al mismo tiempo que la rentabilidad de los recursos propios o financiera, gracias a que al no revalorizarse los activos tampoco se incrementan los recursos propios, y por el contrario sí se van a obtener unos mayores resultados después de impuestos.

En este contexto, en función de la casuística de la empresa y del aspecto empresarial que a la cooperativa le interese mejorar (situación patrimonial o resultados) las sociedades optarán por un método u otro. Según un estudio realizado por GABÁS, F. *et al.* (1999), a partir de una muestra de 30 fusiones de empresas realizadas en España, el método no ha sido elegido por las entidades en base a la naturaleza económica de la operación subyacente (fusión de intereses para sociedades de similar dimensión y adquisición cuando existen diferencias).

Según el citado estudio, las empresas absorbentes con menos reservas con relación a su capital han optado por el método de compra (con el que se ve incrementado el montante de las reservas de la sociedad resultante), siendo las sociedades con una trayectoria histórica de mayores excedentes las que han optado por el método de unión de intereses (con el que esperan consolidar esta situación).

No obstante, con independencia del procedimiento de contabilización escogido, el proceso de fusión debe garantizar una valoración patrimonial justa para todas las partes, por lo que ésta debe ser realizada según idénticos criterios para todas las cooperativas participantes, de forma que a partir de la misma se llegue a una asignación equitativa de participaciones de la cooperativa resultante entre los socios de las mismas.

Por consiguiente, la valoración de los activos y pasivos se realizará por sus valores reales, y en base a ellos se establecerán los desequilibrios patrimoniales existentes entre las cooperativas y las compensaciones a realizar, aunque como se ha visto, y dependiendo del modelo de contabilidad escogido, en los estados contables puedan prevalecer por su valor histórico.

6.2. Reversión del efecto impositivo tras la fusión.

Del abanico de situaciones que se pueden dar en una fusión, vamos a analizar únicamente aquellas en las que tiene lugar el registro en la cooperativa beneficiaria de activos y pasivos fiscales derivados de la fusión, los cuales revertirán con posterioridad a la operación. En concreto nos referimos a los efectos impositivos procedentes de:

- *El diferimiento en la tributación* en aquellas sociedades transmitentes cuyo patrimonio es recogido en la sociedad beneficiaria por su *valor real*, lo cual se producirá en aquellas fusiones de adquisición en las que la sociedad transmitente es a su vez adquirida y se acoge al RFE. En estos casos, el valor contable por el que los elementos transmitidos se recogerán en la sociedad beneficiaria de la fusión será su valor real, mientras que el fiscal continúa siendo su valor histórico.
- *La tributación* en aquellas sociedades transmitentes cuyo patrimonio es recogido en la sociedad beneficiaria por su *valor contable*. Esta situación podrá tener lugar en aquellas fusiones de adquisición en las que la sociedad transmitente no se ajuste a la definición de sociedad adquirida del BNCFES, no acogiéndose a su vez al RFE, así como en algunas fusiones de intereses. En consecuencia, en la sociedad beneficiaria se producirá también una discrepancia entre el valor contable de los activos (valor histórico) y el valor fiscal (valor real).

Definidas las dos situaciones, vamos a analizar cómo se producirá la reversión de los activos y pasivos fiscales recogidos en la sociedad resultante, lo cual tendrá lugar a partir de los procesos de amortización, provisión y en su caso enajenación, dado que éstos se realizarán a partir de los valores contables, manifestándose al no coincidir con los fiscales una diferencia entre el Resultado contable antes de impuestos y la base imponible, que generará la reversión del Impuesto diferido o anticipado, según sea el caso.

Distinguiremos en la contabilización dos escenarios, dependiendo de si la cooperativa es o no especialmente protegida, dado que la bonificación del 50% de la cuota íntegra que disfrutaban estas últimas motivará la aparición de nuevas diferencias entre la cuota a pagar y el Impuesto sobre Beneficios devengado, haciendo necesarios nuevos ajustes. Además, partiremos de la base de que la fusión que ha originado los efectos impositivos se ha realizado según lo explicitado por la LCoop.

6.2.1. *El patrimonio se recoge por su valor real y se produce un diferimiento en la tributación.*

6.2.1.1. Cooperativas protegidas.

Para exponer la forma en que se produce la reversión de las cuentas «Impuesto sobre Beneficio anticipado» e «Impuesto sobre Beneficio diferido», y con ella la tributación por las plusvalías y minusvalías afluídas en la fusión, partiremos de la recepción en la sociedad beneficiaria de dos acti-

vos «A» y «B», cuyos valores contables históricos han sido modificados en la misma. El activo «A» ha sido sobrevalorado con respecto al valor contable por el que se reflejaba antes de su transmisión, mientras que el activo «B» por el contrario ha sido minusvalorado. Vamos a suponer para simplificar el ejemplo que la recepción ha tenido lugar el 1-1-X.

<i>Pl</i>	Activo «A»			
		<i>a</i>	<i>FRO / FRV / CS</i>	<i>Pl – ip</i>
		<i>a</i>	<i>Impuesto sobre B.º diferido</i>	<i>ip</i>
		_____	x	_____
<i>Mi – im</i>	<i>FRO / FRV / CS</i>			
<i>im</i>	<i>Impuesto sobre B.º anticipado</i>			
		<i>a</i>	Activo «B»	<i>Mi</i>
		_____	x	_____

El efecto impositivo asociado a plusvalías y minusvalías es del 35%, no teniendo cabida la bonificación del 50%, al tratarse de cooperativas protegidas:

$$ip = 0,35 Pl$$

$$im = 0,35 Mi$$

Para simplificar el ejemplo, vamos a suponer que la cooperativa beneficiaria nada más recibir los activos los enajena por sus valores de fusión.

$VC_A + Pl + VC_B - Mi$	Tesorería			
		<i>a</i>	Activo «A»	$VC_A + Pl$
		<i>a</i>	Activo «B»	$VC_B - Mi$
		_____	x	_____

Siendo: VC: Valor contable del activo.

A la hora de calcular el Impuesto sobre Beneficios del ejercicio tendremos que considerar las diferencias existentes entre los gastos e ingresos de carácter contable y los derivados de consideraciones fiscales, de forma que en este caso distinguiremos:

- Plusvalía contable con la venta del activo «A»:

$$= \text{Precio de venta} - \text{Valor Neto Contable (VNC)} = (VC_A + Pl) - (VC_A + Pl) = 0$$

- Plusvalía fiscal con la venta del activo «A»:

$$= \text{Precio de venta} - \text{Valor fiscal} = (VC_A + PI) - VC_A = PI$$

- Minusvalía contable con la venta del activo «B»:

$$= \text{Valor Neto Contable (VNC)} - \text{Precio de venta} = (\text{VC}_R - \text{Mi}) - (\text{VC}_R - \text{Mi}) = 0$$

- Minusvalía fiscal con la venta del activo «B»:

$$= \text{Valor fiscal} - \text{Precio de venta} = VC_R - (VC_R - Mi) = Mi$$

De esta forma, el cálculo de la cuota del Impuesto, así como el Impuesto sobre Beneficios devengado se calcularían como sigue:

$BI = RCA + Pl - Mi$ $CI = CP = 0,35 (RCA^{62} + Pl - Mi) =$ $= 0,35 RCA + ip - im$	$IBB = IBdev = 0,35 RCA$
---	--------------------------

Siendo: RCA: Resultado contable ajustado (ya ha sido minorado con las deducciones por las dotaciones a los Fondos de Reserva Obligatorio y Fondo de Educación y Promoción); BI: base imponible; CI: Cuota Íntegra; CP: Cuota a pagar; IBB: Impuesto sobre Beneficios Bruto; IBdev: Impuesto sobre Beneficios devengado.

$$\frac{0,35 \text{ RCA} \quad \text{Impuesto sobre Beneficios}}{\text{ip} \quad \text{Impuesto sobre B.º diferido}} \times \frac{a \quad \text{Impuesto sobre B.º anticipado} \quad \text{im}}{a \quad \text{Hacienda Pública, acreedora}} \\ \text{por Impuesto sobre Sociedades} \quad 0,35 \text{ RCA} + \\ + \text{ip} - \text{im}$$

Como se observa en el asiento, con la enajenación de los elementos tiene lugar la reversión de los activos y pasivos fiscales contabilizados en la fusión. De este modo, la cuota del Impuesto se ve incrementada con el efecto impositivo asociado a la plusvalía que se manifestó con la fusión, por la que no tributó dado el acogimiento de la operación al RFE, y minorada por idéntica razón con el efecto asociado a la minusvalía.

⁶² El RCA reflejado se refiere sólo a los resultados extracooperativos.

No obstante, puede tener lugar la reversión de los citados efectos impositivos sin necesidad de que tenga lugar la enajenación de los bienes, como consecuencia de los procesos de amortización y provisión de los mismos. Para desarrollar la citada opción vamos a considerar que los activos se amortizan en dos años.

Así, el 31-12-X se producirán las dotaciones correspondientes a amortización, así como el cálculo de la cuota a satisfacer del Impuesto sobre Beneficios y del Impuesto sobre Beneficios devengado:

$0,5 (VC_A + PI)$ Amortización de «A»

$0,5 (VC_B - Mi)$ Amortización de «B»

a Amortización acumulada de «A» $0,5 (VC_A + PI)$

a Amortización acumulada de «B» $0,5 (VC_B - Mi)$

_____ x _____

Las diferencias existentes entre los gastos e ingresos de carácter contable y los derivados de consideraciones fiscales vienen determinadas por:

- Gasto contable por amortización de «A» = $0,5 (VC_A + PI)$
- Gasto fiscal por amortización de «A» = $0,5 VC_A$
- Gasto contable por amortización de «B» = $0,5 (VC_B - Mi)$
- Gasto fiscal por amortización de «B» = $0,5 VC_B$

En este caso el cálculo de la cuota del Impuesto así como el Impuesto sobre Beneficios devengado se calcularían de forma análoga al caso anterior, aunque hay que tener en cuenta que si bien los resultados procedentes de la enajenación en el ejemplo anterior tributaban a un tipo del 35%, las amortizaciones son gastos de naturaleza cooperativa (siempre que se correspondan con activos afectos a la actividad cooperativizada) por lo que contribuirán a la obtención de los resultados cooperativos, los cuales disfrutaban de un tipo reducido del 20%.

$$BI = RCA + 0,5 PI - 0,5 Mi$$

$$CI = CP = 0,2 (RCA^{63} + 0,5 PI - 0,5 Mi) =$$

$$= 0,2 RCA + 0,1 PI - 0,1 Mi$$

$$IBB = IBdev = 0,2 \times RCA$$

⁶³ RCA de carácter cooperativo.

$0,2 \times RCA$	Impuesto sobre Beneficios		
$0,1 Pl$	Impuesto sobre B.º diferido		
		a Impuesto sobre B.º anticipado	0,1 Mi
		a Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades	0,2 RCA + + 0,1 Pl – 0,1 Mi
		x	

Realizado el asiento, los saldos en el mayor de las cuentas de «Impuesto sobre Beneficios diferido» e «Impuesto sobre Beneficios anticipado» serán respectivamente 0,25Pl y 0,25Mi. No obstante, una parte de dichos saldos no va a ser susceptible de reversión en ejercicios posteriores, dado que aunque se produjera la enajenación de los elementos, únicamente revertiría la correspondiente al 50% de sus saldos. Así, en el caso de que procediera a continuación a vender los activos, las plusvalías contables y fiscales serían las siguientes:

- Plusvalía contable con la venta del activo «A»:

$$= 0,5 (VC_A + Pl) - 0,5 (VC_A + Pl) = 0$$

- Plusvalía fiscal con la venta del activo «A»:

$$= 0,5 (VC_A + Pl) - 0,5 VC_A = 0,5 Pl$$

- Reversión: $0,5 \times 0,35 \text{ Pl} = 0,175 \text{ Pl}$

Consecuentemente, podemos considerar que la cantidad resultante de aplicarle al valor de la plusvalía o minusvalía amortizada, el diferencial entre el 35% aplicado al registrar el efecto impositivo y el 20% aplicado en la amortización, no va a revertir en ejercicios posteriores.

Por otra parte, la norma de valoración número 16 del PGC indica que cuando la evolución de la situación económica de la empresa dé lugar a una variación en el importe de los Impuestos anticipados, créditos impositivos e Impuestos diferidos, se procederá a ajustar su saldo, computándose en resultados el ingreso o gasto, según corresponda, que se derive de dicho ajuste. Por otra parte añade que «de acuerdo con el principio de prudencia, sólo se contabilizarán en las cuentas 4740 y 4745 ⁶⁴ los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada, y se darán de baja aquellos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación».

⁶⁴ «Impuesto sobre Beneficios anticipado» y «Crédito por pérdidas a compensar en el ejercicio», respectivamente.

En consecuencia, deberemos realizar por el exceso de Impuesto anticipado y diferido el siguiente apunte:

$$\text{Exceso de Impuesto diferido} = 0,5 \times (0,35 - 0,20) \text{ Pl} = 0,075 \text{ Pl}$$

$$\text{Exceso de Impuesto anticipado} = 0,5 \times (0,35 - 0,20) \text{ Mi} = 0,075 \text{ Mi}$$

0,075 Pl	Impuesto sobre B.º diferido		
		a Ajustes positivos en la imposición sobre B.º	0,075 Pl
		_____ x _____	
0,075 Mi	Ajustes negativos en la imposición sobre B.º		
		a Impuesto sobre B.º anticipado	0,075 Mi
		_____ x _____	

El 31-12-X+1 se producirá una nueva dotación a la amortización de los activos en cuestión, realizándose idénticos registros a los descritos para el ejercicio X, de forma que concluida la reversión de los efectos impositivos derivados de la fusión, se habrán logrado equiparar los valores contable y fiscal de los activos en cuestión.

6.2.1.2. Cooperativas especialmente protegidas.

Desarrollaremos este caso a partir del mismo ejemplo utilizado en el apartado anterior, pero teniendo en cuenta que en esta situación el efecto impositivo asociado a plusvalías y minusvalías se ve afectado por la bonificación asociada a la especial protección, calculándose:

$$\text{ip} = 0,5 \times 0,35 \text{ Pl} = 0,175 \text{ Pl}$$

$$\text{im} = 0,5 \times 0,35 \text{ Mi} = 0,175 \text{ Mi}$$

La enajenación de los activos «A» y «B», una vez incorporados al patrimonio de la sociedad beneficiaria (no se reproducen los asientos de recepción y venta de los activos por ser análogos a los definidos en el apartado anterior), producirá la aparición de diferencias de valoración entre los criterios contable y fiscal idénticas a las reflejadas en el caso de cooperativas protegidas. Por el contrario la cuota del impuesto y el Impuesto sobre Beneficios devengado se verán modificados, como consecuencia de la bonificación:

- Plusvalía contable con la venta del activo «A» = 0
- Plusvalía fiscal con la venta del activo «A» = $(VC_A + \text{Pl}) - VC_A = \text{Pl}$

- Minusvalía contable con la venta del activo «B» = 0
- Minusvalía fiscal con la venta del activo «B» = Mi
- Cálculo de la cuota del Impuesto y del Impuesto devengado:

$$BI = RCA + PI - Mi$$

$$CI = 0,35 (RCA^{65} + PI - Mi)$$

$$\begin{aligned} CP &= CI - 0,5 CI = 0,5 \times 0,35 (RCA + PI - Mi) = \\ &= 0,175 RCA + 0,175 (PI - Mi) = X + 0,175 (PI - Mi) \end{aligned}$$

$$IBB = 0,35 \times RCA$$

$$\begin{aligned} IBdev &= IBB - 0,5 CI = 0,35 \times RCA - 0,175 (RCA + PI - Mi) = \\ &= 0,175 RCA + 0,175 (Mi - PI) = X + 0,175 (Mi - PI) \end{aligned}$$

Siendo $X = 0,175 RCA$

No obstante, la reversión de los Impuestos anticipados y diferidos del ejercicio se corresponde con cuantías inferiores a las que resultan de la diferencia entre la cuota a pagar del Impuesto y el Impuesto sobre Beneficios devengado, por lo que por se registrarán nuevos apuntes en las cuentas de «Impuesto sobre B.º anticipado» e «Impuesto sobre B.º diferido».

- $CP - IBdev = 0,35 PI - 0,35 Mi$
- Reversión en el ejercicio del Impuesto sobre B.º diferido:
 $= tg \times Bo \times PI = 0,175 PI$
- Reversión en el ejercicio del Impuesto sobre B.º anticipado:
 $= tg \times Bo \times Mi = 0,175 Mi$
- Nuevo apunte en la cuenta «Impuesto sobre B.º anticipado»⁶⁶:
 $= 0,35 PI - 0,175 PI = 0,175 PI$
- Nuevo apunte en la cuenta «Impuesto sobre B.º diferido»⁶⁷:
 $= 0,35 Mi - 0,175 Mi = 0,175 Mi$

Siendo: tg: tipo de gravamen; Bo: Bonificación.

⁶⁵ En este caso RCA se refiere sólo a los resultados extracooperativos.

⁶⁶ Por el exceso del Impuesto sobre Beneficios a pagar respecto al Impuesto sobre Beneficios devengado.

⁶⁷ Por el exceso del Impuesto sobre Beneficios devengado respecto del Impuesto sobre Beneficios a pagar.

$X + 0,175Mi$ – Impuesto sobre Beneficios

$$-0,175 \text{ Pl}$$

0,175 Pl Impuesto sobre B.º diferido

0,175 Pl Impuesto sobre B.º anticipado

a	Impuesto sobre B. ^o anticipado	0,175 Mi
---	---	----------

a	Impuesto sobre B.º diferido	0,175 Mi
---	-----------------------------	----------

a Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades

 $X + 0,175 Pl -$

– 0,175 Mi

X

En este asiento existe duplicidad en las anotaciones en el debe y haber con respecto a las cuentas de «Impuesto sobre B.º anticipado» e «Impuesto sobre B.º diferido», porque al no conocer los saldos de las plusvalías y minusvalías no podemos determinar si como resultado de su agregación se produce un motivo de cargo o abono, además de facilitar la comprensión del ejercicio.

Ahora bien, tal y como hemos visto en el apartado anterior, la norma de valoración 16 indica que se regularicen aquellos Impuestos anticipados y diferidos que no son susceptibles de revertir en ejercicios posteriores, por lo que se realizarán los siguientes asientos:

0,175 Pl Ajustes negativos en la imposición sobre B.º

a	Impuesto sobre B.º anticipado	0,175 Pl
---	-------------------------------	----------

x

0,175 Mi Impuesto sobre B.º diferido

a Ajustes positivos en la imposición sobre B. ^o	0,175 Mi
--	----------

x

En cuanto a la reversión por medio de las amortizaciones y provisiones del ejercicio ésta tendría lugar como se desarrolla a continuación:

El 31-12-X, una vez practicadas las dotaciones correspondientes a amortización (se amortizan al igual que en el apartado anterior, en dos años), se procedería a calcular la cuota a satisfacer del Impuesto sobre Beneficios, así como el Impuesto sobre Beneficios devengado:

 $0,5(VC_A + Pl)$ Amortización de «A» $0,5(VC_B - Mi)$ Amortización de «B»

a Amortización acumulada de
«A» 0,5 (VC_A + Pl)

a Amortización acumulada de «B» $0,5 (VC_B - Mi)$

x

Las diferencias existentes entre los gastos e ingresos de carácter contable y los derivados de consideraciones fiscales vienen determinadas, al igual que en el caso de cooperativas protegidas por:

- Gasto contable por amortización de «A» = $0,5 (VC_A + PI)$
- Gasto fiscal por amortización de «A» = $0,5 VC_A$
- Gasto contable por amortización de «B» = $0,5 (VC_B - Mi)$
- Gasto fiscal por amortización de «B» = $0,5 VC_B$
- Cálculo de la cuota del Impuesto y del Impuesto devengado:

$$BI = RCA + 0,5 PI - 0,5 Mi$$

$$\begin{aligned} CI &= 0,2 (RCA + 0,5 PI - 0,5 Mi) \\ &= 0,2 RCA + 0,1 PI - 0,1 Mi \end{aligned}$$

$$CP = CI - 0,5 CI = 0,1 RCA + 0,05 PI - 0,05 Mi$$

$$IBB = 0,2 \times RCA$$

$$IBdev = IBB - 0,5 CI = 0,1 RCA - 0,05 PI + 0,05 Mi$$

Así, al igual que en el caso anterior se registrarán nuevos apuntes en las cuentas de «Impuesto sobre B.º anticipado» e «Impuesto sobre B.º diferido», por la diferencia entre la reversión del ejercicio, y la calculada entre la cuota a pagar del Impuesto y el Impuesto sobre Beneficios devengado.

- $CP - IBdev = 0,1 PI - 0,1 Mi$
- Reversión en el ejercicio del Impuesto sobre B.º anticipado:

$$= tg \times tam \times Bo \times Mi = 0,05 Mi$$

- Reversión en el ejercicio del Impuesto sobre B.º diferido:

$$= tg \times tam \times Bo \times PI = 0,05 PI$$

- Nuevo apunte en la cuenta «Impuesto sobre B.º anticipado» ⁶⁸: $0,05 PI$
- Nuevo apunte en la cuenta «Impuesto sobre B.º diferido» ⁶⁹: $0,05 Mi$

Siendo tam: tasa de amortización anual.

⁶⁸ Por el exceso del Impuesto sobre Beneficios a pagar respecto al Impuesto sobre Beneficios devengado.

⁶⁹ Por el exceso del Impuesto sobre Beneficios devengado respecto del Impuesto sobre Beneficios a pagar.

$X - 0,05 Pl +$ Impuesto sobre Beneficios
 $+ 0,05 Mi$
 $0,05 Pl$ Impuesto sobre B.º diferido
 $0,05 Pl$ Impuesto sobre B.º anticipado

<i>a</i>	<i>Impuesto sobre B.º anticipado</i>	<i>0,05 Mi</i>
<i>a</i>	<i>Impuesto sobre B.º diferido</i>	<i>0,05 Mi</i>
<i>a</i>	<i>Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades</i>	$X + 0,05 Pl - 0,05 Mi$

 X

Siendo: $X = 0,1$ RCA

Posteriormente se llevarán a resultados los saldos que no van a revertir, que en este caso tienen dos procedencias:

- Los nuevos apuntes realizados en las cuentas «Impuesto sobre B.º anticipado» (0,05 Pl) e «Impuesto sobre B.º diferido» (0,05 Mi).
- El generado por la diferencia existente entre el tipo aplicado en la creación de los activos y pasivos fiscales en la fusión y el aplicado en el asiento:
 - Exceso de Impuesto diferido: $(0,35 - 0,2) \times \text{tam} \times \text{Bo} \times \text{Pl} = 0,0375 \text{ Pl}$
 - Exceso de Impuesto anticipado: $(0,35 - 0,2) \times \text{tam} \times \text{Bo} \times \text{Mi} = 0,0375 \text{ Mi}$

En consecuencia, por el exceso de Impuesto anticipado y diferido se registrará:

0,05 Mi + Impuesto sobre B.^o diferido
+ 0,0375 Pl

a	Ajustes positivos en la imposición sobre B.º	0,05 Mi + + 0,0375 Pl
---	--	--------------------------

_____ X _____

0,05 Pl + Ajustes negativos en la imposición
+ 0,0375 Mi sobre B.º

a Impuesto sobre B.^o anticipado 0,05 Pl +
+ 0,0375 Mi

Al cierre del ejercicio posterior se procederá a realizar idénticos registros contables, con lo que se dará por finalizada la reversión de los efectos impositivos derivados de la fusión, equiparándose así los valores contable y fiscal de los activos transmitidos.

6.2.2. *El patrimonio se refleja por su valor contable habiendo tributado por las plusvalías y minusvalías.*

Vamos a desarrollar únicamente el caso en el que las sociedades implicadas son especialmente protegidas, así como en el escenario de reversión por enajenación, dado que por analogía se pueden completar el resto de situaciones con facilidad.

Así, en estos casos los elementos son recibidos por su valor contable, aunque al haber sido incluidas las plusvalías y minusvalías en el cálculo del Impuesto de la sociedad transmitente, su valor fiscal es su valor real.

De esta forma, y tal y como se puso de manifiesto en el capítulo 5, cuando la sociedad transmitente no se acoge al RFE se registrarán al contabilizar el Impuesto sobre Beneficios los efectos impositivos asociados a las plusvalías y minusvalías, los cuales serán traspasados a la sociedad beneficiaria. Así el asiento de recepción de los activos incluiría las citadas cuentas:

VC	Activo «A»		
VC	Activo «B»		
0,35 Pl	Impuesto sobre B.º anticipado		
	Otras cuentas		
		a Otras cuentas	
		a Impuesto sobre B.º diferido	0,35 Mi
		x	

En el caso de que la sociedad beneficiaria enajenara los activos por su valor de fusión inmediatamente después de recibidos, procederían los siguientes ajustes a la hora de calcular el Impuesto sobre Beneficios devengado y la cuota a pagar:

- Plusvalía contable con la venta del activo «A» = Pl
- Plusvalía fiscal con la venta del activo «A» = $(VC_A + Pl) - (VC_A + Pl) = 0$
- Minusvalía contable con la venta del activo «B» = Mi
- Minusvalía fiscal con la venta del activo «B» = 0

CAPÍTULO 7. CONCLUSIONES

De los resultados del presente Trabajo de Investigación, y de los objetivos planteados se derivan las siguientes **aportaciones**:

- Se ha planteado un modelo para establecer las «relaciones de compensación»⁷³ entre las cooperativas participantes en una fusión, de forma que quede garantizada la equidad en cuanto a la aportación patrimonial de cada una de ellas, teniendo en cuenta el carácter repartible o irrepartible que tienen las distintas partidas patrimoniales de las mismas.
- Se han revisado los distintos tributos por los que se ven afectadas las operaciones de fusión cooperativa, analizando la repercusión que tiene la elección del Régimen fiscal aplicable en la fusión (Régimen General o Régimen Especial).
- Se ha llevado a cabo un proceso de normalización contable de las operaciones de fusión cooperativa, tanto para las sociedades transmitentes como para la adquirente o la de nueva creación, teniendo en cuenta el Régimen fiscal al que se haya acogido la operación. Para ello se ha propuesto el uso de una serie de cuentas, las cuales se han definido y descrito al efecto.
- Se han analizado las repercusiones que tiene la elección del procedimiento o sistema contable en la cooperativa resultante, tanto por la influencia que tiene en la composición de su Balance de Situación, como por su posible incidencia en los resultados de los ejercicios posteriores a la fusión.

A partir de las aportaciones efectuadas se puede **concluir**:

Al determinar las compensaciones a realizar entre las cooperativas participantes en los procesos de fusión, se debe valorar la contribución patrimonial asociada a las participaciones de cada cooperativa, distinguiendo entre la afecta al Patrimonio Repartible y la asociada al Irrepartible.

Con el fin de garantizar la equidad en la aportación de cada cooperativa a la fusión, tanto desde un punto de vista cuantitativo como cualitativo, se deberá valorar por separado el patrimonio de carácter repartible y reembolsable al socio en caso de baja o liquidación, y el irrepartible, integrado entre otros por el Fondo de Reserva Obligatorio y el Fondo de Educación y Promoción.

A partir de éstos se establecerán las compensaciones a realizar por los socios de las cooperativas, las cuales podrán tener como destino el capital social (si el déficit que se manifiesta es de Patrimonio Repartible) o el Fondo de Reserva Obligatorio (si por el contrario el déficit es de Patrimonio

⁷³ Equivalente a la «relación de canje» de las sociedades mercantiles.

Irrepartible), no siendo deseable que una cooperativa compense un déficit en Patrimonio Repartible con un exceso en Patrimonio Irrepartible o viceversa, dado que esto generaría desigualdades y agravios comparativos entre socios en la fusión.

El Régimen Especial de las Fusiones, Escisiones, Aportaciones de Activos y Canje de Valores, garantiza el principio de neutralidad fiscal.

El Régimen Especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, contenido en el TRLIS, por el que también se rigen las cooperativas en cuanto a fusiones se refiere, está basado en el principio de neutralidad fiscal, gracias al cual se posibilita el diferimiento en la tributación de las plusvalías generadas en la transmisión de los elementos patrimoniales a la sociedad adquirente o de nueva creación, así como la no integración en la base imponible de los socios de la entidad transmitente de las rentas derivadas en la operación.

En ambos casos la aplicación del citado Régimen implica que el valor fiscal de los elementos adquiridos, o en el caso de los socios los valores recibidos, siga siendo el valor afecto a los mismos antes de la fusión (en el caso de los elementos transmitidos, el valor contable en la entidad transmitente y en el caso de los socios, el de las participaciones entregadas en canje).

Las fusiones definidas como impropias por el Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a Fusiones y Escisiones de Sociedades, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, no tienen aplicación en los procesos de fusión entre cooperativas.

Este hecho se debe a la existencia del propio principio cooperativo de gestión democrática, por el que no se pueden dar relaciones de subordinación entre las cooperativas.

El establecimiento de las relaciones de compensación entre las cooperativas se realiza a partir de los valores reales de los elementos patrimoniales, pudiendo transmitirse los elementos a la sociedad resultante por su valor contable.

Dependiendo del procedimiento contable aplicado a los elementos patrimoniales se reflejarán por su valor histórico o por su valor real. Así, en las fusiones de intereses, la sociedad resultante de la fusión (sociedad absorbente o de nueva creación) registrará los elementos procedentes de las cooperativas a extinguir por su valor contable, haciéndolo por su valor real en las fusiones por adquisición.

La cuenta «Prima de emisión» cuya utilización regula el Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a Fusiones y Escisiones de Sociedades para las fusiones de sociedades mercantiles no tiene aplicación en cooperativas.

Se ha propuesto su sustitución por aquellas partidas integrantes del patrimonio, que bien por los requerimientos de la L.Coop. o en ocasiones por designación de las propias cooperativas, vayan

a recoger en la cooperativa resultante aquel valor del patrimonio aportado que no se corresponda con la emisión del capital (Fondo de Reserva Obligatorio, Fondo de Reserva Voluntario, etc.), para lo cual se tendrá en cuenta su carácter de repartibilidad o irrepartibilidad.

En cuanto a las plusvalías y minusvalías que puedan manifestarse en la operación, deducido el efecto impositivo asociado, se afectarán al Fondo de Reserva Obligatorio y/o al Fondo de Reserva Voluntario repartible, en la proporción derivada de aplicarles el tratamiento regulado por la L.Coop. para los resultados extraordinarios.

Pese a que la emisión de capital debería realizarse siempre a partir de los valores reales de los patrimonios a recibir de las cooperativas (Patrimonio Real Repartible de las mismas), sus características particulares obligan a practicar una excepción en aquellas fusiones en las que el patrimonio recibido se vaya a registrar por su valor contable.

En aquellas fusiones en las que vayan a lucir contablemente los valores reales de los elementos patrimoniales (fusiones de adquisición), se realizará la emisión de capital a partir del valor real del Patrimonio Repartible de las sociedades a extinguir, registrándose un incremento en el capital a emitir, así como en el Fondo de Reserva Obligatorio por el mayor valor de los activos recibidos.

Por el contrario, cuando los patrimonios se reciben por su valor contable, llevar a cabo tal práctica implicaría, en aquellas fusiones en las que las plusvalías tienen un mayor peso que las minusvalías, tener que crear una partida de signo negativo en los fondos propios, con objeto de compensar el desfase existente entre el patrimonio contable recibido y la emisión de capital, realizada en base a su valor real (junto con el resto de fondos recibidos).

Este hecho, aplicable en sociedades mercantiles, presenta inconvenientes adicionales si se pone en práctica en sociedades cooperativas, ya que el principio de puertas abiertas, por el que los socios pueden darse de baja teniendo derecho a recuperar sus aportaciones de capital, nos obligaría a tener que practicar reembolsos a cuenta de plusvalías y minusvalías no realizadas.

En consecuencia, en aquellos procesos en los que los patrimonios se vayan a recibir por su valor contable, se realizará la emisión de capital a partir del citado valor.

La ratio Patrimonio Repartible por participación utilizada al establecer las relaciones de compensación no debe tomarse como base para liquidar las aportaciones a los socios en caso de baja.

Esto se debe a que la ratio habrá sido calculada incluyendo partidas tales como el 50% de las subvenciones de capital, así como una parte de las plusvalías o las minusvalías, las cuales podrán reflejarse contablemente o no, dependiendo del método contable elegido.

En aquellas fusiones en las que se reconoce contablemente el patrimonio por su valor real, es factible el reembolso al socio, en caso de baja, de todo el patrimonio repartible asignado por participación, aunque minorado en la parte correspondiente a las subvenciones de capital, las cuales a pesar de haberse incluido a efectos de cálculo como patrimonio repartible, están aún pendientes de imputar a resultados.

No ocurre lo mismo en el caso de que no se contabilice la revalorización, dado que en estas situaciones, el posible reembolso implicaría el acceso por parte del socio a una parte de las plusvalías o minusvalías no realizadas, con los riesgos ya apuntados.

Consecuentemente, éste es otro factor a considerar a la hora de elegir el sistema de contabilización de la operación, dado que el reconocer contablemente revalorizaciones puede suponer un aliante para algunos socios, normalmente con escaso grado de actividad en la cooperativa, ante una posible solicitud de baja, con el riesgo de descapitalización que ello supone.

En aquellas situaciones en que el valor contable asociado a los elementos patrimoniales recibidos en la cooperativa beneficiaria no coincida con el valor fiscal, se reconocerán los correspondientes activos y pasivos de naturaleza fiscal, los cuales revertirán con posterioridad a la operación.

La valoración contable de los elementos patrimoniales en la sociedad resultante de la fusión se realiza en función de la naturaleza económica de la operación, teniendo lugar la valoración fiscal de acuerdo con el Régimen Fiscal al que se acoja la misma.

Cuando se manifiesten diferencias, se deberá proceder al registro del correspondiente «Impuesto anticipado» o «Impuesto diferido», por el efecto impositivo asociado a la diferencia.

Este hecho tendrá lugar en aquellas fusiones cuya cooperativa transmitente se acoja al Régimen Fiscal Especial, y cuyo patrimonio se recoja en la sociedad beneficiaria por su valor real (fusiones de adquisición en las que la sociedad transmitente es a su vez adquirida y se acoge al RFE).

Simultáneamente, en aquellas en las que la sociedad transmitente renuncie al Régimen Fiscal Especial, y por el contrario su patrimonio se recoja en la sociedad beneficiaria por su valor contable (fusiones de adquisición en las que la sociedad transmitente no acogiéndose al RFE, no se ajuste a la definición de sociedad adquirida del Borrador, así como en algunas fusiones de intereses).

La reversión de los impuestos anticipados y diferidos correspondientes a los efectos impositivos aflorados con ocasión de la fusión que han sido objeto de diferimiento, requiere en el caso de sociedades cooperativas de la realización de ajustes no contemplados en las sociedades mercantiles.

Los activos y pasivos de naturaleza fiscal reconocidos en la sociedad resultante como consecuencia de la fusión revertirán en los ejercicios posteriores a la misma a partir de los procesos de

amortización, provisión y en su caso enajenación, dado que éstos se realizarán a partir de los valores contables, poniéndose de manifiesto al no coincidir con los valores fiscales, una diferencia entre el Resultado contable antes de impuestos y la base imponible.

En el caso particular de las sociedades cooperativas el proceso de reversión requiere de ajustes adicionales a los normalmente implementados en el caso de sociedades anónimas o limitadas, determinados por la diferencia entre el tipo de gravamen aplicado en su registro contable (35%) y el asociado a los procesos de amortización y provisión (20%), a la vez que por la existencia en las cooperativas especialmente protegidas de una bonificación del 50% de la cuota íntegra.

El método contable por el que se registra la operación influirá en la situación económico-financiera de la cooperativa resultante y en los resultados obtenibles en años posteriores.

Es de capital importancia la elección del sistema de registro contable de la operación de fusión, dado que de ello dependerá que la transferencia de los elementos patrimoniales se realice por su valor contable o por el real. El procedimiento elegido condicionará la imagen de solvencia que la cooperativa resultante pueda ofrecer ante terceros, determinada por la relación entre el valor de sus activos y sus fondos propios.

Al mismo tiempo, dependiendo del valor recogido en contabilidad para los diferentes elementos patrimoniales se soportarán mayores o menores dotaciones a amortización, lo que incidirá en los resultados a obtener por la cooperativa en ejercicios posteriores, y en definitiva en la rentabilidad de la sociedad.

BIBLIOGRAFÍA

- APELLÁNIZ T., APELLÁNIZ P. «Normativa contable en los procesos de fusión». *Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa*, n.º 102, julio-agosto 1999, págs. 36-47.
- APELLÁNIZ T., APELLÁNIZ P. «Regulación contable de las fusiones: Nuevas tendencias internacionales». *Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa*, n.º 115, octubre 2000, págs. 54-65.
- AYALA, J.L. «Análisis crítico del tratamiento contable de las operaciones de fusión y escisión de sociedades propuesto en el Borrador de Normas Contables del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, n.º 14, OCTUBRE 1993)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 139, 1994, págs. 73-151.
- BÉJAR Y VELATTA, J. «Procesos de fusión de empresas». *Técnica Contable*, n.º 607, julio 1999, págs. 509-524.

CAPARRÓS, A. «Impactos fiscales de la nueva Ley Estatal de Cooperativas (Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas)». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 33, 2001, págs. 15-80.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS:

XXI Informe sobre la política de competencia 1991. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.

XXVIII Informe sobre la política de competencia 1998. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.

XXIX Informe sobre la política de competencia 1999. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas. Luxemburgo.

EMBED, J.M. «La fusión de sociedades». *Noticias de la Unión Europea*, n.º 152, septiembre 1997, págs. 87-97.

FERNÁNDEZ MÉNDEZ, M., JULIÁ IGUAL, J.F., SERVER IZQUIERDO, R.J. «La relación de canje como método valorativo de las aportaciones sociales en los procesos de fusión de cooperativas». *Investigaciones Agrarias: Serie Economía*, Vol. 12, 1997, págs. 173-187.

GABÁS, F., *et al.* «Factores determinantes de la elección del método contable en las fusiones de empresas». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. AECA, Madrid, n.º 100, extraordinario 1999, págs. 111-149.

GALPIN, J.G., RENDÓN, M. *Guía completa sobre fusiones y adquisiciones*. Ed. Díaz de Santos, S.A., 2001.

GALLEGO, E., GONZÁLEZ, M., RÚA, E. *Contabilidad de sociedades*. Ediciones Pirámide, Madrid, 2000.

GARCÍA SANZ, D. *Concentración de empresas cooperativas. Aspectos económico-contables y financieros*. Ed. CES. Colección Documentación, Madrid, 2001.

GARRIDO, P. *Fusiones en Europa: Aspectos económicos y contables*. Madrid: ICAC, 1996.

GARRIDO, T. «Efectos impositivos de la fusión de empresas». *Partida Doble*, N.º 87, marzo 1998, págs. 4-19.

GONZÁLEZ-VILLALOBOS, R. «El régimen fiscal de la fusión por absorción. (La interpretación administrativa del artículo 103 de la LIS: Crítica e interpretación alternativa)». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 217, abril 2001, págs. 95-126.

HUSSEIN M. «La fusión de sociedades. Problemática contable y fiscal». *Técnica Contable*, Tomo XLIX, 1997, págs. 839-856.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS. Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las Fusiones y Escisiones de Sociedades. *BOICAC* n.º 14.

JULIÁ J., MELIÁ, E. «Las cooperativas agrarias en el nuevo entorno agroalimentario», en *Informe memoria de la economía social 1999*. CEPES-CIRIEC, Valencia, 2000, págs. 81-94.

JULIÁ IGUAL, J.F., SERVER IZQUIERDO, R.J. *Fiscalidad de cooperativas. Teoría y Práctica*. 3.ª ed. Ed. Pirámide, Madrid, 1996.

- JULIÁ IGUAL, J.F., SERVER IZQUIERDO, R.J., MARÍN SÁNCHEZ, M.M. *Gestión Fiscal de la empresa. Individual, Sociedades y Asociativas*. Servicio de Publicaciones de la Universidad Politécnica de Valencia, Valencia, 1999.
- JULIÁ, J.F., SERVER R.J. «Retos y praxis del cooperativismo agrario en la Unión Europea». *Cuadernos de desarrollo rural*, n.º 42, 1999.
- LARGO GIL, R. *La fusión de sociedades mercantiles. Fase preliminar. Proyecto de fusión e informes*, 2.ª ed. Ed. Civitas Ediciones S.L., 2000.
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A. «Problemas de valoración en las fusiones de sociedades: el balance de fusión». *Partida Doble*, n.º 102, julio-agosto 1999, págs. 4-27.
- LÓPEZ-SANTACRUZ, J.A. «Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores», en *Guía Del Impuesto Sobre Sociedades*. Ed. CISS, S.A., Madrid, 1996, págs. 770-828.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A. «La contabilización de las plusvalías y minusvalías puestas de manifiesto en procesos de fusión (comentarios al borrador del ICA sobre Normas de Contabilidad aplicables a las fusiones)». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 139, 1994, págs. 103-163.
- MASCAREÑAS, J. *Manual de fusiones y adquisiciones de empresas*. 2.ª ed. Madrid: McGraw-Hill, 1997.
- MELIÁ MARTÍ, E. «La concentración empresarial en las cooperativas agrarias. Estudio metodológico de los procesos de fusión». *Tesis doctoral* leída en la Universidad Politécnica de Valencia. Septiembre, 2002.
- MONTERO, A. *El cooperativismo agroalimentario y formas de integración*. 2.ª ed., Madrid: Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, 1999.
- MORILLAS JARILLO, M.J., FELIÚ REY, M.I. *Curso de cooperativas*. Ed. Tecnos (Grupo Anaya), Madrid, 2000.
- PAZ CANALEJO, N. «Perspectivas y problemas jurídicos de la nueva Ley Estatal de Cooperativas», *Revista de Estudios Cooperativos* (REVESCO), N.º 69, 1999, págs. 183-199.
- ROMANO APARICIO, J. *Contabilidad de sociedades (casos prácticos)* 2.ª Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1997.
- ROMERO, P. Conferencia: «La fusión de cooperativas» del Ciclo de Conferencias del Master Universitario en Dirección de Cooperativas Agrarias, CEGEA, Universidad Politécnica de Valencia. Junio, 2001.
- SÁNCHEZ OLIVÁN, J. *La fusión y la escisión de sociedades. Aportación de activos y canje de valores. Cesión global del activo y del pasivo. Estudio Económico, Jurídico, Fiscal y Contable*, Ed. De Derecho Reunidas, Madrid, 1998.
- SERVER IZQUIERDO, R.J., MELIÁ MARTÍ, E. «Caracterización empresarial de los grupos y otras formas de integración cooperativa al amparo del nuevo marco legislativo». *Revista de Estudios Cooperativos*. (REVESCO), n.º 69, 1999, págs. 9-41.
- SERVER IZQUIERDO, R.J., MELIÁ MARTÍ, E., MATEOS RONCO, A. «Los costes derivados de las operaciones de fusión en cooperativas agrarias. Su influencia en la viabilidad del proceso». IV Congreso Nacional de Economía Agraria. Pamplona, Septiembre 2001.

REFERENCIAS LEGALES

REAL DECRETO de 22 de agosto, de 1885, por el que se aprueba el Código de Comercio. Gaceta del 16 de octubre al 24 de noviembre de 1885.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. BOE n.º 28, de 1 de febrero de 1990.

LEY 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas. BOE n.º 304, de 20 de diciembre de 1990.

REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. BOE n.º 310, de 27 de diciembre de 1990.

LEY 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. BOE n.º 301, de 17 de diciembre de 1991.

España, LEY 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992.

RESOLUCIÓN de 30 de abril de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración número 16 del Plan General de Contabilidad. BOE n.º 142, de 18 de junio de 1992.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 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. BOE n.º 251, de 20 de octubre de 1993.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

LEY 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. BOE n.º 71, de 24 de marzo de 1995.

LEY 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE n.º 310, de 28 de diciembre de 1995.

REAL DECRETO-LEY 7/1996, de actualización de balances. BOE n.º 147, de 18 de junio de 1996.

LEY 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. BOE n.º 315, de 31 de diciembre de 1996.

REAL DECRETO 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil. BOE n.º 184, de 31 de julio de 1996.

RESOLUCIÓN de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan los criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución regulados en la legislación mercantil. BOE n.º 54, de 4 de marzo de 1997.

LEY 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE n.º 313, de 31 de diciembre de 1997.

REAL DECRETO 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. BOE n.º 98, de 24 de abril de 1997.

LEY 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. BOE n.º 170, de 17 de julio de 1999.

LEY 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. BOE n.º 312, de 30 de diciembre de 1999.

LEY 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social. BOE n.º 313, de 30 de diciembre de 2000.

LEY 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE n.º 313, de 31 de diciembre de 2001.

ORDEN ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas. BOE n.º 310, de 27 de diciembre de 2003.

UNIÓN EUROPEA:

DIRECTIVA 78/855/CEE del Consejo de las Comunidades Europeas, de 9 de octubre de 1978, relativa a fusiones entre sociedades anónimas. *Diario Oficial* n.º L 295, de 20 de octubre de 1978.

DIRECTIVA 90/434/CEE del Consejo de las Comunidades Europeas, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. *Diario Oficial* n.º L 225, de 20 de agosto de 1990.

CONTABILIDAD	ANÁLISIS DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES DESDE UNA PERSPECTIVA CONTABLE Y FISCAL	Núm. 35/2004
TRIBUTACIÓN		

DOLORES DIZY MENÉNDEZ

*Profesora Titular del Departamento de Economía y Hacienda
Pública. Universidad Autónoma de Madrid*

MERCEDES CERVERA OLIVER

*Profesora Asociada del Departamento de Contabilidad y
Organización de Empresas. Universidad Autónoma de Madrid*

Extracto:

Los estados contables no recogen adecuadamente la valoración de los activos intangibles, por lo que se produce una divergencia entre los estados financieros y el valor de mercado de las empresas. En el presente artículo, se parte de la revisión del concepto de activo intangible para analizar posteriormente el tratamiento contable y fiscal dado a los mismos en el caso español, haciendo asimismo referencia al entorno internacional.

Sumario:

1. Relevancia de los intangibles en el contexto económico actual.
2. Problemática planteada en la delimitación del concepto de intangibles.
3. Normativa contable vigente en España.
 - 3.1. Notas preliminares.
 - 3.2. Gastos de investigación y desarrollo.
 - 3.3. Concesiones administrativas.
 - 3.4. Propiedad industrial.
 - 3.5. Fondo de comercio.
 - 3.6. Otros intangibles contemplados por la normativa.
4. El tratamiento fiscal de los activos intangibles.
 - 4.1. La amortización fiscal de los elementos patrimoniales intangibles.
 - 4.2. Las deducciones sobre la cuota por actividades de investigación científica e innovación tecnológica (gastos I+D+i).
5. Comentarios finales.

Bibliografía.

1. RELEVANCIA DE LOS INTANGIBLES EN EL CONTEXTO ECONÓMICO ACTUAL

El contexto económico de las economías europeas ha experimentado un profundo cambio en las dos últimas décadas. Por una parte, los principios de libertad de establecimiento y de libertad de capitales recogidos en el Tratado de la Unión Europea exigen la armonización de las normas contables, tal y como quedó patente en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en marzo de 2000. Por otra, los procesos de globalización e internacionalización de las economías exigen inversiones en investigación, desarrollo, capital humano y en intangibles como forma de mantener la competitividad y de crear valor de las empresas.

Pese a esta realidad, los organismos emisores de normas contables siguen mostrándose restrictivos y reacios a la hora de reconocer los intangibles en los balances de las sociedades, hecho que está provocando una pérdida de la capacidad informativa de los estados financieros, puesto que los usuarios no ven cubiertas sus necesidades con la información contenida en los mismos. Ahora bien, no solamente la información externa adolece de estas carencias informativas, sino que esta aseveración también se hace extensible al ámbito de la información interna.

Dado que los estados contables no reflejan adecuadamente la situación financiera de las empresas, provocando crecientes divergencias entre los valores del patrimonio obtenidos a partir de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y los correspondientes valores de mercado, los destinatarios contables pueden sufrir importantes pérdidas económicas por no disponer de la información adecuada para predecir correctamente los beneficios futuros y las expectativas de crecimiento, así como para estimar sus riesgos.

Por otra parte, y por paradójico que pueda resultar, los gestores prefieren invertir en otro tipo de recursos que les permitan obtener unos beneficios más prometedores en el corto plazo más que optar por adquirir o crear intangibles. Evidentemente, este tipo de actuaciones y prácticas en las circunstancias actuales no hace más que provocar una gestión ineficiente de los recursos de las empresas.

Además, la opacidad existente con respecto a los intangibles dificulta notoriamente el establecimiento de políticas económicas que potencien la innovación, pues los resultados obtenidos de los estudios realizados sobre el particular suscitan cierta desconfianza, no desprovista de argumentos razonables (CAÑIBANO *et al*, 1999).

En definitiva, las situaciones descritas están provocando un replanteamiento de las actuales prácticas contables en relación con esta temática, que ha pasado a erigirse en uno de los grandes retos que han de afrontar los organismos encargados de la emisión de regulación contable. Guiados en esta dirección, en primer lugar se realiza un breve análisis del marco conceptual de los intangibles en el entorno internacional, para centrarnos a continuación en el tratamiento contable y fiscal dado a los activos intangibles en el caso español.

2. PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN LA DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE INTANGIBLES

En los últimos años hemos asistido a un aluvión de publicaciones sobre la naturaleza económica de los intangibles, pese a lo cual no se he llegado a un punto de consenso que permita generalizar sobre cuáles deben ser los criterios aplicables para delimitar qué inversiones pueden concepcuarse de activos intangibles y cuál debe ser su reconocimiento contable y su tratamiento fiscal.

A pesar de ello, una revisión del contenido de las diversas definiciones empleadas respecto del concepto de intangibles permite extraerse una serie de aspectos comunes ¹, que nos permiten avanzar en su identificación y delimitación dentro del marco teórico vigente. Así, desde un punto de vista contable, una primera aproximación permite afirmar que los intangibles constituyen *«fuentes no monetarias de beneficios económicos futuros, sin sustancia física, controladas, o al menos influidas por la empresa, como resultado de acontecimientos y transacciones pasadas (producidos por la empresa, comprados o adquiridos de cualquier otra manera) y que pueden o no ser vendidos separadamente de otros activos de la empresa»* (CAÑIBANO *et al*, 2002).

Sin embargo, a partir de la revisión de la literatura existente sobre los intangibles ² es preciso matizar una serie de aspectos, que destacan por su incidencia en la dirección seguida por la normativa contable hoy en vigor y la que en un futuro pueda desarrollarse, de cara a su adaptación a las necesidades informativas requeridas por los distintos agentes participantes en el actual entorno económico:

- Desde una óptica económica, no existe un criterio teórico para diferenciar los activos intangibles de los tangibles, pues ambas categorías de activos constituyen fuentes generadoras de beneficios futuros y forman parte del patrimonio como consecuencia de eventos pasados. Ahora bien, en la mayoría de los países su normativa contable no permite incluir a los

¹ En la actualidad, no existe un marco de referencia internacionalmente aceptado para la identificación, medición y difusión de información sobre los determinantes intangibles del valor de las empresas. En este sentido, es destacable uno de los resultados del proyecto MERITUM (*Measuring Intangible to Understand and Improve Innovation Management*), financiado por la Unión Europea, dentro del programa TSER (*Targeted Socio-Economic Research*), consistente en la elaboración de unas directrices generales para la gestión y difusión de información sobre intangibles.

² Nótese que normalmente en el texto cuando se hace referencia a intangibles se alude tanto a activos como a medios, pues ambos conceptos pueden generar beneficios o pérdidas en el futuro.

intangibles en el balance, sino que los consideran gastos del ejercicio en que se producen, con la consiguiente distorsión de la imagen fiel ofrecida por sus estados financieros. Ello es así porque en la regulación vigente figura que los elementos reunidos en el balance han de poseer un atributo relevante que sea medible de manera fiable, además de ser objeto de identificación separada del resto de los elementos de activo y pasivo.

- El concepto de intangible desde un punto de vista económico abarca muchos más aspectos que los contemplados en el ámbito contable. Desde una perspectiva contable, dentro de los intangibles, se distinguirá entre aquellos que son identificables y los que no lo son de otros activos y gastos corrientes. Los primeros podrán ser adquiridos o vendidos de forma separada, sin necesidad de comprar o vender el negocio como un todo, y, por ello, en principio podrán plasmarse en el balance al poder desagregarse del resto de los elementos de la empresa. Los segundos (no identificables) plantearán dificultades en su registro contable, entre otros aspectos, por la problemática que entraña separar y valorar ciertos intangibles que tienen en la actualidad la consideración de principales determinantes del valor de la empresa (al menos en ciertos sectores en los que para mantener o crear ventajas competitivas son fundamentales) como es el caso del fondo de comercio: preparación de los empleados, tecnología en desarrollo, procedimientos de fabricación, sistemas de marketing y distribución, conocimiento de la organización, lealtad, satisfacción de los clientes, etc.
- Ante las dificultades que entraña la medición e identificación individualizada de ciertos intangibles, en ocasiones su valor se equipara a la diferencia entre el precio de adquisición de una empresa y el valor neto contable de sus activos tangibles, mientras que en otras se valoran por el importe resultante de la capitalización de los rendimientos futuros (MARTÍNEZ OCHOA, 1997) y cuando este tipo de activos sean perfectamente identificables y mensurables de modo fiable por su precio de adquisición o coste de producción, siguiendo en su reconocimiento pautas análogas a las establecidas para los activos tangibles. No obstante, cabe advertir que la mayoría de los intangibles sólo aparecen indirectamente reflejados por la mejora de la posición de la empresa, que no puede explicarse a la vista de los datos sobre empleo en inversiones en bienes materiales ³.
- Algunos expertos consideran que, al estar desprovistos de sustancia física, la depreciación de intangibles seguirá pautas diferentes a las de los activos tangibles. A este respecto conviene apuntar que otros autores entienden que la diferencia principal entre tangibles e intangibles es la incertidumbre asociada con la generación de beneficios futuros por parte de los segundos, matiz importante puesto que es precisamente la incertidumbre la que impide su reconocimiento contable y dificulta enormemente su valoración. Por el contrario, otros entienden que estos activos aparecerán cuando se invierta dinero u otros medios de pago equivalentes en la adquisición de servicios, incluyendo intangibles tradicionales y ciertos pagos anticipados.

³ Dado que los intangibles reúnen elementos de naturaleza financiera y no financiera, las empresas podrían emplear en la medición y ponderación de los activos de naturaleza no financiera indicadores financieros y no financieros relativos a la existencia y valoración de intangibles. Estos indicadores podrían figurar en el informe de capital intelectual, estado que actualmente elaboran algunas empresas del norte de Europa (BUKH *et al.*, 2002; CAÑIBANO *et al.*, 2002).

A la vista de la vasta panorámica descrita y de las razones argumentadas para manifestar la importancia de la plasmación contable de este tipo de elementos, cabría preguntarse ¿por qué no se registran en el balance la totalidad de los intangibles?, ¿por qué según cuál sea su origen —una adquisición onerosa u otro tipo de transacción— aflorarán o no determinados intangibles? y ¿por qué mayoritariamente se registrarán como gastos del período correspondiente y no como componentes del balance? Estos interrogantes ya han sido contestados en gran medida con las notas esbozadas anteriormente. A modo de síntesis, se podría decir que, normalmente, los intangibles no figurarán en el balance porque caso de poder distinguirse de otros elementos de manera aislada no se tiene certeza de que vayan a materializarse en un futuro en rendimientos positivos ⁴ y, para complicar aún más la cuestión, resulta muy complejo valorar tales expectativas de manera razonable. A esta misma razón obedece que un mismo elemento se reconozca contablemente, o no, según la operación que lo origine. Todo lo anterior explica por qué los intangibles se plasman con carácter bastante generalizado como gastos del período.

Hechas estas consideraciones, en las que se ha hecho hincapié en la concepción de los intangibles desde una perspectiva contable, se pasa al plano de la normativa contable existente. A esta temática se dedica el siguiente epígrafe, en el que se aborda el estudio de la regulación internacional a grandes rasgos y se analiza con un mayor detenimiento la normativa vigente en España.

3. NORMATIVA CONTABLE VIGENTE EN ESPAÑA

3.1. Notas preliminares.

Antes de adentrarnos en el terreno de los intangibles, cabe señalar que en España la contabilidad se encuentra en los aspectos fundamentales regulada legalmente. En los últimos años, tal regulación ha experimentado un proceso de adaptación a las directivas comunitarias, en el que se ha puesto el énfasis en el concepto de imagen fiel y en la separación de los ámbitos contable y fiscal. Entre sus principales fuentes normativas se encuentran: el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas; el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de carácter obligatorio, y que regulan aspectos contables más específicos, entre los que destacan al objeto del presente estudio los relativos a las normas de valoración del inmovilizado inmaterial (Resolución del ICAC de 22 de enero de 1992).

En nuestra regulación, el inmovilizado inmaterial se caracteriza por integrar elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica, que presentan un carácter de permanencia en el seno de la empresa y que ofrecen unas expectativas razonables de generación de beneficios futuros. Dentro de él pueden distinguirse las siguientes partidas: gastos de investigación y desarrollo, concesiones administrativas, propiedad industrial, fondo de comercio,

⁴ Una síntesis de los estudios empíricos que fundamentan esta aseveración puede encontrarse en CAÑIBANO *et al.*, 1999 y 2000.

derechos de traspaso, aplicaciones informáticas y derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero. En relación con estas partidas, cabe diferenciar aquellas que recogen elementos identificables de manera aislada de aquellas otras integradas por elementos no identificables de manera separada, como es el caso del fondo de comercio.

En relación con su registro contable, se contemplan dos situaciones diferentes, según cómo se adquiriera el inmovilizado. Si el inmovilizado es adquirido a terceros, la normativa española sigue el criterio adoptado por unanimidad a nivel internacional (LAÍNEZ, 2001), permitiendo su reconocimiento contable como activo; si bien, se plantea, igual que en otros países, la posibilidad de tratarlo como gasto del ejercicio por el importe de su adquisición. Si el inmovilizado es creado con los propios medios de la empresa, dado que, en muchos casos, resulta complejo identificar de manera precisa las transacciones y costes asociados con su producción, se barajan en su registro las posibilidades de activarlos (práctica que permiten casi todos los países) o considerarlos gastos del ejercicio en que se vayan generando los correspondientes costes.

Con respecto a su valoración, a nivel internacional se plantean dos posibles criterios: el coste histórico y el coste histórico más las revalorizaciones experimentadas. En lo referente a esta cuestión, la normativa contable española se decanta por la aplicación del coste histórico, criterio que predomina en la mayoría de los países. Otra cuestión es el ámbito temporal en el que se produce la depreciación del activo intangible, que en algunos países se identifica con la vida útil y en otros, como es el caso español, el plazo de amortización de los diferentes intangibles viene determinado en gran medida por la normativa, tal y como se expone a continuación.

3.2. Gastos de investigación y desarrollo.

Nuestra legislación contable define el término investigación como *«la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico»* y el desarrollo como *«la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial»*. Con carácter general, los gastos de investigación y desarrollo se imputarán contablemente a los resultados del ejercicio en que se devenguen, si bien, en determinados casos, es posible su activación. En todo caso, su aparición puede venir motivada porque estos gastos se realicen con los propios medios de la compañía o porque la investigación y desarrollo se haya encargado a terceros ajenos a la empresa, valorándose, si se activan, en el primer supuesto por su valor de adquisición y, en el segundo, por su coste de producción.

Su activación se producirá a partir del ejercicio en que confluyan los siguientes requisitos: que exista un proyecto individualizado o específico para las diversas actividades de investigación y desarrollo, cuyos costes estarán claramente fijados en cuanto a su asignación e imputación temporal, debiendo estar asegurados, al menos con certeza razonable, su rentabilidad económica, su éxito técnico y la existencia de financiación suficiente para llegar a alcanzar la culminación del correspondiente proyecto. En ningún caso se contemplarán dentro de los costes de los proyectos de I+D los costes de estructura general, de subactividad y los costes financieros.

A los efectos descritos, habrá que considerar separadamente los gastos activados de investigación de los de desarrollo. Según lo dispuesto en el artículo 194 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), los gastos de desarrollo se amortizarán desde el ejercicio en que se capitalicen y durante un plazo máximo de cinco años, mientras que los gastos de desarrollo activados se amortizarán desde la fecha de terminación del correspondiente proyecto y durante un plazo máximo de cinco años. En la práctica, existen dificultades al delimitar los gastos correspondientes a investigación y a desarrollo, lo que explica que habitualmente los de investigación se tratan como gastos del ejercicio y los de desarrollo se activan cuando confluyen las circunstancias anteriormente mencionadas.

Al analizar el tratamiento contable dado a nivel internacional se observa una gran diversidad, dada la opcionalidad planteada en la capitalización de estos gastos en muchos países. Tratamiento dispar que también se observa en relación con el plazo temporal de amortización: la mitad de los países establecen períodos de amortización en sus respectivas normas, existiendo coincidencia en la fijación de dicho plazo en cinco años, mientras que el resto de las naciones analizadas proponen como período de amortización aquel que corresponda en función de los beneficios esperados del producto o proceso objeto de investigación y desarrollo (LAÍNEZ, 2001).

3.3. Concesiones administrativas.

Las concesiones administrativas representan aquellos gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, así como por aquellas concesiones objeto de transmisión. Su amortización se realizará como máximo durante el período concesional, utilizando para ello un método sistemático de amortización.

3.4. Propiedad industrial.

Bajo esta rúbrica se recogen los importes satisfechos por la propiedad, el derecho al uso o el otorgamiento del empleo de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo cuyo desenlace final sea su inscripción en el correspondiente Registro. Su amortización se realizará en función de la vida útil de estos activos. En términos análogos a los expuestos, se puede hacer referencia a la propiedad intelectual.

3.5. Fondo de comercio.

Esta partida reúne el conjunto de intangibles no identificables y únicamente se reconocerá cuando haya sido adquirido a título oneroso. Conceptualmente, este elemento hace referencia a la diferencia entre el valor contable de una inversión considerada globalmente y el valor total de los correspondientes activos identificables menos los pasivos adquiridos. En el ámbito de la contabi-

lidad internacional, existe consenso total en la obligatoriedad de su registro cuando tenga su origen en una adquisición y no se haya generado internamente, aunque en el reconocimiento contable, ya sea positivo o negativo, y en su imputación a resultados existe una importante divergencia entre países.

Un fondo de comercio positivo se concibe como un beneficio atribuible al negocio o a una inversión adquirida como un todo, que tiene su razón de ser en la combinación de ciertos activos y pasivos, no constituyendo un activo identificable concreto. Por el contrario un fondo de comercio negativo se considera que es fruto de una buena negociación, mediante la que se ha podido pagar un bajo precio por la existencia de algún riesgo o gasto que posiblemente habrá que afrontar en el futuro.

Dado que conceptualmente el fondo de comercio positivo y negativo difieren, lo mismo sucede a la hora de su reconocimiento contable. En el caso del fondo de comercio positivo, se plantean dos tratamientos no excluyentes: activarlo como un inmovilizado inmaterial o eliminarlo contra reservas. La normativa contable de todos los países contempla su activación y varios admiten también la segunda alternativa citada. Asimismo, existe unanimidad en la obligatoriedad de amortizar esta partida cuando se haya reconocido en el activo, pero hay cierta discrepancia en el plazo para registrar tal depreciación. En algunos países, se establece un período normal de amortización y un plazo máximo que, en el caso de ser aplicado, deberá justificarse (así ocurre en España, en donde normalmente se amortizará en cinco años, pudiendo ampliarse este plazo hasta 20 años); otros hacen referencia al habitual plazo de cinco años pero obvian el período máximo, dejando tal elección al arbitrio de la propia empresa; otros indican un plazo único; y, por último, otros consideran su vida útil. En el reconocimiento del fondo de comercio negativo, se observan tres posibles tratamientos, de los que no puede afirmarse de forma concluyente cuál es el que prevalece sobre los restantes en el ámbito internacional, y que son: abonarlo a reservas; reconocer un ingreso diferido e imputarlo sistemáticamente a resultados; o, emplear una partida específica en el pasivo que sólo se imputará a resultados si se cumplen ciertas condiciones detalladas en aquéllas la correspondiente normativa (GALLIZO, 1998), ésta es la alternativa por la que se decanta la normativa española.

3.6. Otros intangibles contemplados por la normativa.

Los **derechos de traspaso** son definidos como el importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales, en los que un tercero se subroga en los derechos y obligaciones originados en el primitivo contrato de alquiler. Las **aplicaciones informáticas** hacen referencia a las cuantías abonadas en concepto de propiedad o derecho al uso de programas informáticos, incluidos los elaborados por la empresa con sus propios medios. Por último, los derechos sobre bienes en régimen de **arrendamiento financiero** ponen de manifiesto el valor del derecho de uso y de opción de compra de aquellos bienes sujetos a un contrato de *leasing*, siempre y cuando no existan dudas razonables de que se va ejercitar su opción de compra a la finalización del contrato de arrendamiento financiero.

4. EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

El inmovilizado inmaterial está integrado por elementos patrimoniales intangibles, susceptibles de valoración económica, que se hayan adquirido mediante contraprestación y que se contabilicen como tales en el activo de la empresa (art. 11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIS).

El tratamiento fiscal de los activos intangibles se circunscribe básicamente a dos aspectos del Impuesto sobre Sociedades: el concepto de amortización y la deducción sobre la cuota por inversiones.

4.1. La amortización fiscal de los elementos patrimoniales intangibles.

Las amortizaciones son deducibles fiscalmente cuando cumplen tres requisitos: efectividad, temporalidad y contabilización. La *efectividad* se entiende realizada cuando el activo se amortiza según alguno de los métodos de amortización admitidos fiscalmente (lineal, porcentaje constante, número de dígitos, plan individualizado o depreciación efectiva justificada por el sujeto pasivo). La *temporalidad* exige la independencia de ejercicios y el no diferimiento del propio Impuesto sobre Sociedades. La *contabilización* establece que no serán deducibles las amortizaciones que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias (principio de inscripción contable), a excepción de los supuestos de libertad de amortización y del arrendamiento financiero.

Los elementos patrimoniales intangibles se valoran por su precio de adquisición o coste de producción, se empiezan a amortizar desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos y el criterio temporal de amortización viene determinado por su vida útil, entendiendo por ésta el período durante el que se espera, razonablemente, que produzcan ingresos (art. 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en adelante RIS).

El problema surge a la hora de establecer cuál es el ámbito temporal y la cuantía *razonable* que se puede considerar como depreciación del ejercicio y, consecuentemente, imputable como gasto fiscal a efectos del cálculo de la base imponible. A este respecto, los gastos de amortización de los siguientes activos intangibles reciben un tratamiento fiscal diferenciado:

- a) **Concesiones administrativas:** constituyen derechos de uso o explotación que se amortizan en el plazo temporal por el que se otorga la concesión y, caso de ser éste ilimitado al carecer de fecha cierta de extinción, se amortizan en diez años ⁵.

⁵ Téngase en cuenta que en el caso de concesiones administrativas pueden existir activos revertibles que, además de la correspondiente amortización fiscal, pueden ser objeto de la provisión por fondo de reversión (art. 13.2.b TRLIS).

b) **Propiedad industrial:** la amortización contable es deducible con el límite máximo anual de la décima parte de su importe cuando no está limitado el período de finalización de los derechos; en caso contrario, se amortizan a lo largo del mismo.

c) **Fondo de comercio:** las dotaciones a la amortización del fondo de comercio son deducibles con el límite anual máximo del 5% (esto es, un plazo máximo de amortización de 20 años) ⁶, siempre que se cumplan los requisitos de:

- Onerosidad: el fondo de comercio tiene que haber sido adquirido mediante contraprestación, y
- No vinculación: la entidad adquirente y la entidad transmitente no pueden estar relacionadas entre sí, de forma que no posean la mayoría de los derechos de voto o dispongan de los mismos en virtud de acuerdos con otros socios, ni tengan la facultad de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, ni hayan nombrado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

Aun cuando no se den los requisitos anteriores de onerosidad y no vinculación, la amortización del fondo de comercio es un gasto fiscalmente deducible cuando las dotaciones responden a una depreciación irreversible de dicho activo.

d) **Marcas:** la amortización contable es deducible con el límite máximo anual de la décima parte de su importe (amortización en diez años), siempre que se cumplan los dos requisitos mencionados anteriormente.

e) **Derechos de traspaso:** las dotaciones contables a la amortización son deducibles con el límite máximo anual de la décima parte de su importe, sujeto a los requisitos de onerosidad y no vinculación. Cuando el contrato tuviera una duración inferior a diez años, el límite máximo anual se calculará atendiendo a la duración del mismo ⁷.

f) **Aplicaciones informáticas:** los programas de ordenador constituyen un derecho de uso de contenido económico temporalmente limitado (art. 95 del RD Legislativo 1/1996), el cual se puede adquirir onerosamente de dos formas:

- Abonando una participación proporcional en los ingresos de su explotación. En este caso existe correlación entre el gasto de la empresa y los ingresos que percibe el titular del derecho cuyo uso se cede; la retribución pactada será gasto/ingreso contable y fiscal en el ejercicio en el que se devengue.

⁶ Para períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2002 el límite de amortización del fondo de comercio era de la décima parte de su importe, por lo que el período de amortización fiscal era de 10 años. Por otra parte, el valor de adquisición de los fondos de comercio, marcas, derechos de traspaso y cualquier otro elemento del activo inmaterial adquiridos en períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1-1-1996, que no hubieran sido deducibles en los mismos, podrán deducirse en períodos iniciados a partir de esa fecha aun cuando contablemente estuvieran plenamente amortizados (TRLIS disp. trans. 7.^a 1).

⁷ Las indemnizaciones satisfechas a los arrendadores de locales que no cumplan con los requisitos establecidos en la Ley de Arrendamientos Urbanos (Ley 29/1994) tienen la consideración de gastos de primer establecimiento, siendo deducibles en el ejercicio en que se producen.

- Abonando una remuneración a tanto alzado. El derecho de uso adquirido figurará en el activo de la empresa adquirente que lo amortizará contablemente; desde el punto de vista fiscal lo imputará como gasto deducible en función de los años de cesión del derecho de uso (si la cesión es por tiempo limitado) o en diez años (caso de cesión por período ilimitado).

El Real Decreto 537/1997 establece para la adquisición de la titularidad de los derechos de explotación de los programas un coeficiente de amortización anual máximo del 33% y un período máximo de amortización de seis años.

- g) **Programas I+D+i:** las empresas que realicen estos programas pueden amortizar libremente a efectos fiscales las dotaciones que correspondan a activos intangibles afectos a dichas actividades.
- h) **Contratos de arrendamiento financiero:** son cesiones de uso por tiempo determinado y precio cierto que incorporan una opción de compra, recibiendo distinto tratamiento fiscal según se trate de contratos sometidos al régimen general (art. 11.3 TRLIS) o al especial (contratos de *leasing* regulados por el art. 115 TRLIS).

El **régimen general** se aplica a los contratos de cesiones de uso de bienes cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, lo que ocurrirá cuando el valor de la opción sea inferior al valor neto contable o residual del bien arrendado. El tratamiento fiscal de estos contratos coincide con el contable [norma de valoración 5.^a f) del PGC]; las cuotas de amortización constituyen gasto fiscalmente deducible para la entidad cesionaria, mientras que la carga financiera (diferencia entre el precio de adquisición y las cantidades a pagar por la entidad cesionaria), así como la amortización del bien, son gastos fiscalmente deducibles para la entidad cedente.

En los contratos de venta de un bien con posterior arrendamiento con opción de compra sobre el mismo (contrato de *lease-back*)⁸, el cesionario continuará amortizando el activo en las mismas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión. El tratamiento fiscal de estos contratos financieros coincide con el previsto a efectos contables [norma de valoración 5.^a g) del PGC].

El **régimen especial** se aplica a los contratos de *leasing* (regulados por la disp. adic. 7.^a 1 L26/1998) que operan con los requisitos siguientes: 1) el objeto exclusivo del contrato tiene que ser la cesión de uso, 2) los bienes cedidos tienen que quedar afectos exclusivamente a la actividad económica del cesionario, 3) la duración mínima del contrato ha de ser de dos años para bienes muebles y diez para inmuebles, 4) en la cuota a pagar ha de constar separadamente la parte que corresponde a la recuperación del coste y la que corresponde a la carga financiera, así como el IVA que grava la operación, 5) la parte de recuperación del coste debe permanecer constante o ser creciente a lo largo del contrato y 6) el contrato debe incluir la opción de compra a favor del usuario al término de la operación de arrendamiento.

⁸ Estas operaciones financieras consisten en que la empresa que busca financiación enajena un bien del inmovilizado a una entidad financiera que, inmediatamente, lo cede en arrendamiento financiero a la primera, por lo que el bien siempre queda afecto a su actividad empresarial. La devolución del préstamo se instrumenta mediante las cuotas de arrendamiento de uso satisfechas por el cesionario del bien.

El tratamiento fiscal de este tipo de contratos financieros de *leasing* es:

- *Arrendatario o usuario:*
 - Carga fiscal: gasto fiscalmente deducible,
 - Cuota de recuperación del coste: gasto fiscalmente deducible con el límite del doble ⁹ de la cuota de amortización lineal que, según las tablas aprobadas, corresponda al activo financiado. El exceso se puede deducir en ejercicios posteriores dentro del límite.

Desde un punto de vista contable, la operación se puede contabilizar como un arrendamiento o como inversión. Si se contabiliza como arrendamiento, el gasto contable es la cuota de recuperación del coste y el exceso no admitido como gasto fiscal supondrá un ajuste temporal positivo sobre el rendimiento contable. Por el contrario, si la operación se contabiliza como inversión, el gasto contable es la amortización técnica del bien y el exceso no admitido como gasto fiscal originará una diferencia temporal negativa sobre el rendimiento contable.

- *Arrendador o propietario:*
 - La amortización del coste del bien cedido, deducido el valor consignado en la opción de compra, constituye gasto fiscalmente deducible en el plazo de vigencia estipulado en el contrato de arrendamiento.

4.2. Las deducciones sobre la cuota por actividades de investigación científica e innovación tecnológica (gastos I+D+i).

Las sociedades podrán deducir de su cuota líquida un porcentaje de las inversiones realizadas en intangibles relacionados con actividades de investigación y desarrollo (I+D) de nuevos productos o procedimientos industriales y de actividades de innovación tecnológica (IT).

El primer problema surge a la hora de **delimitar** qué ha de entenderse a efectos fiscales por dichos conceptos. A tal efecto, el artículo 35.1.a) TRLIS define la investigación como «*la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico*» y el desarrollo como «*la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora técnica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes*». Ahora bien, cabe preguntarse qué debe entenderse por mejora tecnológica sustancial, o cuál es la frontera entre las actividades de desarrollo experimental y las de desarrollo previo (no incluidas), o si la deducción abarca tanto a la investigación básica o sólo a la aplicada.

⁹ El límite se eleva al triple en el caso de empresas de reducida dimensión.

Más conflicto plantea la descripción de innovación tecnológica: «*actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras substanciales en los ya existentes*» (art. 35.3 TRLIS). A este respecto habrá que matizar si el nuevo producto o proceso resulta de una actividad de investigación o por el contrario procede de una actividad de desarrollo, al igual que precisar cuando la actividad implica una novedad científica o tecnológica sustancial.

Así, por ejemplo, el «software avanzado» que suponga el desarrollo de nuevos teoremas o algoritmos y nuevos sistemas operativos o lenguajes, así como el destinado a facilitar el acceso de las personas discapacitadas a los servicios de la sociedad de la información, se considera actividad I+D. Por el contrario, el «software rutinario» consistente en procesos de mantenimiento, limpieza e instalación de virus, conversión, adaptación o ampliación de sistemas ya existentes, no tiene el tratamiento fiscal de actividad de desarrollo.

Como se aprecia las definiciones que plantean numerosas dudas en cuanto a su interpretación al no resultar nítidas las fronteras de delimitación (véase D. Dizy: 2002), y ello a pesar de la enumeración positiva y negativa de determinadas actividades realizada en la propia legislación tributaria ¹⁰. Sin embargo, este aspecto es de suma importancia teniendo en cuenta que el encuadre conceptual tiene repercusiones fiscales puesto que los porcentajes de deducción aplicables son distintos según se trate de una actividad u otra.

Debido a la complejidad que presentan los gastos en investigación, desarrollo e innovación, la propia Administración Tributaria permite al sujeto pasivo presentar consultas, que poseen carácter vinculante, y solicitar la adopción de acuerdos previos a la realización de los gastos sobre la valoración fiscal de los mismos a efectos de su posible deducción, operando el silencio positivo a los seis meses. En ambos procedimientos la resolución no puede ser recurrida, pero sí los actos de liquidación dictados en aplicación de los criterios de valoración establecidos en la misma.

Por otra parte, el derecho a la deducción es independiente de los resultados alcanzados y de que la actividad investigadora, de desarrollo o de innovación tecnológica sea realizada directamente por la empresa o bien ésta se encargue a un tercero. No obstante, el tratamiento fiscal de las actividades realizadas por encargo es distinto dependiendo de la residencia fiscal de las entidades (contratante y contratada) y del lugar en el que se lleve a cabo la actividad según el esquema siguiente:

¹⁰ Entre las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica se encuentran las siguientes: la materialización de nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño, la creación de un primer prototipo no comercializable, los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que no pueden convertirse o utilizarse en para aplicaciones industriales o para su explotación comercial, el software avanzado y el diagnóstico tecnológico tendente a la identificación, definición y orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por Universidades, Organismos públicos de investigación y Centros de Innovación Tecnológica –reconocidos y registrados como tales según el RD 2609/1996–, cualquiera que fuese el resultado de estas actividades. Por el contrario, se consideran excluidas aquellas actividades que: supongan mejoras o adaptaciones de la producción, se realicen en fases anteriores a la producción o tengan como finalidad la prospección social o explotación e investigación de minerales e hidrocarburos.

Residencia de la entidad contratante	Lugar de realización de la actividad	
	España	Extranjero
España	Deducción por entidad contratante	• No superior al 25%: deducción por entidad contratante • Superior al 25%: no deducción
Extranjero	Deducción por entidad que realiza el proyecto	

La **base de la deducción** es el importe de la inversión efectuada en elementos patrimoniales intangibles en el período impositivo en que sean puestos en funcionamiento. Concretamente, para que los gastos en intangibles den derecho a deducción es necesario que cumplan cuatro requisitos:

1. Han de tener la consideración de gasto contable [norma de valoración 5.º a) del PGC], con independencia de su contabilización como gasto del ejercicio o de su activación en el inmovilizado inmaterial en curso o terminado.

Se aplica el criterio de devengo frente al de caja, por lo que los gastos anticipados no darán derecho a deducción y los gastos realizados pendientes de pago sí dan derecho a deducción.

2. Deben estar relacionados directamente con la actividad y aplicados efectivamente a la misma (ICAC Resol. 21-1-1992).
3. Pueden realizarse tanto en España como en el extranjero, si bien en este último caso la inversión tiene que ser secundaria, tanto desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo (no superar el 25% del importe total invertido).
4. Tienen que constar de forma específica individualizados por conceptos (I+D o IT) y por proyectos.

Básicamente, los costes relacionados directamente con la actividad de investigación e innovación tecnológica abarcan tres conceptos: personal (investigadores, técnicos y personal de apoyo); materias primas, consumibles y servicios; y amortizaciones (inmovilizado afecto al proyecto). No se incluyen los gastos financieros ni los derivados del uso de la infraestructura general de la empresa.

A la hora de cuantificar la base de la deducción no se computa el 65% de las subvenciones recibidas para la realización de la actividad que hayan sido imputadas como ingreso fiscal del ejercicio impositivo.

En los proyectos de investigación, los activos fijos se computan como inmovilizado material, mientras que los gastos de investigación forman parte del inmovilizado inmaterial, salvo que se imputen como gastos del propio ejercicio. Por su parte, la adquisición de tecnología avanzada en forma

de patentes, licencias, *Know-how* y diseños industriales no puede efectuarse a una entidad vinculada y la base de la deducción anual no puede superar el millón de euros (500.000 euros para los ejercicios impositivos iniciados con anterioridad a 1-1-2004); el exceso de gasto se puede deducir en los ejercicios posteriores.

Como ya hemos comentado el **porcentaje de la deducción** es distinto según se trate de actividades de investigación y desarrollo (I+D) o de actividades de innovación tecnológica (IT) y de la modalidad de inversión (gastos en intangibles o inmovilizado):

Tipo de actividad	Porcentaje de deducción
Investigación y desarrollo:	
• Gastos:	– 30% con carácter general – 50% del exceso sobre el gasto medio realizado en los periodos n-1 y n-2 – 20% adicional del coste de investigadores cualificados y proyectos encargados a Universidades, Organismos públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología
• Inmovilizado:	– 10% (excluidos inmuebles y terrenos)
Innovación tecnológica:	– 10% de los gastos de adquisición de tecnología avanzada, diseño industrial e ingeniería de procesos de producción y obtención del certificado de calidad – 15% de los gastos de proyectos encargados a Universidades, Organismos públicos de investigación o Centros de Innovación y Tecnología

Por ejemplo, un centro de investigación de una empresa invierte 60.000 euros en intangibles a lo largo del año 2004, lo que supone un notable incremento sobre la inversión media realizada en los dos años anteriores (2002 y 2003) que ascendió a 20.000 euros. La base de la deducción por inversiones se calculará de la siguiente forma: 30% de 20.000 más 50% de 40.000 más 20% de 60.000, en total la cuantía de la deducción asciende a 38.000 euros.

Además, la cuantía de deducción tiene un **límite**: no puede superar el 50% de la cuota líquida (cuota íntegra minorada en las deducciones por doble imposición interna e internacional y las bonificaciones) siempre que el importe de la deducción exceda del 10% de dicha cuota líquida, reduciéndose al 35% en caso contrario. Las deducciones del ejercicio no practicadas por insuficiencia de cuota se pueden trasladar a las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los quince años sucesivos e inmediatos, con el límite general del 35% salvo que se den las condiciones necesarias para aplicar el límite superior mencionado.

Por ejemplo, en el ejercicio impositivo de 2004 la cuota líquida ascendió a 10.000 euros y deducción por actividad I+D a 6.000 euros. El límite de la deducción será el 50% (5.000 euros) ya que la deducción supera el 10% de la cuota líquida (1.000 euros); los 1.000 euros no deducidos por insuficiencia de cuota dan derecho a deducción en los ejercicios de 2005 a 2019.

Si suponemos que la cuota líquida del ejercicio 2005 asciende a 20.000 euros, se podrán deducir 350 euros (el 35% de 1.000 euros ya que la cantidad pendiente de deducción es inferior al 10% de la cuota líquida); sin embargo, si la cuota líquida hubiese sido de 7.000 euros, se podrían deducir 500 euros (el 50% de 1.000 euros al superar el 10% de la cuota líquida).

5. COMENTARIOS FINALES

En las últimas décadas, se observa un cambio importante en el proceso económico de creación y pérdida de valor de las variables financieras, de manera tal que la información contenida en los estados financieros no ofrece a sus usuarios el detalle adecuado para decidir correctamente sobre las líneas de actuación que han de seguir. A este respecto, hay que tener en cuenta que las nuevas tecnologías y el acceso a la información financiera vía internet exige una unificación de las normas contables que permita la comparación de los estados financieros de las sociedades de la Unión Europea en aras a garantizar la máxima transparencia en la información contable.

Esta falta de adecuación de la información contable es debida en gran medida a la problemática que plantea el reconocimiento y valoración de los elementos patrimoniales intangibles y, por ello, en la actualidad esta temática se erige en uno de los principales retos a resolver por los organismos emisores de normas contables.

En esta línea, el horizonte que se vislumbra es profuso y confuso: no se cuestiona la necesidad de adoptar nuevas normas y principios comunes pero las discrepancias surgen en cuanto a su articulación, de forma que nos encontramos ante un abanico de posibilidades excesivamente amplio. Mientras que algunos abogan por seguir criterios análogos a los establecidos para los elementos tangibles, otros defienden a ultranza la sustitución del modelo contable actual por otro fundamentado en valores actuales, otros son partidarios exclusivamente de complementar la información actual con la incorporación de algunas normas y la inclusión en las cuentas anuales de información financiera y no financiera sobre esta materia y, los más conformistas, abogan por dejarlo todo como está.

España no es ajena a este proceso tendente a contemplar de una manera más generosa el reconocimiento de los activos intangibles, si bien su posicionamiento queda condicionado por su pertenencia a la Unión Europea que se plantea en estos momentos la armonización de sus normas contables y el establecimiento de una base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades a nivel europeo, mediante la modificación de las respectivas Directivas comunitarias.

BIBLIOGRAFÍA

- BUKH, PN. JOHANSEN, MR. and MOURITSEN, J. (2002): «Multiple Integrated Performance Management Systems: IC and BSC in a Software Company», *Singapore Management Review*, Special Issue, volume 24, issue 3, págs. 21-33.
- CAÑIBANO, L., GARCÍA-AYUSO, M. y SÁNCHEZ, P. (1999): «La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas: Revisión de la literatura». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Extraordinario, n.º 100. Págs. 17-88.
- CAÑIBANO, L., GARCÍA-AYUSO, M. and SÁNCHEZ, P. (2000): «Accounting for Intangibles: A Literature Review» *Journal of Accounting Literature*, volume 19, Fisher School of Accounting University of Florida, págs. 102-130.
- CAÑIBANO, L., SÁNCHEZ, P., GARCÍA-AYUSO, M. y CHAMINADE, C. (2002): *Proyecto Meritum. Directrices para la gestión y difusión de información sobre intangibles*, Fundación Airtel Móvil.
- CEA, J.L. (2001): *Armonización contable internacional y reforma de la contabilidad española*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- CEA, J.L. (2002): «La contabilidad empresarial en la encrucijada del euro y de la globalización», *Revista de Empresa y Estudios Económicos*, vol. I, n.º 2, enero-abril 2002, págs. 5-14.
- CISPRAXIS (2003): *Fiscalidad práctica*, Valencia.
- DIZY, D. (2002): «Análisis de los incentivos fiscales a la innovación tecnológica en la Unión Europea. Especial referencia al caso español», *Revista Madri+d, de Investigación en gestión de la Innovación y Tecnología*, monografía 3, págs. 57-66.
- FRANCIS LEFEBVRE (2003): *Memento fiscal*, Madrid.
- GALLIZO, J.L. (1998): «El fondo de comercio en las normas internacionales de contabilidad», *Partida doble*, n.º 93, págs. 58-87.
- LAÍNEZ GADEA, J.A., coord. (2001): *Manual de contabilidad internacional*, Ediciones Pirámide, Madrid.
- LEY 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.
- MARTÍNEZ OCHOA, L. (1997): «Activos intangibles e información contable», *Partida Doble*, n.º 81, págs. 16-23.
- NAVARRO, A. (2003): «La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las normas internacionales de contabilidad», *Impuestos* n.º 4/Año XIX, págs. 11-36.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- REAL DECRETO 537/1997, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- RESOLUCIÓN del ICAC de 22 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.
- SERRANO, F. (1999): «Incentivos fiscales por actividades de investigación y desarrollo en la Unión Europea: una nota», *Papeles de Economía Española* n.º 81, págs. 211-218.

CONTABILIDAD	CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC	Núm. 36/2004
---------------------	-------------------------------------	-------------------------



JAVIER ROMANO APARICIO
MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES

Profesores del CEF

BOICAC núm. 52, diciembre 2002. Consulta 3

SUMARIO:

Sobre cuándo debe entenderse que un activo ha sido utilizado al efecto de su calificación contable como existencias o inmovilizado.

Respuesta:

El artículo 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, dispone que la adscripción de los elementos del patrimonio al activo inmovilizado o al circulante se determinará en función de la afectación de dichos elementos, y asimismo establece que el activo inmovilizado comprenderá los elementos destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad.

Por otra parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en su tercera parte, Definiciones y relaciones contables, define el grupo 2 «Inmovilizado» como los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa y si bien en lo relativo al grupo 3 «Existencias», solamente dispone una enumeración del conjunto de las cuentas que en él se integran, de las distintas definiciones de estas últimas se desprende que las existencias son aquellos elementos del activo destinados a la venta, con o sin transformación.

Por consiguiente, el criterio delimitador aplicable a un elemento para adscribirlo al inmovilizado es el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa. En otras palabras, es la función que desempeñan en relación con la actividad objeto de explotación, la causa determinante para establecer su pertenencia al inmovilizado, con preferencia sobre la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como pudiera ser el plazo.

Posteriormente, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994 concretan con mayor detalle el criterio que se entiende aplicable para aquellos elementos que, inicialmente calificados como inmovilizados, son enajenados. A este respecto, el criterio general recogido (también ha sido tratado en la consulta 1 del BOICAC 36, de diciembre de 1998) es el de que un elemento del inmovilizado que haya sido objeto de utilización o explotación no se podrá traspasar al grupo de existencias y, por consiguiente, los resultados producidos por su venta deberán reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias como resultados extraordinarios.

De acuerdo con lo anterior, resulta fundamental determinar en qué situaciones se entiende que un inmovilizado ha sido utilizado; en concreto, para aquellos activos en que teniendo una utilización mínima o irrelevante, se destinan a ser incorporados al ciclo de comercialización de la actividad ordinaria de la empresa. A este respecto, se entiende que en la medida en que el destino a que se ha hecho referencia anteriormente para calificar los bienes como inmovilizado sea irrelevante respecto a la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental debiera limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien.

EJEMPLO:

La sociedad «SEA MAINTENAINCE, S.A.» se dedica a la comercialización en España de equipos informáticos de una conocida multinacional norteamericana.

Al inicio del ejercicio 20X3, adquiere una partida de equipos informáticos por valor de 10.000.000 de u.m. de los que 2.000.000 van a ser destinados a la renovación de los propios equipos de la compañía, operación que se tiene previsto realizar para primer trimestre del ejercicio.

Sin embargo, dado el fuerte volumen de pedidos por parte de uno de los mejores clientes de la empresa, se decide a finales del mes de marzo del ejercicio 20X3, que la mitad de los equipos que estaban destinados a ser utilizados por «SEA MANTENAINCE, S.A.» sean vendidos a este cliente.

El margen sobre ventas con el que opera la compañía es del 20 por 100 sobre el precio de coste.

Al inicio del año 20X4, dado el gran crecimiento de la empresa, se decide el cambio a una nueva sede social y se venden los equipos informáticos adquiridos en el año anterior por un importe de 500.000 u.m.

SE PIDE: Contabilidad de las anteriores operaciones si la vida útil de los equipos es de cinco años y las operaciones se realizan al contado.

.../...

.../...

Solución:

AÑO 20X3

Al inicio del ejercicio, por la compra de los equipos, y dado que 8.000.000 van a ser tratados como existencias (su destino es la venta) y que 2.000.000 van a ser utilizados por la empresa (su destino es, por tanto, inmovilizado), el registro contable será:

8.000.000	Compras de mercaderías (600)		
2.000.000	Equipos para proceso de información en montaje (237)		
	a Tesorería (57)	10.000.000	
		x	

Por la venta de los equipos cuyo coste ha sido de 8.000.000 u.m., teniendo en cuenta que la empresa opera con un margen del 20 por 100 sobre el precio de coste, el precio de venta será:

$$\begin{aligned}\text{Precio de venta} &= \text{Precio de coste} + \text{Margen} \\ \text{Precio de venta} &= \text{Precio de coste} + 20\% \text{ Precio de coste} \\ \text{Precio de venta} &= 8.000.000 + 20\% \times 8.000.000 = 9.600.000\end{aligned}$$

9.600.000	Tesorería (57)		
	a Ventas de mercaderías (700)	9.600.000	
		x	

Finales de marzo. Por el cambio de afectación de inmovilizado a existencias de la mitad de los equipos que inicialmente estaba previsto que fuesen utilizados como inmovilizado, ya que el fondo económico de esta operación está relacionado con una actividad comercializadora:

1.000.000	Inmovilizado transformado en existencias (60-)		
	a Equipos para proceso de información en montaje (237)	1.000.000	
		x	

Por la venta de los anteriores equipos:

1.200.000	Tesorería (57)		
	a Ventas de mercaderías (700)	1.200.000	
		x	

Al inicio del mes de abril, por la entrada en funcionamiento de los equipos que serán utilizados por la empresa:

1.000.000	Equipos para proceso de información (227)		
	a Equipos para proceso de información en montaje (237)	1.000.000	
		x	

.../...

.../...			
Al cierre del ejercicio, por la amortización de los equipos:			
150.000	Amortización del inmovilizado material (682)		
	(1.000.000 / 5 × 9/12)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	150.000
	_____	x _____	
AÑO 20X4			
Por la venta de los equipos que en el año anterior han estado afectados como inmovilizado, ya que éste ha sido el fondo económico de la operación:			
500.000	Tesorería (57)		
150.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		
350.000	Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)		
		a Equipos para proceso de información (227)	1.000.000
	_____	x _____	

BOICAC núm. 52, diciembre 2002. Consulta 4**SUMARIO:**

Sobre el tratamiento contable de las ventas en una empresa inmobiliaria.

Respuesta:

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, establecen en su norma de valoración número 18 «Ventas y otros ingresos» que «las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que están en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio».

También recoge esta norma que se entenderá que están en condiciones de entrega material cuando éstos se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la misma, estableciendo que se entiende que no son significativos cuando se ha incorporado un mínimo del 80 por 100 de sus costes de construcción sin tener en cuenta el valor de terreno.

La empresa, en base al objetivo de imagen fiel que deben conseguir las cuentas anuales, podrá emplear el porcentaje del 80 por 100, o un porcentaje superior, circunstancia que deberá explicarse en la memoria; este porcentaje se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa. No es imperativa por tanto la norma respecto a un porcentaje concreto (siempre y cuando sea al menos del 80%); no obstante, de acuerdo con las actividades realizadas por estas empresas, la norma entiende que se deben registrar las ventas no en caso de que las construcciones estén totalmente terminadas, sino «sustancialmente», de forma que la mera suspensión en la ejecución de ciertos gastos para finalizar la obra no conlleve un tratamiento contable que perjudique el objetivo de imagen fiel que deben perseguir las cuentas anuales.

EJEMPLO:

La compañía inmobiliaria «ANCHA ES CASTILLA, S.L.», durante el año 2001, está promoviendo la construcción de dos edificios de apartamentos en una zona residencial del noroeste de Madrid, denominados «EL RINCÓN DEL SOL» y «NUEVO AMANECER». Uniéndose a la alta demanda de la zona los precios realmente competitivos de estas promociones, ha resultado que todos los apartamentos se han vendido sobre plano, incluso antes de empezar las obras.

Durante el año 2001 se recibieron un millón de euros de los compradores de «EL RINCÓN DEL SOL» y dos millones de euros de «NUEVO AMANECER».

El detalle de costes es el siguiente:

Promoción	Costes incurridos	Costes pendientes	Valor del terreno	Precio de venta
«El Rincón del Sol» ...	1.800.000	1.300.000	900.000	6.500.000
«Nuevo Amanecer» ...	3.500.000	600.000	1.000.000	8.000.000

La sociedad «ANCHA ES CASTILLA, S.L.», en base al objetivo de imagen fiel, entiende que están en condiciones de entrega material, cuando se han incorporado un mínimo del 85 por 100 de sus costes de construcción sin tener en cuenta el valor del terreno.

Durante el año 2002, se comenzó una nueva promoción denominada «EL DORADO ATARDECER». Además, se recibieron doce millones de euros de los compradores, seis por la entrega de la promoción «NUEVO AMANECER», una vez que quedó totalmente terminada, y el resto por anticipos de las otras dos, cuatro millones de los compradores de «EL RINCÓN DEL SOL» y dos millones de los compradores de «EL DORADO ATARDECER».

.../...

.../...

El detalle de costes del año 2002 es el siguiente:

Promoción	Costes incurridos	Costes pendientes	Valor del terreno	Precio de venta
«El Rincón del Sol» ...	2.700.000	400.000	900.000	6.500.000
«El Dorado Atardecer» .	2.300.000	500.000	700.000	5.000.000
«Nuevo Amanecer» ...	4.100.000		1.000.000	8.000.000

SE PIDE: Contabilizar las operaciones realizadas por «ANCHA ES CASTILLA» en los años 2001 y 2002.

Solución:

El ICAC en su consulta 7, publicada en el BOICAC n.º 15, ya dio contestación a esta pregunta, aunque refiriéndose entonces al borrador del plan sectorial para las empresas inmobiliarias. En el caso presente el ICAC se remite a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, y concretamente a la norma de valoración 18.^a, «Ventas y otros ingresos». Sin embargo, hay que comenzar aclarando que una y otra utilizan el mismo criterio, de manera que la única diferencia es que, en la primera, la norma era meramente un proyecto.

AÑO 2001

Por los cobros recibidos por los compradores:

3.000.000	Bancos, c/c a la vista (572)	
	a Anticipos de clientes (437)	3.000.000
_____	x _____	

Por los gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a la promoción «EL RINCÓN DEL SOL»:

1.800.000	Gastos por naturaleza (6)	
	a Contrapartidas (-)	1.800.000
_____	x _____	

Por los gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a la promoción «NUEVO AMANECER»:

3.600.000	Gastos por naturaleza (6)	
	a Contrapartidas (-)	3.600.000
_____	x _____	

Al cierre del ejercicio calcula los costes incorporados a la construcción, siempre sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra:

.../...

.../...

«EL RINCÓN DEL SOL»: 58% (1.800.000 / 3.100.000 × 100)

«NUEVO AMANECER»: 85,36% (3.500.000 / 4.100.000 × 100)

La primera promoción no está en condiciones de entregarse, según entiende el Plan, porque está por debajo del 80 por 100. De manera que en ningún caso podría la sociedad considerar los anticipos como ventas en este caso. Así al cierre del ejercicio debe reflejar el valor de la existencia por su coste de promoción:

2.700.000	Promociones en curso (330)	
	a Variación de existencias de	
	promociones en curso (710)	2.700.000
_____	x _____	

En cambio, en la segunda promoción, sí podría computar la venta en sus cuentas de ingresos, porque supera el 80 por 100 del Plan y también el límite del 85 por 100 que se ha impuesto la Sociedad. La cantidad a computar debe ser en cualquier caso inferior al importe total del precio de venta, ya que la imputación de gastos e ingresos debe hacerse de forma que se respete el principio de correlación entre unos y otros. La cantidad a imputar como ingreso puede calcularse en proporción a la parte que representan los costes incurridos respecto del total de costes, incluyendo el terreno. En consecuencia, el importe computable sería el 85,36 por 100 de 8.000.000 de euros: 6.828.800 euros.

2.000.000	Anticipos de clientes (437)	
4.828.800	Clientes(430)	
	a Ventas de edificaciones (712)	6.828.800
_____	x _____	

AÑO 2002

Por los cobros recibidos por los compradores:

12.000.000	Bancos, c/c a la vista (572)	
	a Anticipos de clientes (437)	12.000.000
_____	x _____	

Por los gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a la promoción «EL RINCÓN DEL SOL»:

900.000	Gastos por naturaleza (6)	
	a Contrapartidas (-)	900.000
_____	x _____	

Por los gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a la promoción «NUEVO AMANECER»:

600.000	Gastos por naturaleza (6)	
	a Contrapartidas (-)	600.000
_____	x _____	

.../...

.../...

Por los gastos incurridos en el ejercicio correspondientes a la promoción «EL DORADO ATARDECER»:

2.300.000	Gastos por naturaleza (6)		
	a	Contrapartidas (-)	2.300.000
		x	

Por la entrega a los compradores de la promoción «NUEVO AMANECER»:

6.000.000	Anticipos de clientes (437)		
	a	Ventas de edificaciones (700)	1.171.200
	a	Clientes (430)	4.828.800
		x	

Al cierre del ejercicio calcula los costes incorporados a la construcción, siempre sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra:

«EL RINCÓN DEL SOL»: 87% $(2.700.000 / 3.100.000 \times 100)$

«EL DORADO ATARDECER»: 82% $(2.300.000 / 2.800.000 \times 100)$

Las dos promociones podrían contabilizarse como ventas, por estar en condiciones de entregarse de acuerdo con el Plan pero la sociedad, por lo que respecta a «EL DORADO ATARDECER», no puede hacerlo, puesto que ella se ha marcado un límite del 85 por 100 y debe mantenerlo para todas sus promociones, además de justificarlo en la memoria.

Por el reconocimiento de la venta de «EL RINCÓN DEL SOL»:

5.000.000	Anticipos de clientes (437)		
655.000	Clientes (430)		
	a	Ventas de edificaciones (700)	5.655.000
		x	

Por la variación de existencias:

2.700.000	Variación de existencias de promociones en curso «EL RINCÓN DEL SOL» (710)		
	a	Promociones en curso «EL RINCÓN DEL SOL»	2.700.000
		x	
3.000.000	Promociones en curso «EL DORADO AMANECER»		
	a	Variación de existencias de promociones en curso «EL DORADO AMANECER»	3.000.000
		x	

CONTABILIDAD	SUPUESTO PROPUESTO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENCIÓN Y CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL (CONVOCATORIA 2002)	Núm. 37/2004
---------------------	--	-------------------------



JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Sumario:

- Distribución de beneficios. Contabilidad de los accionistas.
- Cálculo valor teórico. Regularización y cierre. Balance de situación. Liquidación y cierre de la empresa. Ampliación de capital social con aportación no dineraria.
- Operaciones financieras: préstamo con mensualidades constantes y las de junio y diciembre con cuantía doble.
- Análisis estados financieros: Análisis de la situación económica y financiera de una empresa.

[Supuesto propuesto para el ingreso en el Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social. Convocatoria 2002 (Orden de 16 de mayo de 2002 –BOE 28 de mayo de 2002–)].

ENUNCIADO**APARTADO 1**

La SA «CANOLASA» presenta al 31 de diciembre de 2002, algunas de las cuentas que forman su balance de situación:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Accionistas por desembolsos no exigidos	200.000	Capital social	800.000
Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes	50.000	Prima de emisión acciones	200.000
Gastos de primer establecimiento ...	50.000	Reserva legal	80.000
Gastos de ampliación de capital	10.000	Reserva estatutaria	80.000
Fondo de comercio	300.000	Reserva voluntaria	50.000
Gastos de investigación y desarrollo .	40.000	Pérdidas y ganancias	200.000
Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial	(100.000)		
Acciones propias	30.000		
Accionistas morosos	1.250		
.....			

INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA:**1. Información sobre el capital:**

«CANOLASA» se constituyó con un capital de 200 mil € dividido en:

- 170.000 acciones ordinarias (clase A) y
- 30.000 acciones sin voto (clase B) a las que los estatutos reconocen un dividendo mínimo del 3%.

Ambas clases de acciones tienen un valor nominal de 1 € y fueron emitidas a la par.

La sociedad ha realizado dos operaciones de ampliación de capital:

- Primera ampliación. Fue para recibir una aportación no dineraria, emitiendo acciones de 1 € de valor nominal al 200%. La sociedad no ha dispuesto de la prima.
- Segunda ampliación. Consistió en la emisión de acciones de 0,5 € nominales en la proporción de dos acciones nuevas por una antigua a la par. En el momento de la suscripción se desembolsó el mínimo legal y se solicitó un primer dividendo pasivo.

La sociedad adquirió 10.000 acciones propias con voto y desea mantenerlas en cartera.

2. En los estatutos se establece la obligación de dotar una reserva con iguales características que la legal.

TRABAJO A REALIZAR:

- a) Asiento contable correspondiente a la aprobación por parte de la Junta General de repartir un dividendo del 10% del valor nominal de las acciones en circulación, que es abonado a los accionistas que corresponda, retención fiscal 30%, y el resto del beneficio de libre disposición destinarlo a mejorar las instalaciones de la empresa.
- b) Asiento contable correspondiente al reparto de los dividendos por parte de un accionista que suscribió 10.000 acciones (con voto) en el momento de la constitución y acudió a la ampliación de capital adquiriendo los títulos que le correspondían y desembolsando el dividendo exigido.
- c) Asiento contable correspondiente al reparto de los dividendos por parte de un accionista que suscribió 10.000 acciones (sin voto) en el momento de la constitución y acudió a la ampliación de capital adquiriendo la mitad de los títulos que le correspondían y desembolsando el dividendo exigido.
- d) Asiento contable correspondiente al reparto de los dividendos por parte de un accionista que suscribió 5.000 acciones (con voto) en el momento de la constitución y acudió a la ampliación de capital adquiriendo los títulos que le correspondían y no habiendo desembolsado el dividendo exigido.

APARTADO 2

La SA «CALASA» presenta al 1 de mayo de 2002 los siguientes elementos patrimoniales:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Accionistas por desembolsos no exigidos	100.000	Capital social (50.000 títulos)	500.000
Gastos de primer establecimiento ...	50.000	Prima de emisión de acciones	200.000
Gastos de investigación y desarrollo .	100.000	Reserva legal	50.000
Propiedad industrial	150.000	Reservas estatutarias	50.000
Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial	(100.000)	Reservas voluntarias	30.000
Terrenos y construcciones	800.000	Pérdidas y ganancias	100.000
Elementos de transporte	200.000	Dividendo activo a cuenta	(10.000)
Amortización acumulada del inmovilizado material	(200.000)	Resultados negativos de ejercicios anteriores	(30.000)
Provisión por depreciación del inmovilizado material	(25.000)	Provisión para responsabilidades	10.000
Accionistas por desembolsos exigidos	50.000	Provisión para grandes reparaciones .	20.000
Inversiones financieras temporales en capital	30.000	Deudas a largo plazo	130.000
Provisión por depreciación de inversiones financieras temporales	(5.000)	Deudas a corto plazo	50.000
Mercaderías	40.000	Intereses de deudas	6.000
Provisión por depreciación de mercaderías	(5.000)	Proveedores	84.000
Clientes	50.000	Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales	30.000
Provisión depreciación insolvencias .	(5.000)	Organismos de la Seguridad Social, acreedores	20.000
Bancos, c/c a la vista	10.000		
Total	1.240.000	Total	1.240.000

La Junta General de la Sociedad aprueba una ampliación de capital para recibir una aportación no dineraria que consiste en la empresa individual «TURINA», renunciando todos los accionistas a su derecho preferente de suscripción. Los auditores de la sociedad fijan el precio de las nuevas acciones en función del valor teórico que se desprende del balance anterior con las siguientes correcciones:

1. Los elementos de transporte que están amortizados por el 50% de su precio de adquisición se valoran en 80.000 €, siempre que se realicen previamente las reparaciones previstas.
2. La cuenta Terrenos y Construcciones recoge el importe del edificio de la empresa, el 30% de su valor corresponde al terreno, al cual corresponde la provisión estimada. Los auditores fijan el valor actual del solar en 300.000 € y el del edificio en 700.000 €.
3. Todos los derechos de cobro se consideran ciertos y sin riesgo.
4. Las responsabilidades se estiman en 40.000 €

El balance de comprobación que presenta la empresa «TURINA» es el siguiente:

Cuentas	Saldo
Compras de mercaderías (100.000 unidades)	100.000
Construcciones	300.000
Gastos financieros. Intereses por descuento de efectos	3.000
Reservas	50.000
Provisión para insolvencias de tráfico aplicada	5.000
Devoluciones de compras (2.000 unidades)	2.000
Deudas por descuento de efectos	40.000
Ventas de mercaderías (100.000 unidades)	300.000
Hacienda pública, acreedora	5.000
Subvenciones oficiales a la explotación	20.000
Proveedores	30.000
«Rappels» sobre ventas	6.000
Primas de seguros	2.500
Inversiones financieras temporales en capital	10.000
Publicidad y propaganda	12.000
Pérdidas de créditos comerciales incobrables	6.000
Maquinaria	200.000
Amortización acumulada del Inmovilizado Material	200.000
Sueldos y salarios	37.000
Seguridad Social a cargo empresa	9.000
Mercaderías (1.000 unidades)	900
Efectos comerciales a cobrar	50.000
Subvenciones oficiales en capital	100.000
Amortización del Inmovilizado Material	20.000
Tesorería	XXXX
Capital	100.000
Subvenciones de capital traspasadas al resultado del ejercicio	10.000
Valores de renta fija	10.000
Intereses de valores de renta fija	100
Ingresos financieros de valores de renta fija	100
Dividendo a cobrar	200
Ingresos de participaciones en capital	200
Variación de existencias de mercaderías (Saldo Deudor)	1.800
Gastos anticipados	2.000

Una vez efectuada la regularización contable y el asiento de cierre, a la vista de la situación patrimonial presentada, los auditores estiman que se deben realizar las siguientes correcciones en sus valores para ser adquirida por «CALASA»:

- a) Las mercaderías que están valoradas por el método LIFO se valoran por el FIFO.

- b) Por venderse la empresa pierde el 50% de la subvención en capital concedida para financiar la maquinaria, por lo que tendrá que devolver a la entidad que la concedió los recursos financieros en un plazo de 6 meses.
- c) Los gastos anticipados corresponden a una campaña publicitaria de la empresa que por venderse deja de tener valor.
- d) La construcción se valora en 300.000 €.
- e) Las acciones que posee se valoran en el valor de mercado que es de 8.100 €.
- f) Se le reconoce un valor inmaterial originado por la clientela y el personal que se fija en 59.000 €.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Cálculo del valor teórico de las acciones de «CALASA».
2. Asientos correspondientes a la regularización contable y al cierre de la contabilidad de la empresa individual «TURINA».
3. Balance de situación de la empresa «TURINA».
4. Asientos correspondientes a los ajustes de liquidación y al cierre de la empresa.
5. Asiento de ampliación de capital de la sociedad «CALASA», explicando el número de acciones que emite para pagar la aportación no dineraria.

APARTADO 3

Se dispone de la siguiente información de la empresa «X»:

El 1 de diciembre del año 1 la empresa solicita un crédito al banco que le es concedido por importe de 5.000.000 €, para ser amortizado en 8 años mediante mensualidades iguales que se abonarán el día 1 de cada mes, las correspondientes a los meses de junio y diciembre serán por el doble de dicho importe.

El tipo de interés es del 6% nominal capitalizable mensualmente.

TRABAJO A REALIZAR:

1. Información contable que figurará en el balance de situación de la empresa «X» el 31 de diciembre del año 1.
2. Anotación contable que realizará la empresa el día 1 de marzo del año 2.

3. Anotación contable que realizará la empresa el día 1 de junio del año 2.
4. Información contable que figurará en el balance de situación de la empresa «X» el 31 de diciembre del año 3.

APARTADO 4

La sociedad «A» presenta a 31 de diciembre de 2002 la siguiente información financiera expresada en miles de euros:

BALANCE DE SITUACIÓN

Activo	2001	2002	Pasivo y Neto	2001	2002
Inmovilizado Material	600	780	Capital social	900	900
Amortizaciones	(300)	(336)	Reservas		120
IFP, en capital	240	1.440	Deudas a largo plazo	150	135
Materias primas	150	210	Proveedores	480	309
Productos en curso	210	300	Pérdidas y ganancias	300	2.790
Productos terminados	360	450			
Clientes	510	1.110			
Tesorería	60	300			
Total	1.830	4.254	Total	1.830	4.254

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

	2001	2002
Ventas netas	12.000	15.000
Menos: coste producción vendida	(4.350)	(4.800)
Menos: gastos de operación:		
• Gastos de personal	(7.200)	(7.410)
• Otros gastos	(90)	(45)
• Amortizaciones	(45)	(36)
BAII	315	2.709
Menos: intereses	(15)	(9)
BAI (Explotación)	(300)	(2.700)
Más: resultados extraordinarios positivos	–	90
BAI (Empresa)	300	2.790
Menos: impuesto sobre beneficios (30%)	(90)	(450)
BENEFICIO DESPUÉS DE IMPUESTOS	210	1.950
Menos: dividendos	(90)	(450)
Menos: reservas	(120)	(1.500)

Las ratios medias del SECTOR que se conocen para ambos ejercicios son las siguientes:

Autonomía financiera	1,5
Tasa de participación de gastos de personal (en %)	50
Coeficiente ácido o liquidez a corto plazo	1,5
Coeficiente de solvencia o liquidez a medio plazo	2
Rentabilidad económica (en %)	20

TRABAJO A REALIZAR:

Analizar la situación económica y financiera y evolución de la sociedad «A» a 31 de diciembre de 2002.

SOLUCIÓN

APARTADO 1

NOTA PREVIA: A efectos de facilitar la solución designaremos a las acciones de la primera ampliación de capital como Serie C y a las acciones de la segunda ampliación Serie D

De la información complementaria se deduce la siguiente estructura y composición del capital social:

Capital social inicial

Serie A	170.000 × 1 euro	170.000 (acciones ordinarias)
Serie B	30.000 × 1 euro	30.000 (acciones sin voto con dividendo mínimo del 3%)

Capital social primera ampliación

Serie C	200.000 × 1 euro	200.000 Prima de emisión 200.000
---------	------------------------	----------------------------------

Capital social segunda ampliación

Serie D	800.000 × 0,5 euros	400.000
Total Capital Social		800.000

Además hay que tener en cuenta que existen desembolsos pendientes de la segunda ampliación de capital que ascienden al 50% de la misma, esto es, 200.000 € que están recogidos en la cuenta *Accionistas por desembolsos no exigidos (190)*. En cuanto a la primera ampliación de capital que fue suscrita mediante aportaciones no dinerarias, también existe una parte del capital social no desembolsado, la cual figura recogida en la cuenta *Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes (193)* por un importe de 50.000 €, lo que supone un desembolso pendiente del 25% del capital social suscrito.

En el balance de situación está la cuenta de *Accionistas morosos (5581)* con un saldo de 1.250 €, la cual vamos a suponer que procede de acciones de la segunda ampliación de capital –existen otras posibilidades, aunque no hay información suficiente en el ejercicio–, en la que se exigió inicialmente un dividendo del 25% (mínimo legal) y de la que, como hemos visto anteriormente, existe pendiente de solicitar dividendos por un importe del 50% del valor nominal, lo que significa que el dividendo exigido y vencido, del que proceden las acciones en mora, ascendió al 25% del valor nominal, esto es, $0,5 \times 25\% = 0,125$ €. El número de acciones en mora son:

$$\frac{1.250}{0,125} = 10.000 \text{ acciones}$$

Por otro lado, existen 10.000 acciones propias con voto que serán de la Serie A, puesto que las Series C y D no están totalmente desembolsadas, ya que el artículo 76 del TRLSA impide la adquisición de acciones propias cuando éstas no están totalmente desembolsadas.

a) Asiento contable correspondiente a la aprobación por parte de la Junta General de repartir un dividendo del 10% del valor nominal de las acciones en circulación, que es abonado a los accionistas que corresponda, retención fiscal 30%, y el resto del beneficio de libre disposición destinarlo a mejorar las instalaciones de la empresa.

El asiento contable de la distribución del resultado del ejercicio 02 es el siguiente:

200.000	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>	
	<i>a Reserva legal (112) NOTA 1</i>	20.000
	<i>a Reservas estatutarias (116)</i>	
	NOTA 2	20.000
	<i>a Reservas voluntarias (117)</i>	
	NOTA 3	50.000
	<i>a Reserva para acciones propias (115)</i>	30.000

<i>a</i>	<i>Dividendo activo a pagar</i>	
	<i>(525) NOTA 4</i>	54.775
<i>a</i>	<i>Reservas para adquisición de</i>	
	<i>inmovilizado (117-) NOTA 5</i>	25.225
	x	

NOTA 1

La dotación a la reserva legal está contemplada en el artículo 214.1 del TRLSA:

«En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social.»

Por tanto:

20% del capital social = $20\% \times 800.000$	160.000
Reserva legal dotada hasta el momento	80.000
Importe que falta para alcanzar el mínimo	80.000
Dotación del ejercicio: $10\% \times 200.000$	20.000

NOTA 2

El enunciado del ejercicio señala que los estatutos de la sociedad contemplan la dotación de una reserva estatutaria por un importe igual al de la reserva legal, por lo que la dotación a esta reserva será de 20.000 euros.

NOTA 3

La sociedad tiene en el activo las partidas que están afectadas por el artículo 194 del TRLSA, por lo que antes de la atribución de los dividendos es necesario efectuar un análisis del citado artículo que señala lo siguiente:

«1. Los gastos de establecimiento y los de investigación y desarrollo susceptibles de ser recogidos como activos deberán amortizarse en un plazo máximo de cinco años.

4. Hasta que las partidas anteriormente indicadas no hayan sido amortizadas por completo se prohíbe toda distribución de beneficio, a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos no amortizados.»

En el caso del ejercicio:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Gastos de primer establecimiento	50.000	Prima de emisión de acciones	200.000
Gastos de ampliación de capital	10.000	Reservas voluntarias	50.000
Fondo de comercio	300.000		
Gastos de investigación y desarrollo	40.000		
Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial	(100.000)		
Total	300.000	Total	250.000
		Déficit de reservas disponibles	50.000

A la vista del análisis anterior es necesario dotar reservas voluntarias por importe de 50.000 euros.

NOTA 4

Para la cuantificación de los dividendos es necesario tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- El enunciado señala que el dividendo de las acciones ordinarias es del 10% a las acciones en circulación, por lo que las acciones propias serán restadas en los cálculos, es decir, que entendemos que el dividendo final que cobran es del 10% incluyendo en este importe el dividendo que proviene de las acciones propias.
- El número de acciones propias que hay es de 10.000 acciones y corresponden a la Serie A.
- La Serie B está compuesta por acciones sin voto, a las que corresponderá un dividendo privilegiado del 3% (dato del enunciado) y además el mismo dividendo que a las acciones ordinarias.
- La Serie C está desembolsada en un 75%.
- La Serie D está desembolsada en un 50%, aunque en esta serie existen 10.000 acciones en mora que sólo han desembolsado un 25% de valor y sus dividendos quedarán retenidos en tanto no se produzca el desembolso de las cantidades en mora:

Serie	Número de acciones	Valor nominal	Valor desembolsado	% Dividendos	Importe
A	160.000	1	100%	10%	16.000
B	30.000	1	100%	10% + 3%	3.900
C	200.000	1	75%	10%	15.000
D	790.000	0,5	75%	10%	19.750
D	10.000	0,5	12,5%	10%	125
Total					54.775

Del importe total de estos dividendos, quedan retenidos los 125 € que corresponden a las acciones en mora.

NOTA 5

Esta denominación corresponde a una subcuenta de la cuenta *Reservas voluntarias (117)*

Por el pago del dividendo anterior:

54.650	<i>Dividendo activo a pagar (525)</i>		
	(54.775 – 125)		
		a	<i>Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas (4751)</i>
			16.395
		a	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>
			38.255
		x	

b) Asiento contable correspondiente al reparto de los dividendos por parte de un accionista que suscribió 10.000 acciones (con voto) en el momento de la constitución y acudió a la ampliación de capital adquiriendo los títulos que le correspondían y desembolsando el dividendo exigido.

El capital social remunerado correspondiente a este accionista es:

Serie A: 10.000 × 1 euro × 10%	1.000
Serie D: 20.000 × 0,5 euros × 50% × 10%	500
Total	1.500

Por el reconocimiento del dividendo:

1.500	<i>Dividendo a cobrar (545)</i>		
		a	<i>Ingresos de participaciones en capital (760)</i>
			1.500
		x	

Por el cobro del dividendo:

1.050	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
450	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>		
		a	<i>Dividendo a cobrar (545)</i>
			1.500
		x	

c) Asiento contable correspondiente al reparto de los dividendos por parte de un accionista que suscribió 10.000 acciones (sin voto) en el momento de la constitución y acudió a la ampliación de capital adquiriendo la mitad de los títulos que le correspondían y desembolsando el dividendo exigido.

El capital social remunerado correspondiente a este accionista es:

Serie B: $10.000 \times 1 \text{ euro} \times 13\%$	1.300
Serie D: $10.000 \times 0,5 \text{ euros} \times 50\% \times 10\%$	250
Total	1.550

Por el reconocimiento del dividendo:

1.550	Dividendo a cobrar (545)		
		a Ingresos de participaciones en capital (760)	1.550
_____	x	_____	

Por el cobro del dividendo:

1.085	Bancos, c/c a la vista (572)		
465	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)		
		a Dividendo a cobrar (545)	1.550
_____	x	_____	

d) Asiento contable correspondiente al reparto de los dividendos por parte de un accionista que suscribió 5.000 acciones (con voto) en el momento de la constitución y acudió a la ampliación de capital adquiriendo los títulos que le correspondían y no habiendo desembolsado el dividendo exigido.

El capital social remunerado correspondiente a este accionista es:

Serie A: $5.000 \times 1 \text{ euro} \times 10\%$	500
Serie D: $10.000 \times 0,5 \text{ euros} \times 25\% \times 10\%$	125
Total	625

Por el reconocimiento del dividendo:

625	<i>Dividendo a cobrar (545)</i>		
		<i>a Ingresos de participaciones en capital (760)</i>	625
	_____	x	_____

Por el cobro del dividendo, teniendo en cuenta que solamente percibe un dividendo bruto de 500 euros:

350	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>		
150	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>		
		<i>a Dividendo a cobrar (545)</i>	500
	_____	x	_____

APARTADO 2

1. Cálculo del valor teórico de las acciones de «CALASA».

(+) CUENTAS NETO	Capital Social	500.000
	Prima de emisión de acciones	200.000
	Reserva legal	50.000
	Reservas estatutarias	50.000
	Reservas voluntarias	30.000
	Pérdidas y ganancias	100.000
	Dividendo activo a cuenta	-10.000
	Resultados negativos de ejercicios anteriores	-30.000
PATRIMONIO CONTABLE SOCIEDAD «CALASA»		890.000
± AJUSTES	Elementos de transporte (1)	-20.000
	Terrenos (2)	+85.000
	Construcciones (3)	+240.000
	Provisión depreciación insolvencias (4)	5.000
	Provisión para responsabilidades (5)	-30.000
PATRIMONIO DESPUÉS DE AJUSTES		1.170.000

(1) Elementos de transporte

Valor contable: 200.000 – 100.000	100.000
Valor ajustado	80.000
Ajuste negativo	20.000

(2) Terrenos

Valor contable: 30% 800.000 – 25.000	215.000
Valor ajustado	300.000
Ajuste positivo	85.000

(3) Construcciones

Valor contable: 70% 800.000 – 100.000	460.000
Valor ajustado	700.000
Ajuste positivo	240.000

(4) Provisión insolvencias

Valor contable	5.000
Valor ajustado	0
Ajuste positivo	5.000

(5) Provisión para responsabilidades

Valor contable	10.000
Valor ajustado	40.000
Ajuste negativo	30.000

$$\text{Valor teórico ajustado de las acciones de «CALASA»} = \frac{1.170.000}{50.000} = 23,4 \text{ euros/acción}$$

2. Asientos correspondientes a la regularización contable y al cierre de la contabilidad de la empresa individual «TURINA».

Asiento de regularización:

197.300	Pérdidas y ganancias (129)	
	a	Compras de mercaderías (600) 100.000
	a	Intereses por descuento de efectos (664) 3.000
	a	«Rappels» sobre ventas (709) 6.000
	a	Primas de seguros (625) 2.500
	a	Publicidad, propaganda (627) 12.000
	a	Pérdidas de créditos comerciales incobrables (650) 6.000

		a Sueldos y salarios (640)	37.000
		a Seguridad social a cargo de la empresa (642)	9.000
		a Amortización del inmovilizado material (682)	20.000
		a Variación de existencias de mercaderías (610)	1.800
		x	
5.000	Provisión para insolvencias de tráfico aplicada (794)		
2.000	Devoluciones de compras (608)		
300.000	Ventas de mercaderías (700)		
20.000	Subvenciones oficiales a la explotación (740)		
10.000	Subvenciones de capital tras pasadas a resultados del ejercicio (775)		
100	Ingresos de valores de renta fija (761)		
200	Ingresos de participaciones en capital (760)		
		a Pérdidas y ganancias (129)	337.300
		x	

Resultado del ejercicio = Ingresos – Gastos = 337.300 – 197.300 = 140.000

Asiento de cierre

50.000	Reservas (11–)		
40.000	Deudas por efectos descontados (5208)		
5.000	Hacienda Pública, acreedora (475)		
30.000	Proveedores (400)		
200.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		
100.000	Subvenciones oficiales de capital (130)		
100.000	Capital (102)		
140.000	Pérdidas y ganancias (129)		
		a Construcciones (221)	300.000
		a Inversiones financieras temporales en capital (540)	10.000

a Maquinaria (223)	200.000
a Mercaderías (300)	900
a Efectos comerciales a cobrar (4310)	50.000
a Tesorería (57)	91.800
a Valores de renta fija (251)	10.000
a Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)	100
a Dividendo a cobrar (545)	200
a Gastos anticipados (480)	2.000

_____ x _____

El saldo de tesorería (91.600) se obtiene por diferencia.

3. Balance de Situación de la empresa «TURINA».

Activo	Importe	Pasivo	Importe
INMOVILIZADO		FONDOS PROPIOS	
Construcciones	300.000	Capital	100.000
Maquinaria	200.000	Reservas	50.000
AAIM	-200.000	Pérdidas y ganancias	140.000
Valores de renta fija	10.000	INGRESOS A DISTRIBUIR	
ACTIVO CIRCULANTE		Subvenciones oficiales capital	100.000
Mercaderías	900	ACREEDORES A CORTO PLAZO	
Efectos comerciales a cobrar	50.000	Deudas por efectos descontados	40.000
Inversiones financieras temporales en capital	10.000	Hacienda pública, acreedor	5.000
Intereses a corto plazo de valores de renta fija	100	Proveedores	30.000
Dividendo a cobrar	200		
Tesorería	91.800		
Gastos anticipados	2.000		
Total	465.000	Total	465.000

4. Asientos correspondientes a los ajustes de liquidación y al cierre de la empresa.

Apartado a. Ajuste de las existencias por nuevo criterio de valoración.

La valoración de las existencias finales por el método FIFO ha sido de: 1.000 unidades por 0,9 = 900, en tanto que si estas existencias se hubiesen valorado por el método LIFO su valo-

ración hubiese sido por el importe de las que se han comprado en el ejercicio, esto es, 1.000 unidades $\times 1 = 1.000$, por lo que procede un incremento de 100 euros:

100	Mercaderías (300)		
		a Resultados de liquidación (12-)	100
_____		x _____	

Apartado b. Por la parte de la subvención que no ha sido consolidada y que procede su devolución, siendo el importe del 50% de la subvención concedida, es decir, 200.000 (coste de la maquinaria) $\times 50\% = 100.000$.

100.000	Subvenciones oficiales de capital (130)		
		a Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar (4578)	100.000
_____		x _____	

Apartado c. Por la eliminación de los gastos anticipados.

2.000	Resultados de liquidación (12-)		
		a Gastos anticipados (480)	2.000
_____		x _____	

Apartado d. Por el ajuste del nuevo valor del edificio, teniendo en cuenta que el importe de la cuenta Amortización acumulada del inmovilizado material (282), 200.000 euros, corresponde por partes iguales a las cuentas Construcciones (221) y Maquinaria (223).

Valor neto contable construcciones: 300.000 – 100.000	200.000
Valor real	300.000
Ajuste	100.000

100.000	Construcciones (221)		
		a Resultados de liquidación (12-)	100.000
_____		x _____	

Apartado e

Valor contable: coste más dividendos no cobrados	10.200
Valor real	8.100
Minusvalía	2.100

2.100 *Resultados de liquidación (12-)*

a Inversiones financieras temporales en capital (540)	2.100
---	-------

_____ x _____

*Apartado f*59.000 *Fondo de comercio (213)*

a Resultados de liquidación (-)	59.000
---------------------------------	--------

_____ x _____

Una vez contabilizados los ajustes anteriores se procede al traspaso del activo real y pasivo exigible:

40.000	Deudas por efectos descontados (5208)		
5.000	Hacienda Pública, acreedor (475)		
30.000	Proveedores (400)		
100.000	Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar (4578)		
200.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (282)		
445.000	Sociedad «CALASA», cuenta de liquidación (-)		
	a Construcciones (221)	400.000	
	a Maquinaria (223)	200.000	
	a Valores de renta fija (251)	10.000	
	a Mercaderías (300)	1.000	
	a Efectos comerciales a cobrar (431)	50.000	
	a Inversiones financieras temporales en capital (540)	7.900	
	a Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)	100	

a	Dividendo a cobrar (545)	200
a	Tesorería (57)	91.800
a	Fondo de comercio (213)	59.000

_____ x _____

Por la fijación del haber social:

100.000	Capital (102)	
50.000	Reservas (11)	
140.000	Pérdidas y ganancias (129)	
155.000	Resultados de liquidación (12-)	
	a Empresa individual, cuenta de liquidación (-)	445.000

_____ x _____

Por el cierre de la contabilidad:

445.000	Empresa individual, cuenta de liquidación (-)	
	a Sociedad «CALASA», cuenta de disolución	445.000

_____ x _____

5. Asiento de ampliación de capital de la sociedad «CALASA», explicando el número de acciones que emite para pagar la aportación no dineraria.

Teniendo en cuenta que el valor de la empresa individual es de 445.000 y que el valor de emisión de las acciones es de 23,4 euros, el número de acciones a emitir por «CALASA» es:

$$445.000 / 23,4 = 19.017,09 \cong 19.017 \text{ acciones}$$

444.997,8	Acciones emitidas (-) (19.017 × 23,4)	
	a Capital social (100) (19.017 × 10)	190.170
	a Prima de emisión de acciones (110) (19.017 × 13,4)	254.827,8

_____ x _____

Por la recepción del patrimonio de la empresa individual:

400.000	Construcciones (221)	
200.000	Maquinaria (223)	
10.000	Valores de renta fija (251)	
1.000	Mercaderías (300)	
50.000	Efectos comerciales a cobrar (431)	
7.900	Inversiones financieras temporales en capital (540)	
100	Intereses a corto plazo de valores de renta fija (546)	
200	Dividendo a cobrar (545)	
91.800	Tesorería (57)	
59.000	Fondo de comercio (213)	
	a Deudas por efectos descontados (5208)	40.000
	a Hacienda Pública, acreedor (475)	5.000
	a Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar (4578)	100.000
	a Proveedores (400)	30.000
	a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	200.000
	a Empresa individual, cuenta de liquidación (-)	445.000
	_____ x _____	

Por la entrega de las acciones:

445.000	Empresa individual, cuenta de liquidación (-)	
	a Acciones emitidas (-)	444.997,8
	a Tesorería (57)	2,2
	_____ x _____	

APARTADO 3

Llamando X al pago mensual y teniendo en cuenta que en los meses de junio y diciembre se paga el doble de mensualidad, el equilibrio financiero de la operación en el punto inicial de la misma es el siguiente:

$$50.000.000 = X a_{96|0,005} + X a_{16|0,030377509}$$

$$X = 56.420,57996$$

1. Información contable que figurará en el balance de situación de la empresa «X» el 31 de diciembre del año 1.

Para contestar a los apartados 1, 2 y 3 se construye el cuadro de amortización del préstamo hasta el día 1 de junio del año 2:

Fecha	Capital vivo inicio período	Intereses	Capital amortizado	Pago mensual	Capital vivo final período
1.1.año 2	5.000.000,00	25.000,00	31.420,58	56.420,58	4.968.579,42
1.2.año 2	4.968.579,42	24.842,90	31.577,68	56.420,58	4.937.001,74
1.3.año 2	4.937.001,74	24.685,01	31.735,57	56.420,58	4.905.266,17
1.4.año 2	4.905.266,17	24.526,33	31.894,25	56.420,58	4.873.371,92
1.5.año 2	4.873.371,92	24.366,86	32.053,72	56.420,58	4.841.318,20

Teniendo en cuenta que la primera cuota se abonará el 1 de enero del año 2, el 31 de diciembre se habrán periodificado los intereses devengados en el mes de diciembre del año 1, cuantía que ascenderá a:

$$50.000.000 \times 0,005 = 25.000,00$$

que figurarán en la cuenta *Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526)*

Por otro lado, también figurará la cuenta *Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)*, por el importe de las 12 primeras cuotas de amortización: 502.145,60 y la cuenta *Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)* por la diferencia hasta completar los 5.000.000, esto es: 4.497.854,44. La obtención de este desglose se puede obtener a partir de la construcción del cuadro del primer año de vida del préstamo con tanto efectivo anual equivalente al 0,005 mensual.

$$5.000.000 = \text{Pago anual} \times 0,061677811$$

$$\text{Pago anual} = 810.534,66$$

Primera cuota de amortización = Pago anual – Intereses primer año

$$502.145,60 = 810.534,66 - 308.389,6$$

El importe de la cuenta *Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)* será:

$$5.000.000,00 - 502.145,60 = 4.497.854,44$$

Resumiendo, las cuentas asociadas al préstamo y que figuran en el pasivo del balance son:

<i>Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526)</i>	25.000,00
<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)</i>	502.145,60
<i>Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)</i>	4.497.854,44

2. Anotación contable que realizará la empresa el día 1 de marzo del año 2.

El día 1 de marzo del año 2 se produce el pago de la tercera mensualidad:

31.735,57	<i>Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)</i>	
24.685,00	<i>Intereses de deudas (66)</i>	
	<i>a Tesorería (57)</i>	56.420,57
	_____ x _____	

3. Anotación contable que realizará la empresa el día 1 de junio del año 2.

El día 1 de junio del año 2 se realiza el pago de la sexta mensualidad cuya cuantía es el doble del resto según se estipula en las condiciones del préstamo:

88.634,57	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520)		
24.206,59	Intereses de deudas (66)		
		a Tesorería (57)	112.841,16
		x	

4. Información contable que figurará en el balance de situación de la empresa «X» el 31 de diciembre del año 3.

El capital vivo después de los 24 primeros pagos (1 de diciembre del año 3) será:

$$\text{Capital vivo 1 diciembre año 3} = 810.534,66 a_{6|0,061677811} = 3.964.737,56$$

Los intereses devengados durante el mes de diciembre y que deben ser periodificados al 31 de diciembre del año 3 serán:

$$3.964.737,56 \times 0,005 = 19.823,69$$

El importe de capital amortizado a corto plazo se puede obtener por la diferencia del capital pendiente al comienzo del período 3 (1 de diciembre del año 3) y el capital pendiente de amortización al comienzo del período 4 (1 de diciembre del año 4).

$$\text{Capital vivo 1 diciembre año 4} = 810.534,66 a_{5|0,061677811} = 3.398.739,23$$

Resumiendo, los saldos de las cuentas asociadas al préstamo al 31 de diciembre del año 3 asociadas al préstamo son las siguientes:

Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito (526)	19.823,69
Deudas a corto plazo con entidades de crédito (520) (3.964.737,56–3.398.739,24)	565.998,32
Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)	3.398.739,24

APARTADO 4**BALANCE DE SITUACIÓN**

	2001	% Vertical	% Horizontal	2002	% Vertical	% Horizontal
INMOVILIZADO	540	29,51%	100	1.884	44,29%	349%
Material	300	16,39%	100	444	10,44%	148%
Financiero	240	13,11%	100	1.440	33,85%	600%
CIRCULANTE	1.290	70,49%	100	2.370	55,71%	184%
Materias primas	150	8,20%	100	210	4,94%	140%
Productos en curso	210	11,48%	100	300	7,05%	143%
Productos terminados	360	19,67%	100	450	10,58%	125%
Clientes	510	27,87%	100	1.110	26,09%	218%
Tesorería	60	3,28%	100	300	7,05%	500%
Total	1.830	100,00%	100	4.254	100,00%	232%
FONDOS PROPIOS	1.200	65,57%	100	3.810	89,56%	318%
Capital social	900	49,18%	100	900	21,16%	100%
Reservas		0,00%	100	120	2,82%	
Pérdidas y ganancias	300	16,39%	100	2.790	65,59%	930%
ACREEDORES A LARGO PLAZO	150	8,20%	100	135	3,17%	90%
ACREEDORES A CORTO PLAZO	480	26,23%	100	309	7,26%	64%
Total	1.830	100,00%	100	4.254	100,00%	232%

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

	2001	% Vertical	% Horizontal	2002	% Vertical	% Horizontal
Ventas netas	12.000	100,00%	100	15.000	100,00%	125,00%
Menos coste de ventas	-4.350	36,25%	100	-4.800	40,00%	110,34%
Margen bruto sobre ventas	7.650	63,75%	100	10.200	85,00%	133,33%
Menos gastos explotación	-7.335	61,13%	100	-7.491	62,43%	102,13%
BAII	315	2,63%	100	2.709	22,58%	860,00%
Menos intereses	-15	-0,13%	100	-9	-0,08%	60,00%
BAI (explotación)	300	2,50%	100	2.700	22,50%	900,00%
Más resultados extraordinarios		0,00%	100	90	0,75%	
BAI (empresa)	300	2,50%	100	2.790	23,25%	930,00%
Menos impuesto sobre beneficios	-90	0,75%	100	-837	6,98%	930,00%
BDI	210	1,75%	100	1.953	16,28%	930,00%
Menos dividendos	-90	0,75%	100	-453	3,78%	503,33%
Beneficio retenido	120	1,00%	100	1.500	12,50%	1.250,00%

RATIOS	2001	Sector	Desviación en %	2002	Sector	Desviación en %
Autonomía financiera	1,9	1,5	26,67%	8,58	1,5	472,00%
Tasa participación personal	60%	50%	20,00%	49,40%	50%	-1,20%
Coficiente ácido	1,19	1,5	-20,67%	4,56	1,5	204,00%
Solvencia a largo plazo	2,9	2	45,00%	9,58	2	379,00%
Rentabilidad económica (*)	17,21%	20,00%	-13,95%	63,68%	20,00%	220,00%

Nota: Para el cálculo de esta ratio (BAII/Activo total) de un modo más ortodoxo, se deberían haber tomado valores medios en el denominador. No se ha hecho porque aunque sí se podría calcular el activo medio durante el año 2002 promediando el activo de 2002 con el de 2001, en este ejercicio no tenemos datos de 2000 para hacer el cálculo, por lo que hemos optado por utilizar el activo al final del año en lugar del valor medio de éste.

COMENTARIOS

Durante el ejercicio 2002 se ha producido un crecimiento importantísimo en el tamaño de esta empresa con un crecimiento del total del activo de un 132%. El crecimiento se produce fundamentalmente en el activo fijo que crece un 249% siendo algo más reducido el aumento del circulante. La financiación de este crecimiento se ha realizado con recursos generados por la empresa ya que no ha habido ampliaciones de capital y las deudas tanto a corto como a largo plazo no sólo no han aumentado, sino que han disminuido en relación con el año anterior.

Este importantísimo beneficio del año 2002 ha supuesto un cambio en la estructura del balance de modo que la ratio de autonomía financiera (Fondos propios/ Pasivo exigible) pasa de 1,9 a 8,58 de modo que el endeudamiento de la empresa es mucho menor que el año anterior. Además la desviación de esta ratio en relación con la media del sector es mucho mayor que el año anterior. Este mismo comentario es casi igual para todas las ratios excepto la tasa de participación del personal que se mantiene en unos niveles similares a los de 2001 y se acerca a la media del que tienen las empresas del sector.

Tanto la autonomía financiera, como la liquidez, solvencia y rentabilidad económica han mejorado de modo ostensible durante el año 2002. La explicación hay que buscarla en los recursos generados por la empresa que le han permitido mejorar todos estos aspectos. La empresa se halla en una posición envidiable para poder seguir creciendo ya que tiene una capacidad de endeudamiento muy alta, además de generar unos beneficios muy altos.

Estos beneficios han permitido reconocer unos dividendos de un 44% sobre los fondos propios (900 + 120) existentes a principio del año 2002, y esto a pesar de que el *pay-out* (Dividendos/Beneficios) es de tan sólo un 23%. Todo esto nos lleva a afirmar que la rentabilidad para los accionistas ha sido muy elevada y por supuesto mucho mayor que la que obtienen las empresas del sector.