CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

C/ Viriato, 52 — 28010 MADRID
C/ Gran de Gràcia, 171 — 08012 BARCELONA
C/ Alboraya, 23 — 46010 VALENCIA
C/ Ponzano, 15 — 28010 MADRID

www.cef.es — 902 88 89 90 — info@cef.es

DIRECTOR:

Roque de las Heras Miguel

COORDINADORES:

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

CONSEJO ASESOR:

TRIBUTACIÓN:

- Roberto Alonso Alonso (Inspector de Hacienda del Estado)
- Juan Arrieta Martínez de Pisón (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario)
- Pedro Manuel Herrera Molina (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Antonio Longas Lafuente (Vocal del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid)
- Diego Marín-Barnuevo Fabo (Profesor Titular 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)
- José Luis Pérez de Ayala y López de Ayala (Catedrático Emérito de Hacienda Pública y Derecho Tributario)
- José Antonio Rodríguez Ondarza (Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal)
- Andrés Sánchez Pedroche (Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario)
- Eduardo Sanz Gadea (Inspector de Hacienda del Estado)

CONTABILIDAD:

- Inmaculada de Benito Cámara (Profesora del CEF)
- José Luis Cea García (Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Álvaro Cuervo García (Catedrático de Economía de la Empresa)
- María Antonia García Benau (Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad)
- Lorenzo de las Heras Miguel (Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España)
- Prosper Lamothe Fernández (Catedrático de Economía de la Empresa)
- Ignacio Martínez Churiaque (Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)
- Clara Muñoz Colomina (Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad)
- Javier Romano Aparicio (Profesor del CEF)
- José Tovar Jiménez (Profesor del CEF)
- Jorge Tua Pereda (Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad)

AGOSTO-SEPTIEMBRE 2004

NÚMEROS 257-258

Sumario

Página

TRIBUTACIÓN:

53/2004 El fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana). 3
(Violeta Ruiz Almendral y Georg Seitz)
PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2004

54/2004 ¿Crisis del criterio de la residencia habitual? una propuesta de revisión para someter los tributos de naturaleza personal exclusivamente en el Estado de la fuente. 65
(Pablo Chico de la Cámara)

55/2004 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y el artículo 19.4 Texto Refundido de la LIS. 133
(Herman López Alberts)

CONTABILIDAD:

56/2004 La armonización de la auditoría de cuentas en la Unión Europea: la influencia de los grupos de interés y el marco institucional en la regulación. 149
(Luis Ángel Castrillo Lara y Sonia Marcos Naveira)
PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 2004

57/2004 Contabilidad de Recursos Humanos cuando existen restricciones a la movilidad laboral. Propuesta de revelación de información en clubes profesionales de fútbol. 219
(José Moreno Rojas y Francisco Serrano Domínguez)

58/2004 Consultas planteadas al ICAC. 241
(José Alberto Toribio Temprado y Anna Ayats Vilanova)

59/2004 Supuestos propuestos para el ingreso en el Cuerpo de Gestión, Escala Económico-Financiera de la Comunidad de Castilla y León. 249
(Antonio Jiménez Rodríguez)

RECENSIÓN BIBLIOGRÁFICA 279

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

TRIBUTACIÓN	EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA (ANÁLISIS DE LA NORMA ESPAÑOLA CON AYUDA DE LA EXPERIENCIA ALEMANA)	Núm. 53/2004

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL

Profesora Ayudante Doctor Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid

GEORG SEITZ

Asesor fiscal

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **1.er Premio *Estudios Financieros* 2004** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Luis PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA, doña Clara JIMÉNEZ JIMÉNEZ, don Diego MARÍN-BARNUEVO FABO y don José Antonio RODRÍGUEZ ONDARZA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto:

LA nueva Ley General Tributaria ha modificado la figura del fraude a la ley tributaria, incorporando algunos de los elementos de esta figura existentes en otros Ordenamientos, y en especial, del alemán, pues el actual artículo 15 de la LGT ha adoptado un perfil muy similar al del 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana, tal y como viene siendo interpretado por la jurisprudencia. Por ello su análisis presenta ahora un especial interés para el caso español.

Las pasiones encontradas que la figura del fraude a la ley tributaria suscita en nuestro país y en los de nuestro entorno constituyen además un inmejorable campo de estudio para abordar los perfiles de esta figura. Y aunque es posible que las posibilidades técnicas de mejora de una norma anti-elusión sean limitadas, lo mismo no es válido para su *aplicación* por los Tribunales y la Administración. Para ello será necesario definir un marco lógico claro y preciso que pueda ser utilizado por los aplicadores del Derecho, constituyendo una garantía de seguridad jurídica para todos sus destinatarios. Ése es el propósito de este trabajo.

Sumario:

Abreviaturas.

I. Introducción.

II. El problema del fraude a la ley tributaria.

1. Fraude y deber de contribuir.

2. Fraude y economía de opción: el supuesto *derecho* de los ciudadanos a reducir su carga tributaria.

3. Un apunte sobre el problema de fondo: la relación del Derecho tributario con el Derecho privado.

III. La solución adoptada en Alemania y en España: las normas generales anti-fraude.

1. Igualdad sustancial de ambas normas: sus elementos esenciales.

2. Significado y posición de las normas anti-fraude en el Ordenamiento jurídico.

2.1. El fraude a la ley tributaria como un caso especial de fraude de ley.

2.2. La corrección del fraude: ¿interpretación o integración de la norma tributaria?

2.2.1. El problema de la analogía en Derecho tributario.

2.2.2. Fraude de ley y analogía: una vinculación inexistente.

2.3. El papel de la calificación y la interpretación en el fraude de ley: ¿es necesaria la norma anti-fraude?

3. Objeto de las normas anti-fraude.

IV. El ámbito de aplicación de las normas anti-fraude.

V. Los elementos del fraude a la ley tributaria.

1. El empleo de una forma jurídica inadecuada, extraña, inusual, artificiosa.
2. La obtención de una ventaja tributaria.
3. La ausencia de otros motivos válidos y el *business purpose test*.
4. Las operaciones complejas (*Kettenübertragungen*) como supuesto típico de fraude.
5. La diversidad de fines de los tributos y el fraude de ley.
6. El propósito de evitar el tributo: ¿elemento adicional del fraude?

VI. Consecuencias jurídicas de la aplicación de la norma anti-fraude.

1. La tributación de acuerdo con el objetivo *realmente* perseguido por las partes.
2. La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude de ley tributaria.

VII. La declaración de fraude por la Administración tributaria.

VIII. Fraude de ley y simulación.

IX. Comentario final.

Bibliografía.

NOTA: Los apartados II.1, V.4 y VI.2 han sido redactados por Georg SEITZ. El apartado IV ha sido realizado de forma conjunta y la autoría del resto del artículo corresponde a Violeta RUIZ ALMENDRAL.

Violeta RUIZ agradece al *Deutsche Akademischer Austauschdienst* y a la Fundación «la Caixa» por la beca de investigación recibida, que le ha permitido realizar, durante el curso 2003/2004, una estancia de investigación en la *Westfälische Wilhelms Universität zu Münster* (Münster, Alemania), lo que ha sido de gran utilidad para la elaboración de este trabajo.

ABREVIATURAS

BFH	*Bundesfinanzhof* (Tribunal Supremo Federal Alemán)
BStBl.	Bundessteuerblatt (Revista, Alemania)
BVerfG	Sentencia del *Bundesverfassungsgericht* (Tribunal Constitucional alemán)
CrT	Carta Tributaria (Revista)
CT	Crónica Tributaria (Revista)
CTF	Canadian Tax Foundation
CTJ	Canadian Tax Journal (Revista)
DB	Der Betrieb (Revista, Alemania)
EStG	*Einkommensteuer Gesetz* (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Alemania)
QF	Quincena Fiscal (Revista)
RCEF	Revista Estudios Financieros
REDF	Revista Española de Derecho Financiero (Civitas)
StAnpG	*Steueranpassungsgesetz* (Norma de adaptación tributaria, Alemania)
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional español
StuW	Steuer und Wirtschaft (Revista, Alemania)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

Taxes are what we pay for civilised society [1]

I. INTRODUCCIÓN

La Ley General Tributaria de 2003 (en adelante, LGT) ha establecido una nueva norma anti-fraude, incorporando algunos de los elementos de esta figura existentes en otros Ordenamientos. Con esta reforma se pretende revitalizar el empleo de una figura hasta ahora escasamente utilizada por la Administración tributaria y los Tribunales españoles. Lejos de ser un problema exclusivo de nuestro país, el fraude a la ley tributaria constituye una de las principales preocupaciones en los Estados de nuestro entorno. De ahí el ingente número y tipología de medidas adoptadas para combatirlo, que nos ofrece un utilísimo campo de estudio para indagar posibles soluciones y comprender mejor las nuestras. Por ello, aunque el objeto prioritario de nuestra atención es la norma española anti-fraude, nos serviremos de la experiencia de otros Estados en esta materia. Entre ellos, el caso alemán merece especial atención porque el actual artículo 15 de la LGT ha adoptado un perfil muy similar al del 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*, en adelante, AO), tal y como viene siendo interpretado por la jurisprudencia, y en especial, por el Tribunal Financiero Federal (*Bundesfinanzhof*, en adelante, BFH).

Asimismo, las pasiones encontradas que el fraude a la ley tributaria suscita en nuestro país y en los de nuestro entorno, enriquecen el citado campo de estudio, sobre todo habida cuenta del parecido que los términos de este debate presentan en los distintos Estados. En este sentido, a menudo se hace referencia a una ideología subyacente que impregnaría tanto la jurisprudencia como el propio debate que acompaña el establecimiento, reforma e interpretación de las normas anti-fraude, o se achaca a la jurisprudencia el llegar a conclusiones acerca de si ha habido o no fraude a partir de ideas preconcebidas basadas en una línea tradicional (*Gefühlsrecht*), en lugar de seguirse argumentaciones lógico-jurídicas que luego puedan ser comprobadas y racionalmente contestadas [2].

---

[1] Juez Holmes, en el caso *Compania de Tobacos vs. Collector of Internal Revenue* (1927) 275 U.S. 87 (en 100).

[2] PASCHEN: 2001, 15; NEVERMANN: 1994, 298 y ss. En nuestro país, véase: PALAO: 1998, 10.

Partiendo de que dicho sustrato ideológico existe –en cuyo fondo radica la clásica tensión entre autonomía privada e intervención del Estado, en este caso a través de los tributos–, es posible, y necesario, identificar y analizar los elementos precisos para poder aplicar adecuadamente la figura del fraude. Por eso, aunque seguramente las posibilidades técnicas de mejora de una norma anti-elusión son limitadas, lo mismo no es válido para su *aplicación* por los Tribunales y la Administración. Para ello habrá que definir un marco lógico claro y preciso que pueda ser utilizado por los aplicadores del Derecho, constituyendo una garantía de seguridad jurídica para todos sus destinatarios. Ése es el propósito de este trabajo.

II. EL PROBLEMA DEL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

1. Fraude y deber de contribuir.

Suele afirmarse que es precisamente uno de los elementos definitorios de los impuestos –que su pago no implica la obtención de ninguna contraprestación directa– lo que los hace especialmente vulnerables al fraude. Por ello, si el modelo de Estado Social implica, en la vertiente financiera, un Estado impositivo (*Fiskalstaat*), no es exagerado afirmar que el fraude a la ley tributaria es uno de los problemas fundamentales que éste debe confrontar [3].

El fraude a la ley tributaria provoca una sustancial distorsión del que se considera principio central de la imposición; la capacidad económica en su vertiente horizontal o de igualdad, expresión de la igualdad material [4], hasta el punto de que cuando esta clase de fenómenos se enquista en el sistema, se genera un debilitamiento *estructural* de dicho principio [5]. Así lo expresaba el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirmando que «*esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria: ...lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*» (FJ 3.º). La desigualdad generada por el fraude de ley comienza en realidad desde el momento en que se planifica la operación, pues por un lado los contribuyentes con rentas más elevadas se encuentran en mejor posición para planificar estrategias de fraude, y por otro, determinadas clases de renta se prestan más a éstas por estar menos controladas [6].

---

3 TIPKE; KRUSE: 2003, 135; BIRK; ECKHOFF: 2000, 55 y ss.

4 En Alemania la capacidad económica no está expresamente contenida en la Constitución, sino que se deriva del principio de igualdad (art. 3.1 GG). *Vid.* entre otras, las siguientes Sentencias: BVerfG de 25-10-1966 – 2 BvR 506/63, BVerfGE 20, 323 [331]; BVerfG, de 05-02-2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17; 10-11-1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246.

5 BARQUERO ESTEVAN: 2002, 81 y ss.

6 IFS: 1997, 4.

En suma, la normativa anti-fraude tiene como finalidad primaria garantizar la capacidad económica en su vertiente de igualdad (*Lastengerechtigkeit*) en la imposición, de ahí que pueda encuadrarse en el conjunto de normas tributarias cuya finalidad es hacer efectivo el principio de capacidad económica, y que la lucha contra esta clase de prácticas constituya una auténtica exigencia constitucional [7].

2. Fraude y economía de opción: el supuesto *derecho* de los ciudadanos a reducir su carga tributaria.

De acuerdo con la estructura clásica de las normas tributarias, en el diseño de los hechos imponibles se toman como referencia o indicio actos o negocios procedentes de otras ramas del Derecho, fundamentalmente del privado, en la medida en que reflejan la capacidad económica que se pretende gravar, u otra finalidad del tributo [8]. A efectos del fraude, surgen aquí al menos dos grupos de problemas: en primer lugar, esta estructura normativa permite en principio a los ciudadanos elegir la forma adecuada para llevar a cabo sus negocios, en el entendido de que en función de la misma la tributación podrá variar, o incluso no llegar a nacer. Esta libertad de elegir las formas aplicada al ámbito tributario coincide con la denominada «economía de opción», que veremos a continuación. Un segundo grupo de problemas, directamente relacionado y que será objeto del epígrafe siguiente, es en qué términos se plantea la citada relación entre Derecho tributario y Derecho privado, lo que entronca con el clásico problema de la autonomía del Derecho financiero, que representa un relevante papel en el análisis del fraude a la ley tributaria.

La economía de opción (*legitimate tax mitigation, Steuervermeidung*) no es más que el ejercicio de la autonomía privada al servicio de una planificación fiscal eficiente que resulte en una menor carga tributaria, dentro del marco legal vigente. Así definida, su aceptación no plantea problema alguno ya que con la economía de opción simplemente no se realiza el hecho imponible. Por ello ésta «no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el *fraus legis*» [9], supuesto este último que como veremos «no consiste simplemente en no realizar el hecho imponible, sino en eludirlo mediante procedimientos que el Derecho no admite porque constituyen una infracción indirecta de las normas jurídicas» [10]. Por eso no podemos suscribir la tesis de FALCÓN, que afirma que las normas generales anti-fraude permiten gravar «economías de opción abusivas, buscadas de propósito abusando de las posibilidades de configuración jurídicas que la libertad de pactos

---

7 DANZER: 1981, 25 y ss.; KIRCHHOF: 1983, 175; TIPKE: 1993, 1.330 y ss.; BIRK: 1994, 106, 107; PASCHEN: 2001, 55; entre otras, *vid.* BVerfG de 02-10-1968 – 1 BvF 3/65, BVerfGE 24, 174. Del TC, *vid.* las SS. 76/1990, 46/2000 y 194/2000.

8 *Vid.* al respecto: FISCHER: 1991, párr. 19, p. 11, que señala que no se trata tanto de un problema de preferencias como de *precedencia* del Derecho privado al tributario; TIPKE: 1993, 1.329, 1.330.

9 LARRAZ: 1952, 61. En palabras de los autores del Informe realizado por el Institute of Fiscal Studies (IFS, en adelante) sobre fraude de ley tributaria (*Tax Avoidance*) para el Reino Unido, la diferencia entre la economía de opción y el fraude de ley estriba, primariamente, en que en el segundo caso los hechos o negocios llevados a cabo son contrarios al plan del legislador; IFS: 1997, ix. En Alemania *vid.* esta distinción en: DANZER: 1981, 36; TIPKE: 1993, 1.325.

10 PALAO TABOADA: 2003, 79.

proporciona» [11]. Esta afirmación concentra buena parte de la confusión existente sobre la materia: en primer lugar, porque si es economía de opción nunca podrá ser abusiva, y en segundo, el abuso de las posibilidades de configuración jurídica tampoco podrá estar cubierto por la libertad de pactos.

No es ocioso recordar que la frase «cada cual tiene derecho a arreglar sus asuntos de manera que se disminuya su carga tributaria» significa estrictamente eso: que se tiene derecho a elegir entre vender o mantener en el patrimonio unas determinadas acciones únicamente para que la posible ganancia se beneficie de un tipo más reducido, o derecho a preferir invertir en Deuda pública, frente a otras posibilidades de inversión, únicamente por motivos tributarios. Extramuros de la economía de opción, y por lo tanto sin protección jurídica alguna, es la conducta consistente en alterar la forma jurídica correspondiente a una determinada operación económica para que tribute menos. Quien así actúa en realidad *está sujeto al impuesto*, de la misma manera que quien realiza la misma operación económica pero sin alterar las formas jurídicas pues, como ha resaltado D. BIRK, en los casos de fraude a la ley tributaria la conducta sujeta a tributación no se realiza únicamente desde el punto de vista de la forma jurídica, pero sí desde la perspectiva del sustrato económico o manifestación de capacidad económica que da lugar a la imposición [12].

A mayor abundamiento, la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir una u otra forma jurídica para sus negocios, de manera que la obligación tributaria sea mayor o menor, no constituye ningún derecho subjetivo, sino únicamente la consecuencia natural de que el sistema tributario anude consecuencias tributarias a determinados hechos jurídicos [13]. Es más, como ha afirmado U. PASCHEN, la frase: «cada cual tiene derecho a ordenar sus asuntos económicos de la manera que le resulte más beneficiosa desde la perspectiva de la carga tributaria» en realidad sólo sería válida sin ningún tipo de trabas para el caso de las normas tributarias con fines extrafiscales, pues en éstos se prevé implícitamente el derecho a seguir la norma de incentivo/desincentivo, con el premio/castigo de una deuda tributaria inferior o mayor. Por el contrario, para el caso de las normas tributarias con fines fundamentalmente fiscales, la frase anterior constituye en realidad la excepción pues los contribuyentes no pueden elegir la carga tributaria haciendo abstracción de la capacidad económica que se ha demostrado con el negocio, actividad, etc. que se ha llevado a cabo [14]. Más adelante volveremos sobre la influencia que tiene la existencia de diferentes fines en los tributos sobre la aplicación de la norma anti-fraude. Baste ahora señalar que la economía de opción no es más que la utilización de opciones fiscales, allí donde éstas existan, que normalmente será donde haya normas o fines extrafiscales.

Sin embargo, con frecuencia este «matiz» se pierde de vista, y la proclamación abierta de la economía de opción se termina interpretando como un auténtico *derecho* de los contribuyentes a reducir su carga tributaria. Y lejos de ser un debate meramente teórico, sus consecuencias prácticas son de la mayor relevancia, hasta el punto de que, dependiendo del lado en que Administración tributaria y tribunales se sitúen en relación con el citado matiz, la propia lucha contra el fraude será más o menos eficaz. Varios ejemplos ilustran esta afirmación:

---

11 FALCÓN Y TELLA: 2003, 7.

12 BIRK: 1994, 106 y: 2003, párr. 316, p. 101. *Vid.* también en este sentido: KIRCHHOF: 1978/80, 257, 258.

13 WALZ: 1980, 227; DANZER: 1981, 105; PASCHEN: 2001, 41, 42.

14 PASCHEN: 2001, 103.

En respuesta a un polémico caso de fraude de ley tributaria, donde el Tribunal Supremo canadiense había afirmado la necesidad de llevar a cabo una interpretación teleológica de las normas tributarias [15], *Revenue Canada* (organismo en buena medida equivalente a nuestra Agencia Tributaria), publicó una declaración de derechos del contribuyente donde se recogía el de ordenar sus asuntos económicos de la manera que se estimara correcta con el objeto de disminuir la deuda tributaria («*right to arrange your affairs in order to pay the minimum tax required by law*»). Esta proclamación, unida a una marcada tendencia literalista en la interpretación de las normas tributarias por parte de la propia Administración tributaria, tuvo como consecuencia el notable incremento del fraude de ley tributaria, hasta el punto de que en el período comprendido entre 1985 y 1987 se produjo una sustancial disminución de los ingresos en concepto de Impuesto sobre Sociedades. En respuesta, en 1987 el Gobierno canadiense anunció el establecimiento de una regla general anti-fraude, que entró en vigor en 1988 en medio de un interesante debate doctrinal entre defensores y detractores de esta manera de luchar contra el fraude [16]. Haciendo abstracción de los detalles normativos, referidos al propio Ordenamiento jurídico, los argumentos empleados a favor y en contra del establecimiento de una norma general para el fraude en concreto y, en general, sobre la necesidad de interpretar dichas normas de manera restrictiva o extensiva son muy similares en los distintos Estados [17].

Una situación similar tuvo lugar en Bélgica, donde las proclamaciones jurisprudenciales a favor de la economía de opción como un quasiderecho de los contribuyentes por elegir la vía con menor tributación (*la voie la moins imposée*) crearon un clima favorable a la proliferación de numerosas prácticas en fraude de ley, que finalmente originaron la necesidad de aprobar una norma general anti-fraude, lo que tuvo lugar en 1993 [18].

Por último, el ejemplo clásico de confusión entre economía de opción y derecho a ahorrar tributos, instrumentada a través de un exacerbado literalismo en la interpretación de las normas tributarias, es el conocido caso de la jurisprudencia inglesa *Duke of Westminster*, donde se enfatiza el derecho de los ciudadanos a ordenar sus asuntos de la manera que le suponga la menor carga tributaria posible [19]. Esta jurisprudencia, muy criticada por constituir un ejemplo de aproximación literalista a las normas tributarias excesivo a favor de los contribuyentes (*pro-taxpayer literalism*) [20],

---

15 Se trata del caso *Stubart Investments Ltd vs. The Queen* [1984] C.T.C. 294 donde se reconoce la importancia de la interpretación teleológica de las normas tributarias para combatir el fraude, pese a que la argumentación del caso ha sido muy criticada por suponer, con una curiosa interpretación, la negación de la aplicación de la doctrina del *business purpose* desarrollada en EE.UU. Véanse más detalles al respecto en: ARNOLD: 1995, 542 y ss.

16 ARNOLD: 1995, 543, 549 y ss.

17 Como botón de muestra, *mutatis mutandi*, véanse las críticas expresadas por ARNOLD: 1995, 549, 553 y 554 (notas a pie número 31, 41 y 46), al trabajo de MASTERS: 1991, donde se defiende una opinión contraria al establecimiento de una norma general anti-fraude, son muy similares a las vertidas en España por PALAO: a las posturas mantenidas por FALCÓN y FERREIRO, de las que damos cuenta en estas páginas.

18 Se trata de la Ley de 22 de julio de 1993, en la que concurren notas similares a la española y alemana, entre otras; más detalles en: HINNEKENS: 1999, 339 y ss.

19 *Commissioners of Inland Revenue vs. Duke of Westminster* [1936] App. Cas. 1.

20 NEVERMANN: 1994, 298 y ss. Una caricatura, por lo extremo de sus ideas, de la defensa de la interpretación estricta o literal de las normas ha constituido la mejor baza para permitir el fraude de ley se encuentra en el trabajo de Lord Houghton, que constituye una defensa a ultranza de la minoración de la carga tributaria como un auténtico *derecho* de los ciudadanos, coincidiendo con posiciones ultraconservadoras que aún hoy encuentran cierto acomodo entre la clase política;

tuvo además decisiva influencia en otros Estados. Así por ejemplo, fue esta tendencia la que acabó por quitar virtualidad a la norma general anti-fraude que había sido introducida en Australia en el año 1936, lo que condujo a su reforma en 1981 [21], y a la modificación de la *Acts Interpretation Act* para introducir un artículo de interpretación teleológica (*purposive interpretation*) que contrarrestase el citado literalismo, estableciéndose desde entonces que en la interpretación de las normas deberá primarse este criterio frente a los demás [22], como muestra de que el caldo de cultivo natural del fraude de ley tributaria es la interpretación literal, y a menudo acrítica o avalorativa, de las normas tributarias. O bien, una interpretación restrictiva. En este contexto se enmarcan las palabras de C. PALAO TABOADA, que con cierto pesimismo apuntaba que «...la ideología dominante en el momento presente en nuestro país, y, en general, en los que pertenecen a nuestro ámbito cultural y político, no es propicia a la utilización de esta figura [la norma española para la prevención del fraude a la ley]. Asistimos, en efecto, a un auge del liberalismo y del individualismo y a un correlativo retroceso de las ideologías potenciadoras de lo comunitario y estatal. El mercado, glorificado como máximo rector de la actividad económica y social, exige seguridad jurídica; ésta se erige, en consecuencia, en principio supremo del ordenamiento: sólo valdrán las limitaciones de la autonomía de la voluntad expresa y taxativamente previstas en las leyes...» [23].

3. Un apunte sobre el problema de fondo: la relación del Derecho tributario con el Derecho privado.

En el fraude a la ley tributaria aflora el conflicto, ya clásico, acerca de la relación entre el Derecho privado y el tributario, que en este caso se concreta en la pregunta acerca del grado de independencia del segundo con respecto del primero [24]. En este sentido, U. PASCHEN apuntaba la existencia de dos maneras de contemplar el fenómeno del fraude a la ley tributaria, cada una con diferentes consecuencias sobre el empleo de la norma anti-fraude. La primera pondría el acento en el *abuso* de la configuración de formas jurídicas (*GestaltungsmiBbrauch*), la segunda, en la *evitación* de la norma tributaria (*Steuerumgehung*). En la primera perspectiva se parte de los conceptos existentes en el Derecho privado, de manera que se considera fraude a la ley tributaria no cualquier evitación del impuesto sino tan sólo aquella cualificada por concurrir en ella un abuso o empleo inadecuado de formas. El punto de partida es, en todo caso, el reconocido derecho a elegir libremente las fórmulas jurídicas por las partes. En la segunda perspectiva, se pone el acento en la finalidad y los

(HOUGHTON: 1979, 93 y ss.). El autor realiza afirmaciones como: «la tributación no tiene más que ver con los valores que… una licencia para perros. Los tributos son un acto del Parlamento, no un acto de Dios», p. 100 [el mismo trabajo ha sido también publicado con el sugerente título «The Case Against the Aggressive Taxman» (en castellano: «Razones contra el Inspector de Hacienda agresivo»). *Taxes*, The Journal of the Inland Revenue Staff Federation, enero 1978].

21 La norma objeto de reforma es la *Income Tax Assesment Act* 1936; más detalles en: PASSANT: 1996, 453 y ss.; VANISTENDAEL: 1997, 141-142.

22 *Acts Interpretation Act* 1901, artículo 15AA(1). El artículo establece: «*In the interpretation of a provision of an Act, a construction that would promote the purpose or object underlying the Act (whether that purpose or object is expressly stated in the Act or not) shall be preferred to a construction that would not promote that purpose or object*».

23 PALAO: 1998, 10.

24 WALZ: 1980, 226; PASCHEN: 2001, 22.

valores de la normas tributarias, que ocupan así el lugar central del examen, cuyo objeto es determinar si dicha finalidad ha sido vulnerada. El punto de partida es aquí el Derecho tributario en su conjunto, de manera que una determinada fórmula jurídica es inadecuada únicamente cuando ocasiona un fraude de ley. En general, puede pensarse que mientras que la primera perspectiva ocasionará un empleo restrictivo de la norma anti-fraude, que se producirá, por ejemplo, cuando la forma empleada sea inadecuada en relación con un «tercero razonable» (*verständiger Dritter*), la segunda propiciará el efecto contrario [25]. En párrafos posteriores tendremos ocasión de comprobar que estas palabras son básicamente acertadas.

Asimismo, el telón de fondo de todo estudio sobre el fraude de ley tributaria debe ser la imposibilidad lógica de defender una contraposición estricta entre Derecho tributario y privado, pues ambos forman parte del mismo sistema. Para ilustrar esta idea, mencionaba R. WALZ el ejemplo de Prusia, donde el reconocimiento jurídico de la libre competencia tuvo como finalidad coadyuvar, mediante el incremento y la dinamización de la actividad económica, a la financiación y compensación de los gastos originados por las guerras napoleónicas. En la medida en que el reconocimiento de la libre competencia nace con esa finalidad, no es concebible una separación estricta entre fines públicos y privados, de manera que una evitación de la carga tributaria a través de alguna maniobra de fraude hubiera sido también contraria a la propia finalidad del marco jurídico que instauró la libre competencia. Por ello: «la libertad negocial que posibilita el Derecho privado no puede garantizarse de forma gratuita (…) dicha libertad sólo puede ser garantizada por el Estado (…) a través de contribuciones dinerarias de sus ciudadanos», de donde sigue que «la obligación tributaria es el correlato natural del sistema (…) capacidad de actuación jurídica (*Rechstfähigkeit*) y obligación tributaria son dos caras de la misma moneda» [26]. Fundamentalmente, y aunque partiendo de postulados diferentes, éste es el hilo conductor del trabajo de L. MURPHY y T. NAGEL, donde entre otras aportaciones se desmonta la tesis de que puede mantenerse una contraposición estricta entre Estado e individuo en materia tributaria, o entre una cantidad antes o después de impuestos como si el derecho de propiedad no fuera a su vez consecuencia del propio sistema que se sustenta a través de impuestos lo que, en última instancia, construye lo que los autores denominan el «mito de la propiedad» (*myth of ownership*) [27]. Así lo expresa también el Tribunal Constitucional alemán, con una frase cuya simpleza es sólo aparente, pues recoge la idea esencial de que no puede hablarse de la autonomía privada como un «coto de caza» con finalidades no ya independientes, sino opuestas, a las del Derecho tributario, afirmando que «*en el orden liberal de la Constitución el Estado cubre sus necesidades financieras fundamentalmente a través de una participación, a través de los tributos, en el éxito de la actividad económica privada*» [28].

---

25 PASCHEN: 2001, 20 a 22.

26 WALZ: 1980, 36 («Rechstfähigkeit und Steuerpflicht sind Ober- und Unterseite derselben Medaille»), y pp. 31 a 37.

27 MURPHY; NAGEL: 2002, esta idea se desarrolla a lo largo del trabajo, pero puede verse concisamente en sus conclusiones, pp. 174 y ss.

28 BVerfG, BStBl. II 1995, 655 y ss. (apartado C. II. 1. b, pág. 660) Caso del Impuesto sobre el Patrimonio («*Vermögensteuer*»). *Vid*. esta idea también en el Tribunal Supremo australiano: «*las normas tributarias forman parte del sistema jurídico en el cual el comercio se incentiva y protege*»; *FCT v. Spotless* 95 A.T.C. 4775, *vid.* sobre este caso: PASSANT: 1997, 132. Para P. KIRCHHOF (1983, 173, 181), el problema del fraude de ley es, fundamentalmente, el problema de encontrar una norma de conflicto (*Konkurrenzregel*) entre el Derecho tributario y las formas jurídicas reguladas por otras ramas del Ordenamiento. Aunque esta tesis, seguramente muy influida por la importancia que concede este autor al derecho de pro-

No es contradictorio, sino complementario de lo anterior afirmar que, en el plano de los conceptos jurídicos, una vinculación estricta del Derecho tributario al Derecho privado constituye un terreno abonado para que se pierda de vista la *ratio* de las normas tributarias y se propicien así las maniobras en fraude de ley tributaria [29]. Por ello la manera adecuada de abordar los casos de fraude de ley tributaria no será averiguar la naturaleza jurídica del negocio o forma jurídica en concreto *tal y como se configura en el Derecho privado*, sino interpretar la norma tributaria para determinar la finalidad que en la misma cumple la forma jurídica en concreto. Ello no empece, que puede ser de utilidad examinar también la finalidad de dicha forma desde el Derecho privado, al objeto de determinar qué elementos de este contrato, acto o negocio son tenidos en cuenta por la norma tributaria por entender que suponen una manifestación de capacidad económica. Y es que, en definitiva, aunque es ocioso reiterarlo, lo que interesa al Derecho tributario no son las formas contractuales, jurídicas, que ofrece el derecho privado, sino *sus consecuencias*, o lo que los ciudadanos pueden conseguir a través de estas formas, y que en la medida en que pueda considerarse una manifestación de capacidad económica o sea coincidente con otros fines tributarios, es objeto de imposición [30]. No otra finalidad cumple la autonomía del legislador fiscal a la hora de atribuir significado a los conceptos jurídicos con independencia de que éstos hayan sido elaborados en otras ramas del ordenamiento (STC 45/1989). En definitiva, el problema de fraude de ley en materia tributaria se producirá en mayor medida si el Derecho tributario recibe las formas jurídicas del Derecho privado tal y como están contempladas en esta disciplina [31]. De ahí que se haya dicho, en referencia al artículo 42 AO, pero claramente trasladable al caso español, que este precepto «se encuentra en una relación de tensión dialéctica entre la libertad de formas o autonomía privada y el principio de capacidad económica, lo que a su vez es una manifestación de la tensión dialéctica entre el principio formal de Estado de Derecho y el material» [32].

III. LA SOLUCIÓN ADOPTADA EN ALEMANIA Y EN ESPAÑA: LAS NORMAS GENERALES ANTI-FRAUDE

1. Igualdad sustancial de ambas normas: sus elementos esenciales.

En ambos Ordenamientos hay una norma general anti-fraude que convive con otras reglas específicas establecidas con la misma finalidad. La adopción de una regla general ha sido generalmente considerada la mejor manera de confrontar las conductas en fraude. Tempranamente, la

piedad (que en su tesis sería la citada norma de conflicto), es seguramente demasiado reducida, como ha sostenido al respecto FISCHER: 1991, párr. 19, p. 11. A esto hay que añadir que KIRCHHOF encuentra esta norma de conflicto únicamente en el derecho fundamental a la propiedad (art. 14 Constitución Alemana), postura esta no sólo minoritaria, sino que ha recibido numerosas críticas en Alemania.

29 WALZ: 1980, 226; DANZER, P. 105; FISCHER: 1991, párr. 19, p. 10.

30 KIRCHHOF: 1983, 177.

31 WALZ: 1980, 226.

32 PASCHEN: 2001, 19.

Comisión Carter identificó hasta cinco problemas que originarían las normas especiales anti-fraude que hoy en día tienen plena vigencia: (1) la imposibilidad de prever todas las actuaciones en fraude posibles [33], (2) el peligro de que la legislación detallada llegue a crear nuevas oportunidades de fraude, (3) o de la posible penalización de operaciones perfectamente legítimas, (4) que estas normas puedan constituir auténticas «hojas de ruta» de los verdaderos defraudadores, y (5) que introducen mucha mayor complejidad en la legislación tributaria [34]. Lo cierto es, sin embargo, que prácticamente ningún ordenamiento tributario prescinde en la práctica de establecer tales normas específicas, lo que seguramente radique, como señalaba P. FISCHER, en el insuficiente desarrollo dogmático de las cláusulas generales anti-fraude [35].

Entrando ahora en la exposición concreta de las normas, encontramos importantes similitudes. La alemana (art. 42.1 AO), ubicada en el capítulo de «deuda tributaria», establece que «*La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos*» [36]. La norma española (art. 15.1 LGT), está ubicada en la Sección III, del Título I, titulado «*Interpretación, calificación e integración de las normas tributarias*», y establece que «*se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: (a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; (b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios*» [37]. De acuerdo con esta dicción,

---

33 TIPKE; KRUSE: 2003, párr. 17. Como mucho, como apunta HOFFMANN (1996, 310), el legislador podrá dificultar u obstaculizar algunas de las más comunes.

34 *Carter Comission:* 1966, 554 a 556. El argumento de que constituyen «hojas de ruta» (*road maps*) para los defraudadores ha sido empleado profusamente, afirmándose además que esta complejidad termina por afectar a la seguridad jurídica; IFS: 1997, 4, 5. También en este trabajo se proponía la adopción de una norma general para el Reino Unido (pp. 32 a 34). Véanse las críticas formuladas al sistema del Reino Unido, que sigue descansando fundamentalmente en tales reglas específicas; GAMMIE: 1997, 194 y ss.
Argumentos similares a los de la *Carter Commission* pueden versen en: NEVERMANN: 1994, 82; FISCHER: 1995, 90 y 1996, 645; PASCHEN: 2001, 2.

35 FISCHER: 1996, 645. Aunque el autor se refiere a la doctrina alemana, creemos que esta opinión es perfectamente aplicable al caso español, donde también abundan las normas especiales anti-fraude.

36 Tomamos la traducción al castellano de C. PALAO TABOADA (*Ordenanza Tributaria Alemana*. Madrid: IEF, 1980. Original: «*Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht*»). Aunque la actual AO es de 1977, el precepto tiene su origen en el artículo 5 de la RAO 1919, y en el posterior artículo 10 de la de 1931. Estas normas fueron consideradas entonces demasiado complejas y por eso se sustituyeron por el artículo 6 de la StAnpG (*Steueranpassungsgesetz*) de 16 de octubre de 1934 (RGBl I 1934, 925). La actual norma es prácticamente idéntica, por lo que la jurisprudencia vertida desde entonces es perfectamente válida (FISCHER: 1991).

37 El origen del precepto se encuentra en el artículo 24 de la anterior Ley de 1963, reformado posteriormente por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que como es sabido desde su introducción permaneció muchos años prácticamente sin aplicación; *vid.* PALAO TABOADA: 1998, 5.

es claro que la nueva norma española es una norma anti-fraude, aunque el legislador haya preferido emplear la inexpresiva denominación de «conflicto», que nos parece inadecuada en tanto que puede inducir a confusión acerca de su verdadera naturaleza [38].

Pese a su diferente dicción literal, ambas normas contienen fundamentalmente los mismos elementos, que en el caso alemán han sido sobre todo consecuencia de la interpretación llevada a cabo por la jurisprudencia y doctrina mayoritarias, siendo ya clásica la siguiente definición del BFH: «se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica (*Gestaltungsmöglichkeiten*) cuando se utiliza una forma inadecuada al fin económico (*wirtschaftlichen Ziel*) perseguido por las partes, que pretende obtener una ventaja tributaria y que no se puede justificar por otras razones económicas o extratributarias» [39]. Estas tres condiciones, que en ambos Ordenamientos deben producirse de forma cumulativa, encierran los elementos esenciales de las normas anti-fraude, o las interpretaciones jurisprudenciales que encontramos en otros ordenamientos, lo que nos será de gran utilidad en su análisis.

2. Significado y posición de las normas anti-fraude en el Ordenamiento jurídico.

El establecimiento de normas anti-fraude suscita grandes pasiones, que alcanzan a la determinación de su significado y función en el Ordenamiento jurídico. Entre otros aspectos, se discute si son o no necesarias, por ejemplo porque bastaría una interpretación correcta de las normas tributarias para alcanzar el mismo resultado. En esta línea, es controvertido si su finalidad es coadyuvar a la correcta interpretación de las normas tributarias, o si se trata de normas cuya finalidad es reprochar determinadas conductas, por lo que su naturaleza estaría más cercana a las sancionadoras. Otra causa de discusión frecuente es si el fraude a la ley tributaria constituye o no un caso especial del fraude a la ley general y si el mecanismo jurídico empleado por la norma general anti-fraude es de naturaleza integrativa (analogía y reducción teleológica), o interpretativa, lo cual tiene importancia, entre otros aspectos porque sólo en el segundo caso podría plantearse la imposición de sanciones en los casos de fraude. Toda la discusión se ve empañada por cuestiones que nada tienen que ver con la técnica de lucha contra el fraude en concreto, y sí con concepciones ideológicas acerca del propio significado del sistema tributario en relación con la autonomía privada, a que ya se ha hecho referencia. De ahí que en ocasiones las demandas de seguridad jurídica en esta materia sirvan para encubrir un deseo de que el Derecho tributario, en tanto que *odioso*, sea interpretado restrictivamente y siempre a favor del contribuyente, como si de una norma penal se tratara. A continuación trataremos de arrojar algo de luz sobre estas cuestiones que se plantean en términos muy similares en Alemania y en España, además de en otros Ordenamientos.

---

[38] Compartimos las críticas que a la misma ha expresado, calificándola de «inexpresiva y técnicamente inadecuada»; PALAO TABOADA: 2003, 73.

[39] Entre otras: BFH 27-07-1999, BStBl 1999, 769, 770, aunque esta idea se repite en prácticamente todas las Sentencias citadas en este trabajo.

2.1. El fraude a la ley tributaria como un caso especial de fraude de ley.

El fraude a la ley tributaria es un caso especial del fraude a la ley en Derecho común. Esta opinión, casi unánime en Alemania [40], es aún discutida en España, donde gran parte de la doctrina sostiene la imposibilidad de reconducir el fraude de ley tributario al contenido en el artículo 6 del Código Civil. Entre otros argumentos para negar esta similitud, se afirma que en el fraude a la ley tributaria no habría, como en el civil, una actuación *contraria* al Ordenamiento, ya que en definitiva no se realizaría el hecho imponible, si bien éste se grava mediante el recurso excepcional a la analogía [41]. Así, afirma R. FALCÓN Y TELLA que la «consideración puramente fáctica del hecho imponible» determina que sólo haya dos opciones: o se realiza o no, y en el segundo caso estamos ante una economía de opción [42]. Esta postura recuerda al literalismo «pro-contribuyente» defendido en el mencionado caso *Duke of Westminster*, y tiene como consecuencia convertir el fraude de ley en una figura imposible o, todo lo más, en una mera opción de la Administración tributaria que en esta tesis adquiere además tintes ciertamente arbitrarios, pues se llega a calificar la norma anti-fraude de «poderoso instrumento en manos de la Administración, para exigir excepcionalmente el tributo por analogía» [43]. En la misma línea, J. FERREIRO defendía la supresión de esta norma porque «mantenerl[a] es caminar en una dirección que conduce, en parcelas clave de la vida social, al secuestro de la democracia por la burocracia» [44], al mismo tiempo que también convertía la figura del fraude en imposible al afirmar que mientras los negocios jurídicos realizados sean válidos y lícitos «ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y respecto a otras posibilidades de actuación se consiga un ahorro fiscal» [45]. Precisamente, es ése uno de los elementos claves del fraude a la ley tributaria: que los negocios son lícitos y queridos [46].

En nuestra opinión no hay diferencias sustanciales entre ambas clases de fraude, el general y el tributario, si bien en este último concurren algunas especialidades derivadas de la propia estructura de la norma tributaria. Fundamentalmente, que el hecho imponible se construye a partir de una

40 Entre otros: HENSEL: 1923, 233; DANZER: 1981, 5; FISCHER: 1991, párr. 71, p. 29 y 1996, 644; TIPKE: 1993, 1.325.

41 FALCÓN Y TELLA: 1995a, 8 y ss.; MATEU DE ROS: 1996, 23.

42 FALCÓN Y TELLA: 1995a, 11. Esta marcada tendencia a describir el fraude de ley como un supuesto cuyo elemento principal es la no realización del hecho imponible se percibe también en el Informe al Anteproyecto de LGT por el Consejo de Estado (2003), en el apartado correspondiente al artículo 15.

43 FALCÓN Y TELLA: 1995b, 6.

44 FERREIRO LAPATZA: 2003, 11. Las «embestidas» del autor contra la Administración tributaria («…núcleos duros de funcionarios más atentos a aumentar su poder que a la defensa del interés general…» p. 12; «…la prepotencia de ciertos núcleos burocráticos autónomos que creen que el pueblo está a su servicio y no ellos al servicio del pueblo…» p. 13) nos recuerdan al citado trabajo de Lord HOUGHTON OF SOWERBY («The Case Against the Aggressive Taxman»).

45 FERREIRO: 2001, 11. También en el citado Informe del Consejo de Estado (2003) encontramos reminiscencias de estas tesis, cuando se advierte que la norma anti-fraude «*podría dar lugar a calificar como abuso cualquier economía de opción, lo que no resulta adecuado. Esto es especialmente relevante en el ámbito societario internacional, pues no puede desconocerse que con frecuencia se produce una "huida" hacia la fiscalidad de otros países del entorno comunitario (Holanda, Luxemburgo), en muchos supuestos perfectamente legítima y evidentemente justificada por la búsqueda de una menor tributación.* [la norma] *podría dar lugar a que todos estos supuestos fuesen calificados como supuestos de abuso, lo cual no se corresponde con el objetivo que teóricamente persigue esta figura, que es la eliminación de lo que llama la memoria "fraude sofisticado*"». No sabemos, ni se aclara en nigún documento aquí citado, qué se pretende señalar con «fraude sofisticado».

46 Suscribimos por ellos las críticas que a estas posturas ha formulado PALAO (2003, entre otros trabajos aquí citados).

realidad económica o *materia imponible* que normalmente ha sido sometida ya a regulación por algún otro sector del Ordenamiento. De ahí que en el fraude a la ley tributaria haya en realidad tres elementos a considerar: la citada materia imponible, o sustrato económico de la operación, su regulación por el Derecho privado y la norma tributaria que recae sobre la operación (o su ausencia, si no está sujeta a tributo alguno). Así, la conducta de quien actúa en fraude de ley consiste en realizar *formalmente* el hecho imponible (*Tatbestand*) de una norma tributaria, si bien materialmente el hecho realizado (*Sachverhalt*) no se corresponde con la razón del gravamen (*Entlastungsgrund*) de acuerdo con la *ratio* de la norma [47].

En suma, lo determinante para que podamos hablar de fraude a la ley tributaria es que haya una identidad sustancial entre el hecho con sustrato económico que las partes pretenden realizar y la razón por la cual la norma que se evita lo somete a tributación. De aquí se sigue que para examinar un supuesto de fraude, lo primero que hay que hacer es determinar cuál es el fin, o los fines económicos perseguidos por las partes, al margen, claro está, del fin de obtener una ventaja tributaria. Con meridiana claridad lo señalaba así D. BIRK, para quien concurren en el fraude tres elementos: (1) la forma jurídica adoptada por el supuesto actuante en fraude no modifica en absoluto el hecho con sustrato econonómico que atrae la imposición; (2) el hecho imponible del impuesto debe hacer referencia a la citada realidad económica para la cual la forma civil o mercantil sólo es tomada por la norma como un indicio; y (3) la forma es inadecuada en el sentido de que es abusiva, si bien esto no connota que sea necesario probar además que ha existido una intención subjetiva de evitar el impuesto, lo que derivará de la concurrencia del resto de elementos [48]. Por último, la norma de cobertura será normalmente otra norma tributaria, no la norma de Derecho privado que contempla la forma jurídica empleada por las partes.

Verificada la conducta en fraude de ley, la norma anti-fraude evitará que se produzca el resultado querido por las partes, consistente en eludir la aplicación de la norma tributaria correspondiente. Bajo esta aparente sencillez se esconde un importante debate acerca de cómo funciona exactamente la norma anti-fraude. Las cuestiones que se plantean, todas íntimamente relacionadas entre sí, se examinan a continuación.

2.2. La corrección del fraude: ¿interpretación o integración de la norma tributaria?

Se discute si la corrección de las situaciones de fraude se lleva a cabo a través de una interpretación de la norma tributaria, o si requiere el empleo de los mecanismos de integración jurídica (analogía y reducción teleológica). No es una cuestión baladí, entre otras razones porque la analogía está permitida en Derecho tributario con grandes restricciones, problema al que es pertinente dedicar atención con carácter previo.

---

47 KIRCHHOF: 1983, 174, 175; HENSEL: 1923, 244 y ss.

48 BIRK: 1994, 107 y 108.

2.2.1. El problema de la analogía en Derecho tributario.

Mediante la analogía puede ampliarse el ámbito de aplicación de la norma, extendiéndolo a supuestos no incluidos en su dicción literal, pero sí en su finalidad. En su modalidad de reducción teleológica, la analogía opera justo al contrario: de acuerdo con el significado y finalidad de la norma en cuestión (*Wortsinn*), reduce el ámbito de aplicación que resulta de su significado literal (*Wortlaut*), para evitar un resultado que de otro modo sería contrario a la aludidad finalidad [49]. De todo ello se colige que, en línea de principio, el aplicador del derecho puede (debe) emplear la analogía y la reducción teleológica para recoger lo que el sentido de la norma ha querido recoger pero la literalidad no recoge. Sin embargo, en materia tributaria, esta aplicación es problemática. Seguramente porque, como señala P. FISCHER, la relación entre dos polos opuestos; por un lado, la sujeción a la literalidad de la norma (*Gesetzeswortlaut*), y por otro, la obligación de obedecer a su finalidad y objetivo (*Sinn*), pese a ser ya clásica en el ámbito jurídico, en el Derecho tributario aún no se ha cerrado [50]. Así, los argumentos clásicos que afirman la prohibición de la analogía en Derecho tributario a partir del principio de reserva de ley siguen siendo mayoritarios en la doctrina y jurisprudencia españolas y alemanas [51].

Otra corriente de opinión niega la posibilidad de aplicación analógica de las normas tributarias afirmando la imposibilidad técnica de llevar a cabo esta operación, de la que derivaría la incapacidad de las normas tributarias para ser sometidas a estos procedimientos (*analogieunfähig*). Estas posturas se apoyan, y en muchos casos se identifican, con las tesis que tradicionalmente han mantenido la imposibilidad de interpretar teleológicamente las normas tributarias, con el argumento de que su finalidad central es la obtención de ingresos para la financiación de los gastos públicos, y puesto que no hay ningún hecho (*Sachverhalt*) que por su propia naturaleza deba ser sometido a imposición, no cabría efectuar un razonamiento analógico [52]. *A sensu contrario*, las normas extrafiscales sí serían susceptibles de tal razonamiento [53]. En España, esta tesis es mantenida, entre otros, por R. FALCÓN Y TELLA, para quien «en materia tributaria sustantiva no hay un núcleo de principios básicos de orden público que sea necesario proteger a través del fraude de ley en el sentido civil, pues manifiestamente no existe ninguna predeterminación sobre el nivel mínimo de tributación que corresponde a una determinada persona o actividad, el cual estará sólo en función de los hechos imponibles realizados» [54].

Frente a estas posturas, se ha apuntado que la única solución para poder interpretar las normas tributarias con fines *fiscales* es realizar una interpretación conforme a la Constitución, y en concreto, con apoyo en el principio de igualdad en la capacidad económica. En este sentido, para D.

49 CANARIS: 1983, 71 y ss., 88 y 89.

50 FISCHER: 1996, p. 650, nota núm. 87.

51 *Vid.* una recapitulación en TIPKE; LANG: 2002, § 4, párrs. 185 y ss.

52 DANZER: 1981, 31 y ss. TIPKE; LANG: 2002, § 4, párr. 188. Por su parte PALAO (1997, 230 y ss.) critica esta posición aunque no ofrece un criterio para esta interpretación analógica. Además, PALAO tampoco distingue entre normas fiscales y extrafiscales, lo cual es fundamental porque como veremos el problema de la no susceptibilidad de analogía sólo se ha planteado con respecto de las primeras.

53 VOGEL: 1977, 99.

54 FALCÓN Y TELLA: 1995a, 10.

BIRK habría que preguntarse no acerca del fin de la norma, sino de cuál sería la solución más equitativa dentro de la frontera del tenor literal de la norma (*Wortlaut*) [55]. Desde una perspectiva distinta, aunque no incompatible, se afirma que precisamente la finalidad de las normas fiscales se encuentra, no en el objetivo recaudatorio, sino en la manera en que someten a imposición determinados hechos [56], teniendo en cuenta que las normas tributarias acotan una parte de la realidad económica o riqueza susceptible de ser gravada –materia imponible u objeto del tributo [57]– y que a partir de ahí se construye su hecho imponible. En suma, cada tributo cumple una función dentro del sistema tributario, a partir de la cual pueden deducirse sus fines. Para ilustrar este aserto, podemos tomar un ejemplo de la jurisprudencia del BFH, en relación con los ingresos derivados de la dedicación a un *hobby* (*Liebhaberei*). Estos ingresos no están sujetos al Impuesto sobre la Renta (art. 15 II 1 EStG) porque en ellos no concurre el requisito de realizar la actividad con la intención de obtener una ganancia (*Gewinnerzielungsabsicht*), exigido por la ley para los rendimientos de actividades económicas. Pues bien, pese a que este requisito de intencionalidad no se exige en la ley para otras clases de rentas, el BFH ha exigido su concurrencia en otras clases de renta, como los ingresos por alquiler o *leasing*. El razonamiento del Tribunal se centra, y esto es lo que aquí nos interesa, en la finalidad misma de la tributación de estas rentas en el Impuesto sobre la Renta personal: lo que caracterizaría estas rentas es que para su obtención se requiere que la dedicación y el empleo de patrimonio se realice con la intención de obtener ingresos o ganancias a lo largo del tiempo. En ausencia de esta previsión, estas rentas no podrán calificarse como rentas de actividades económicas, lo cual se deduce de la propia finalidad del impuesto sobre la renta personal, que no es otra que la de obtener ingresos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los contribuyentes. En suma, si una actividad no se realiza con la intención de obtener una renta o una ganacia, entonces no es adecuada para la obtención de ingresos tributarios y queda extramuros de la obligación tributaria [58].

En todo caso, en España el artículo 14 de la nueva LGT mantiene la prohibición de la analogía en el ámbito del hecho imponible y las exenciones, a pesar de que ni las normas tributarias recaen en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición de analogía [59], ni ésta puede derivar del principio de reserva de ley, por lo que parece claro que el único límite es el mismo que se presenta para cualquier norma jurídica, esto es, el de carácter puramente lógico [60].

2.2.2. Fraude de ley y analogía: una vinculación inexistente.

Retomando ahora el problema del fraude a la ley tributaria, hay básicamente dos posturas acerca de la analogía *vs.* interpretación en la corrección del fraude, que con ciertos matices, encontramos tanto en la doctrina española como en la alemana [61]:

---

55 BIRK: 1990, 305 y 1994, 112.

56 DANZER: 1981, 33.

57 FERREIRO LAPATZA: 1976, 236.

58 BFH 25.6.1984 BStBl. II 1984, 751 (en especial, p. 766). *Vid*. al respecto PASCHEN: 2001, 35 y 36.

59 En España, no recaen en el artículo 4.2 de nuestro Código Civil (no son excepcionales, ni penales) PALAO: 1997, 223; tampoco en Alemania; *vid.* BIRK: 1994, 114 con abundantes citas jurisprudenciales en este sentido, principalmente del BFH.

60 PÉREZ ROYO: 1991, 380.

61 Véase un resumen de estas posiciones en: FISCHER: 1991, párr. 76, p. 31, en TIPKE: 1993, 1.326 o en NEVERMANN: 1994, 278.

Para una corriente mayoritaria, la norma anti-fraude (15 LGT, 42 AO) contempla un supuesto de analogía para un grupo especial de casos; aquellos en los que se ha producido un abuso de la configuración de formas jurídicas. Dentro de esta corriente, para quien sostiene que la analogía no está permitida en Derecho tributario, la norma contiene una autorización especial de analogía (*Analogieerlaubnis*) y es por tanto *constitutiva* [62], mientras que quien opina que la analogía sí está permitida, sostiene que se trata de una norma *declarativa*, de forma que ni siquiera sería imprescindible su existencia [63]. Esta posición ha sido defendida también por la doctrina española, que en su mayoría sostiene que el fraude de ley permite una aplicación excepcional de analogía [64]. Subyace en estas posiciones la idea de que, pese a haberse producido el citado abuso de formas jurídicas, su origen radica en realidad en la existencia de una laguna, de manera que es en este ámbito (*Lückenbereich*) donde da comienzo el problema del fraude a la ley tributaria.

Otra corriente de opinión, minoritaria, considera que la conducta de quien actúa en fraude consiste, no en aprovechar una laguna, sino en realizar una interpretación incorrecta, inadecuada o artificiosa de las normas tributarias, con la finalidad de minorar la carga tributaria [65]. Por ello, la lucha contra esta clase de prácticas debe llevarse a cabo haciendo valer los fines de la norma mediante su interpretación. En última instancia, se afirma, el problema del fraude de ley tributaria no es más que el problema de la interpretación del Derecho tributario material. De ahí que muchos de estos autores mantegan que dicha norma es prescindible, porque basta una correcta interpretación de las normas tributarias [66].

Pese a la división cartesiana que acabamos de exponer, lo cierto es que las diferencias entre ambas corrientes no siempre están meridianamente claras [67]. Aunque casi todos hacen hincapié en que en los casos de fraude el contribuyente abusa de la tensión dialéctica existente entre la literalidad de la norma y su finalidad [68], para muchos esto tiene lugar porque originariamente la norma tiene una laguna, que es aprovechada por el contribuyente. Esto entronca con un problema de mayor alcan-

---

62 Entre otros: HENSEL: 1923, 244 y 245 (afirmando con rotundidad que la analogía es el único instrumento válido contra el fraude de ley); TIPKE: 1993, 1.340; PASCHEN: 2001, 29.
Ésta es la denominada «teoría interna» (*Innentheorie*) que sigue siendo mayoritaria en la doctrina; *vid.* también al respecto: PEZZER: 2001, 63, 64.

63 DANZER: 1981, 10; FISCHER: 1991, párr. 111, p. 41.

64 FALCÓN Y TELLA: 1995a, 5; FERREIRO LAPATZA: 2001, 16 y doctrina allí citada. Con matices que veremos, también: PALAO TABOADA: 1995, 73 y 1997, 242.

65 Entre otros: LÓPEZ MOLINO: 1998: 163 y ss.; ROSENBUJ: 1994, 94 y ss.; BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 122 y ss.

66 Incluso lo consideró así Enno BECKER (1924, 442) responsable de la introducción de una de las normas generales antifraude en el ordenamiento alemán, *vid*. al respecto KRUSE 1978/79: 445.
En sentido similar: PAULICK: 1963/64: 391 y ss.; WALZ: 1980, 224 y 226; DANZER: 1981, 83, 95.

67 Por ejemplo, no es fácil clasificar la postura sostenida por A. HENSEL (1923), pues en el mismo trabajo parece defender ambas interpretaciones; así, en la p. 225 se hace hincapié en que el sujeto hace una interpretación inadecuada al fin de la norma, mientras que en las pp. 244 y ss. se pone el acento en la existencia de una laguna como elemento principal del fraude de ley tributaria, que sólo se puede cerrar con la analogía. También hemos apreciado cierta confusión en TIPKE pues mientras se afirma (1993, 1.340) que analogía e interpretación son dos cosas distintas, en páginas anteriores (1.328 y ss.) se había mantenido que analogía e interpretación eran distintos escalones del mismo método.

68 HENSEL: 1923, 230 (para este autor es claramente un problema de la formulación de la propia ley); KRUSE: 1978/79: 447; TIPKE: 1993, 1.324.

ce, que se encuentra en el fondo de esta discusión, y es que no hay acuerdo, en la teoría general del Derecho, acerca de la existencia de diferencias entre la interpretación extensiva y la analogía. En todo caso, sigue siendo mayoritaria la opinión de que esta frontera existe y radica en el sentido posible (*mögliche Wortsinn*) de las palabras, más allá del cual estaríamos ante un caso de analogía [69].

De acuerdo con el clásico trabajo de C. W. CANARIS, el presupuesto lógico para poder integrar utilizando la analogía es que exista una laguna [70]. Y una laguna, siguiendo el concepto generalmente aceptado del mismo autor, es una incomplitud de la ley contraria al plan del legislador, un silencio de la norma no querido o «silencio elocuente» (*beredtes Schweigen*), en terminología de K. LARENZ [71]. De acuerdo con esta definición, parece claro que no es posible hablar de existencia de una laguna en los casos de fraude [72].

La situación de ausencia de norma que caracteriza a las lagunas jurídicas, se produce también en el caso del fraude, pero como consecuencia directa de la actuación de quien actúa en fraude. Dentro del plan del legislador el supuesto de hecho debería haber sido sometido a tributación, o a una tributación mayor, o no debería haberse beneficiado de una exención. Así lo ha entendido C. PALAO, cuando afirma con razón que «en el fraude a la ley no hay, en realidad, una laguna; la norma aplicable existe ya y no es otra que la ley defraudada [73]. La voluntad del legislador es, no simplemente "hubiera sido", gravar el hecho en cuestión, y la ley lo gravaría directamente de no haber sido eludida artificiosamente» [74]. Así, afirma el autor, en lo que parecería una postura intermedia, que «es necesario matizar la tesis generalmente aceptada [75] (…) de que en el fraude a la ley la norma defraudada se aplica por analogía en el sentido de que esta analogía es distinta de la que se emplea para cubrir las lagunas del Derecho, que es la prohibida en Derecho tributario. En esta última no existe la norma aplicable por una "deficiencia de la ley contraria al plan del legislador"; en la aplicación de la norma defraudada no hay tal deficiencia: la norma existe y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo (…) el legislador *sí quiso* gravar esta operación pero su voluntad se ve frustrada por maniobras fraudulentas» [76]. Pero la postura de PALAO sólo es intermedia en apa-

69 CANARIS: 1983, 25; LARENZ: 1975, 309, 310. Y no, por tanto, el sentido literal posible; *vid.* la crítica de BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ (2004, 125, 126) a PALAO (1997, 224).

70 CANARIS: 1983, 25.

71 LARENZ: 1975, 354; CANARIS: 1983, 16, 39. Este concepto de laguna es el manejado también habitualmente por la doctrina española (por ejemplo, PALAO: 1998, 15).

72 BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 122 y ss.
Ni siquiera de las denominadas «lagunas impropias», que como sostiene CARRASQUER CLARI (2003, 99), se producirían en los casos de ausencia de norma adecuada, oportuna, satisfactoria o justa. Como señalan, en relación con esta postura, BÁEZ MORENO y LÓPEZ LÓPEZ (2004, 123) «considerar, en general, que la ausencia de una norma adecuada constituye una laguna "impropia" que "el intérprete se encuentra llamado a valorar" implica desconocer los límites entre la integración de las normas, y la contrucción aplicativa *contra legem* (...) hay que distinguir con claridad el concepto de laguna de los errores jurídico-políticos del legislador. De ese modo, existe laguna si el silencio de la norma es contrario al plan de la misma, no siendo suficiente, a estos solos efectos, con que la inexistencia de regulación sea inadecuada, insatisfactoria o injusta».

73 LÓPEZ MOLINO: 1998, 163.

74 PALAO: 1998, 15.

75 Aquí el autor se rectifica a sí mismo, en lo sostenido en un trabajo anterior de 1966, p. 692 («El fraude a la ley en Derecho tributario». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63).

76 PALAO TABOADA: 2003, 80.

riencia, pues también para este autor la reacción de la LGT contra el fraude es una autorización excepcional de la analogía, pero ello se justifica porque «la analogía mediante la cual se cubre una laguna normativa es distinta de la analogía empleada en la sanción del fraude de ley» [77].

En realidad, no hay tal analogía en el fraude, pues ni hay laguna, ni se crea una nueva norma al corregir la situación de fraude. La confusión existente al respecto tiene varias causas: en primer lugar, como ya advirtió CANARIS, con frecuencia se identifican los conceptos imprecisos o que necesitan de una mayor concreción con las lagunas. Así sucede en este caso, pues muchos ven una laguna que en realidad no existe porque parten de una interpretación estricta de los conceptos tributarios, por lo que afirman que si se va más allá de la dicción literal de la norma, se entraría dentro del campo de la analogía [78]. Pues bien, siguiendo a este autor, el significado de los conceptos indeterminados o imprecisos debe ser extraído a través de la interpretación, so pena de devaluar el propio concepto de laguna, lo que obligaría a concluir que en la Ley no hay «menos lagunas que palabras» [79].

En segundo lugar, la confusión se produce porque hay algún elemento común entre el razonamiento seguido en la analogía y el procedimiento de corrección del fraude. En la analogía, se le pide al aplicador de la norma que, a la vista de la identidad de razón entre el supuesto regulado por ésta, y el que se enjuicia, para el que existe una laguna normativa, se aplique analógicamente la norma. En el caso de la norma general anti-fraude lo que se pide al aplicador del Derecho es que, ante la utilización de una forma o ropaje jurídico inapropiado, prescinda de ésta, y en su lugar *haga como si* el sujeto hubiera utilizado la forma adecuada, pues no otra cosa supone prescindir de la forma utilizada y exigir el tributo que de otro modo hubiera correspondido. Es ahí, en la operación de comparar formas jurídicas y contenido económico, donde radica este razonamiento con connotaciones analógicas (*analogieähnlichem Verfahren*) [80], en la medida en que se compara la identidad de razón entre el hecho económico realmente realizado por las partes, y la forma adecuada, tal y como es contemplada por el Derecho tributario. Recapitulando, los elementos que concurren en el fraude que recuerdan a los procesos de integración normativa son los siguientes:

a) Existe una cierta identidad de razón entre el fin económico perseguido por las partes con la forma empleada (inadecuada) y el fin económico que hubieran obtenido si hubieran empleado la forma que les lleva a tributar o a una tributación mayor.

b) La situación creada por las partes al actuar en fraude de ley encuentra *cierta similitud* a su vez con la existencia de una laguna, en el sentido de que a un acto que demuestra una capacidad económica determinada no se somete a la tributación que el plan del legislador había

77 PALAO: 1998, 15 y 7.

78 HENSEL: 1923, 244; KRUSE: 1978/79, 447, o: FISCHER (1991, párr. 60, p. 26), que señala que la interpretación se detiene en el límite de la literalidad de las palabras de la norma (*Wortlautgrenze*), de manera que la interpretación que se extiende al sentido posible de las mismas (*möglichen Wortsinn*) es para este autor un supuesto de integración normativa.

79 CANARIS (1983, 26), defiende esta idea, citando el entrecomillado de KANTOROWICZ (Hermann U. (1906): *Der Kampf um die Rechswissenschaft.* Heidelberg, p. 15).

80 NEVERMANN: 1994, 278. Aunque este autor deja en cierto modo en el aire la conclusión acerca de si la norma general es o no una autorización excepcional de analogía.

previsto. Ahora bien, esa similitud es sólo aparente: pues la norma existe, a diferencia de lo que sucede en las lagunas, sólo que *como consecuencia de la actuación en fraude de ley* no se ha podido aplicar.

c) Por último, en la corrección prevista por el legislador, hay un razonamiento que recuerda al analógico, pues se aplica la norma no querida como sí no se hubiera actuado en fraude de ley, y se hubiera utilizado una forma adecuada.

Ahora bien, el razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley no coincide con la analogía como procedimiento de integración normativa, fundamentalmente porque la norma no se aplica a un supuesto no previsto por ella, sino a uno previsto por ella pero que ha sido distorsionado por las partes. El mecanismo empleado implica la calificación del supuesto y la adecuada interpretación de las normas en liza, de acuerdo con los criterios clásicos, donde cobrará especial relevancia el de los fines. Por eso creemos que las normas anti-fraude como la española y la alemana no constituyen una autorización especial para emplear una analogía que de otro modo estaría prohibida.

No obstante, probablemente esta idea siga subyaciendo incluso en el flamante artículo 15 de la LGT, donde creemos que ni se produce una disipación del componente analógico de esta figura en España [81], ni su redacción constituye «un reconocimiento de carácter declarativo sobre el necesario alejamiento de las cláusulas antiabuso y la integración de las normas tributarias» [82]. Por el contrario, parece que la norma sigue estando construida técnicamente como una excepción a la prohibición analógica contenida en el artículo 14, en la que el legislador español ha decidido persistir, pese a que existen argumentos para prescindir de ella, según hemos apuntado más arriba.

2.3. El papel de la calificación y la interpretación en el fraude de ley: ¿es necesaria la norma anti-fraude?

Partiendo de postulados distintos, algunos autores, y parte de la jurisprudencia, llegan a la conclusión de que no es necesaria la existencia de una norma anti-fraude, bien porque basta una interpretación adecuada de la norma, ayudada de una adecuada (re)calificación del supuesto de hecho, bien porque la analogía estaría plenamente permitida, por lo que no es precisa su autorización en una norma anti-fraude. Cuando se estima que no lo está, entonces se defiende que sólo es necesaria la existencia de tal norma general en tanto que subsista la prohibición de analogía. En esta línea, se ha afirmado también que ambas corrientes no tendrían porqué conducir a resultados diferentes, pues la diferencia de opiniones se limitaría a la diferenciación entre la interpretación (si el sentido posible de las palabras es o no el límite) y la cobertura de lagunas a través de la analogía, siendo así que en la práctica el fraude de ley tributaria puede corregirse con ambas interpretaciones y que el fraude tributario podría también corregirse en ausencia de una norma específica, con la adecuada calificación del supuesto de hecho que permitan sacar a la luz el hecho económico realmente realizado (*wirkli-*

81 GARCÍA NOVOA: 2003, 18.

82 BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 122.

chen Sachverhalts), supuesto en el que no sería necesaria la norma anti-fraude [83]. En sentido similar, en refencia al caso español, se ha afirmado que la autorización al aplicador de la norma tributaria para calificar los hechos realizados por las partes atendiendo a la «*verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible*» (redacción originaria del art. 25 LGT) haría superfluo el precepto de fraude de ley, «construido técnicamente como una excepción a la prohibición de analogía», ya que aquella autorización abría directamente las puertas al empleo de la analogía en Derecho tributario, por lo que no sería necesaria su autorización especial para los casos de fraude [84].

Para apoyar su tesis del carácter superfluo o prescindible de una norma general anti-fraude, P. FISCHER utiliza el ejemplo de un padre que regala a su hijo una cantidad de dinero, con la condición de que lo ponga a su disposición en forma de préstamo, de manera que el padre podrá deducirse los intereses como gasto de actividad económica. Pues bien, en básicamente el mismo supuesto, el BFH en una ocasión utiliza el artículo 42 AO para no permitir la deducción de intereses [85], mientras que en otra acude directamente al artículo 12 EStG para sostener, con una interpretación teleológica del precepto, que la verdadera *naturaleza jurídica* de los intereses abonados los convierte en inidóneos para ser deducibles [86].

Lejos de ser un caso aislado, en la práctica alemana son muchas las ocasiones en que los tribunales solucionan los problemas de fraude de ley mediante una adecuada calificación de los hechos e interpretación de las normas [87]. Así sucede también en los dos siguientes ejemplos, tomados de la jurisprudencia del BFH:

EJEMPLO 1:

Donación en cadena

Un padre dona a su hija una cantidad de dinero. Otra cantidad adicional la dona a su mujer, con la condición de que posteriormente sea también donada a la hija.

De acuerdo con el Impuesto sobre Donaciones alemán, por cada donación entre determinados familiares hay una cantidad exenta, que coincide con la donada a la hija. Si hubiera realizado una sola donación, sólo una parte habría estado exenta. Al realizar la donación en dos pasos, se consigue la exención total de la cantidad donada. El BFH entendió que se trataba de una única donación (arts. 1, 7 ErbStG) [88].

83 WALZ: 1980, 224; ULMER: 1986, 293; FISCHER: 1991, párr. 76, p. 31 y 1996, 651; TIPKE: 1993, 1.327.

84 PALAO TABOADA: 1997, 241, 242.

85 BFH 4.6.1991, BStBl. II 1991, 832.

86 El BFH afirma que los intereses que paga el padre al hijo no son en realidad tales, sino una contribución a su mantenimiento, exigida por la normativa civil, por lo que no se reconocen como deducibles. BFH 12-2-1992, BStBl II 1992, 468.

87 ULMER: 1986, 293; NEVERMANN: 1994, 81. De ahí que ya HENSEL (1923, 284) afirmara la utilidad de la norma anti-fraude meramente como «norma de aviso» a los posibles defraudadores.

88 BFH de 13-10-1993, BStBl II 1994, 128.

EJEMPLO 2:

Donación con posterior contrato de préstamo

El socio principal de una sociedad personal (*Personengesellschaft*) dona a su hija una cantidad de dinero bajo la condición de que, en un contrato separado, ésta preste dicha cantidad a la citada sociedad, por un período de 10 años y con el correspondiente pago de intereses.

De acuerdo con la normativa alemana, si el socio mayoritario de una *Personengesellschaft* presta dinero a la sociedad, los intereses no son deducibles. Al ser la hija la que presta el dinero, sí lo son. Además, al donarle el dinero a la hija y no a un tercero cualquiera, se beneficia de la deducción por el Impuesto sobre Donaciones. El BFH consideró que los intereses no eran deducibles como gasto de la actividad (art. 4.4. EStG), pues no se trata en puridad de un préstamo, ya que el dinero no ha salido nunca de la esfera patrimonial del padre [89].

Esto no significa, que la existencia de la norma anti-fraude no sea necesaria, sino que efectivamente hay casos donde basta la recalificación de los hechos, junto a una interpretación adecuada de la norma para extraer su finalidad y negar la validez de la operación que se pretende.

Por otro lado, estos casos deben diferenciarse de aquellos otros donde, debiéndose aplicar la norma anti-fraude porque la situación requiere ir más allá de la (re)calificación del hecho realizado por las partes, esto no se lleva a cabo. Así ha sucedido con frecuencia en España, donde es casi legendaria ya la existencia de grandes reticencias por parte de la Administración y de los Tribunales a apreciar el fraude de ley, corrigiendo estas situaciones mediante la calificación de los hechos conforme a su naturaleza [90]. El problema es que frecuentemente con estos razonamientos se evita acudir al procedimiento especial anti-fraude [91] a la vez que se posibilita la imposición de sanciones, por lo que hay razones para sostener que suponen un «fraude de ley al fraude de ley» [92]. Seguramente también influya en esta clase de razonamientos que el fraude a menudo se considera una «medida excepcional», «*que no puede, ni debe, ser aplicada cuando la conducta presuntamente dirigida a conseguir una elusión fiscal puede ser corregida mediante una adecuada interpretación de las nor-*

89 BFH de 22-01-2002, BStBl II 2002, 685.

90 Primero el artículo 23 y, posteriormente a la reforma de 1995, el artículo 25 LGT que señalaba que: «*Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones*».

91 Como es sabido, las anteriores normas anti-fraude de la LGT demandaban la apertura de un expediente especial. Tras la aprobación de la LGT en 1963, no habrá expediente especial hasta el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, que además de no ser utilizado jamás, fue derogado por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, sin que fuera sustituido por ninguna norma nueva.

92 PALAO: 1995, 73 y 1998, 7.

mas reguladoras de los distintos tributos» [93], incurriéndose así en una cierta confusión entre que se exija un procedimiento especial para la declaración del fraude, y que la propia norma sea excepcional, lo cual no puede deducirse de su dicción ni de ningún otro elemento de la LGT.

Así sucede en la Resolución del TEAC, de 8 de noviembre de 2002, que constituye un ejemplo de actuación en fraude de ley, donde las partes utilizan una forma jurídica –la ampliación de capital– con el objeto de conseguir el resultado económico de una donación [94]:

EJEMPLO 3:

Donación mediante ampliación de capital

HECHOS: la sociedad «X» acuerda una ampliación de capital. El mismo día, los hijos de los accionistas de «X» crean la sociedad «Y». Transcurrido el plazo para que los accionistas de «X» puedan ejercer su derecho de suscripción preferente, la entidad «Y» suscribe íntegramente las nuevas acciones por su valor nominal. Dado que el valor neto contable de «X» es muy superior al de su capital social, dar entrada a nuevos socios mediante el desembolso del valor nominal de las nuevas acciones implica un empobrecimiento para los accionistas iniciales, pues sus participaciones sociales disminuyen su valor por la dilución del neto social entre un mayor número de acciones, y, paralelamente, un enriquecimiento de la sociedad constituida por los hijos («Y»).

(I) La calificación de la inspección y del TEAR, que el TEAC confirma, es que en realidad se ha producido una transmisión lucrativa, pues hay un valor económico que se transmite sin contraprestación, con el ánimo evidente de favorecer a los descendientes. En puridad, esta forma de razonar equivale a afirmar que se ha utilizado la forma jurídica del contrato de sociedad para llevar a cabo una donación.

(II) Sin mencionar la figura del fraude, la argumentación del TEAC se apoya en las «reglas del criterio humano» (art. 118 anterior LGT) y en la calificación de los hechos imponibles con arreglo a su naturaleza jurídica (art. 28.2 de la anterior LGT), concluyendo que «*la voluntad de los padres no es otra que la de transmitir gratuitamente una parte del valor económico representado por la sociedad X*», de manera que «*no cabe duda, que estamos ante un hecho imponible del IRPF –concretamente, la obtención de una renta por enajenación de un elemento patrimonial a título gratuito– que aparece tras la forma o denominación que los interesados le han dado*».

(III) De paso, el TEAC también confirma la imposición de sanciones [95], lo que hubiera resultado imposible de apreciarse fraude de ley.

93 En este sentido, véanse entre otras las siguientes Resoluciones del TEAC de 22 de mayo de 1991, 10 de septiembre de 1998, 22 de septiembre de 1999 o 28 de mayo de 2001, de donde se toma la cita literal.

94 RTEAC n. 00/6638/2000, de 8 de noviembre de 2002.

95 «*…estamos ante una verdadera transmisión del derecho a la suscripción preferente que tributa en los términos expuestos sin que la contribuyente haya ingresado la correspondiente cuota, amparándose en la apariencia del entramado negocial que se concibió para desdibujar la realidad jurídica y económica subyacente. En consecuencia, concurre la infracción tipificada en el artículo 79 de la LGT, y por tanto procede confirmar la sanción*».

Por último, además de razonamientos de fraude de ley revestidos de calificación o interpretación, no es infrecuente que los Tribunales acudan a enrevesadas argumentaciones para concluir lo que podría haberse concluido de forma directa con la ayuda de esta figura. La breve mención a estos casos viene obligada porque pone de manifiesto que, al margen de las disyuntivas existentes en el establecimiento de los contornos jurídicos de esta figura, o del papel que deba representar la interpretación, hay una auténtica reticencia a aplicar las normas generales anti-fraude cuyas raices seguramente se hunden en el propio subdesarrollo dogmático de este mecanismo.

Un buen ejemplo lo constituyen las Sentencias dictadas en el caso de los seguros de «prima única» [96]. Como es sabido, aquellos contratos ofrecidos por algunas entidades financieras encerraban una estructura típica de fraude de ley consistente en utilizar la forma jurídica del seguro para atraer así su régimen tributario, pero sin que se quisieran sus efectos típicos –el desplazamiento del riesgo–, pues las operaciones eran, como se demostró, puras inversiones, por lo que la tributación correspondiente era la de los rendimientos del capital mobiliario, no el más beneficioso de los contratos de seguro. Pues bien, todo esto fue apreciado por la Audiencia Nacional pero acudiendo a la figura del negocio anómalo, para concluir que los citados contratos eran nulos por falta de causa pero se entendía aplicable la doctrina de la conversión de contratos nulos, concluyendo tras este recorrido argumental que su verdadera naturaleza jurídica era la de un depósito irregular retribuido por lo que correspondía su tributación como rendimientos del capital mobiliario, así como el pago de intereses de demora. Al margen de que el razonamiento incurría en algunos errores, por ejemplo porque la cuestión de la naturaleza jurídica era innecesario plantearla a efectos fiscales, el Tribunal terminaba por convertir el fraude de ley en figura imposible [97], pues identificaba totalmente el fraude de ley tributario con el civil, y dado que en este último el fin querido por las partes está prohibido por el ordenamiento, el Tribunal llega a afirmar que lo que las partes pretenden con la operación (ahorrar tributos) no es un fin prohibido por el ordenamiento, de ahí que no pueda decirse que haya norma defraudada. En definitiva, en palabras de C. PALAO, «para el Tribunal el fraude a la ley resulta excluido por el hecho de que el resultado fiscal se consigue por medio de los contratos realizados por las partes. Pero ese es precisamente… uno de los elementos del concepto legal de fraude a la ley tributaria» [98]. De nuevo esta forma de argumentar convierte el fraude a la ley tributaria en una figura de imposible aplicación.

Pero esta reticencia o escaso empleo de la norma anti-fraude no son exclusivos de España. Si analizamos la situación en Australia comprobaremos que, desde la reforma de la norma general anti-fraude en 1981 hasta 1997, sólo ha habido dos casos en que el Tribunal Supremo australiano (*Australian High Court*) ha empleado esta norma [99]. La situación es similar en Canadá, donde desde 1988 apenas ha habido más de dos casos donde se ha utilizado el precepto, y siempre con grandes cautelas.

---

96 Que son las Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de octubre y 7 de noviembre de 1997; véase una crítica detallada en: PALAO TABOADA: 1998, 18 y ss.

97 PALAO: 1998, 23.

98 PALAO: 1998, 23.

99 *FCT vs. Peabody* 94 ATC 4663, y *FCT vs. Spotless Services Ltd* 96 ATC 5201; *vid.* IFS: 1997, 23.

Claro que no siempre es así y, al igual que en la jurisprudencia alemana, en España encontramos muchos casos donde la norma anti-fraude se aplica y se hace correctamente, lo que de paso demuestra tanto que es suficientemente conocida en España como que seguramente no era imprescindible su reforma normativa. Así, en la siguiente Resolución del TEAC de 2001 [100]:

EJEMPLO 4:

Fraude de ley mediante la reducción y ampliación del capital social

HECHOS: la sociedad «Y» reduce su capital social con devolución de aportaciones a los accionistas. Un día después amplía el capital con renuncia de los accionistas a su derecho de suscripción preferente y suscribiendo la ampliación otra sociedad. La Inspección considera que hay un fraude de ley localizado en los accionistas de «Y», que habrían dejado de tributar por un incremento de patrimonio. Este ahorro tributario se produce al recibir el dinero por su aportación vía reducción de capital, con amparo en el artículo 15.2 LIS, que considera que en tal supuesto no hay incremento o disminución patrimonial en el socio [101], evitando así la aplicación del artículo 15.1 de la propia ley, que exige apreciarlo en la enajenación de acciones [102].

La argumentación seguida por el Tribunal para sostener la existencia de fraude de ley tributaria es la siguiente:

(I) *Las operaciones descritas no se hicieron con la finalidad que les es propia*: una reducción de capital con devolución de aportaciones tiene como finalidad minorar los excesivos recursos de la sociedad. La de la ampliación es aportar nuevos recursos para financiar la marcha de la sociedad. De manera que la reducción de capital con devolución de aportaciones persigue exactamente lo contrario que la ampliación de capital con demanda de aportaciones, con lo que carece de sentido devolver aportaciones a los socios y simultáneamente obtener de ellos nuevos recursos.

(II) *La operación sólo tiene sentido por motivos tributarios*: el resultado económico de la operación es el mismo que si se hubiera realizado directamente una venta de la sociedad Y al nuevo socio, siendo la única diferencia la carga tributaria.

(III) *Conclusión: se ha actuado en fraude empleando una norma de cobertura tributaria*: tras afirmar la equivalencia sustancial entre el fraude de ley civil y el tributario, concluye el Tribunal que en el caso se estaba intentando amparar en el artículo 15.Dos LIS (norma de cobertura), una operación que debía haber quedado sujeta al artículo 15.Uno LIS (norma defraudada); obteniendo un resultado contrario al ordenamiento, en cuanto constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de la renta por el sujeto pasivo [103].

100 RTEAC n. 00/8924/1998, de 20 de julio de 2001.

101 Que establece que «*se estimará que no existen incrementos y disminuciones patrimoniales en los supuestos de reducción del capital social*».

102 Que establece que «*son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél*».

103 A la pretensión de la sociedad de que lo realizado ha sido una legítima economía de opción para pagar menos impuestos, se contesta que hay una contradicción entre afirmar que las operaciones efectuadas no han tenido otra finalidad que la que les es propia y que han sido una fórmula para pagar menos impuestos pues el primer aserto no es cierto, y de serlo

Ahora bien, este ejemplo, junto a otros que se verán a lo largo de este trabajo, demuestran la evidente vinculación entre la interpretación teleológica de las normas y las posibilidades de atajar eficazmente el fraude, y así ha sido apuntado en diversas ocasiones y contextos jurídicos. En este sentido, en el informe realizado por el Institute of Fiscal Studies (IFS, en adelante) sobre fraude de ley tributaria para el Reino Unido se identifica el excesivo literalismo en la interpretación de las normas tributarias, junto con el formalismo que aceptaría las formas del Derecho privado tal y como son, como uno de los caldos de cultivo del fraude a la ley tributaria [104]. Esto ha sido también admitido por la jurisprudencia canadiense [105] o australiana [106]. Asimismo, la interpretación adecuada de las normas ha probado ser muy efectiva en Estados Unidos donde, pese a la inexistencia de una norma general anti-fraude [107] la tendencia generalizada de los tribunales a hacer una interpretación finalista de las normas (*purposive approach*) ha conseguido un elevado nivel de protección de su sistema tributario ante las prácticas de fraude [108]. En suma, es cierto que cuanto más prolifere una interpretación estricta o restrictiva de las normas tributarias, mayor será el fraude de ley, y claro, mayor la necesidad de acudir a normas anti-fraude para corregir esta clase de prácticas [109].

Pero esto no implica que la norma anti-fraude sea innecesaria, pues hay argumentos para sostener que ésta representa un salto cualitativo en la aplicación de las normas tributarias, de manera que se puede concluir, por un lado, que la citada interpretación teleológica es un instrumento esencial de la propia norma anti-fraude, aunque no el único, y por otro, que la calificación es estrícta-mente algo distinto, por lo que la jurisprudencia citada incurre en un error metodológico fundamental, al *calificar* de calificación lo que en puridad son razonamientos de fraude de ley. En efecto, no se trata únicamente de atender a la verdadera naturaleza jurídica de los actos realizados, sino de *además* desmontar una operación, formada por uno o más pasos, en la medida en que concurren en ella los requisitos de esta figura (artificiosidad, ventaja tributaria...) que se verán en profundidad más adelante.

Por otro lado, el establecimiento (y aplicación) de las normas anti-fraude aquí estudiadas cumplen, al menos, las siguientes funciones en el sistema tributario: (1) ponen de manifiesto que el fraude de ley tributaria participa de la misma naturaleza pero a la vez es más complejo que el fraude de

no habría servido a esta finalidad. En la economía de opción, se afirma, el resultado obtenido es el que típicamente corresponde al negocio realizado; mientras que en el fraude, la operación se realiza para conseguir un resultado que no es el típico del negocio, como ocurre aquí pues no tiene sentido que una sociedad devuelva las aportaciones a los accionistas y acto seguido recabe nuevos recursos a través de la operación de ampliación. Cuando eso sucede, no hay interés en la realización de las operaciones de reducción y ampliación de capital y eso demuestra que lo pretendido es otra cosa.

104 IFS: 1997, 9, 10. Se cita como ejemplo las palabras de Lord CAIRNS en el caso *Partington vs. Attorney General* [1869] LR 4E&I App. HL 100, que afirmaba «si no se puede identificar la actuación del contribuyente con la letra de la ley, éste es libre, por mucho que considerando el espíritu de la norma la conclusión pudiera haber sido otra».

105 Se pone de manifiesto claramente en el caso resuelto por el Tribunal Supremo de Canadá *Stubart Investments Ltd. vs. The Queen* (1984) CTC 294: «*…las palabras de una ley deben ser leídas en su contexto y en su sentido gramatical y usual, de acuerdo con la sistemática de la norma, su objeto y la intención del legislador*». *Vid.* ARNOLD: 1995, 542.

106 Caso *Cooper Brooks (Wollongong) Pty Ltd vs. FCT* (1981) 147 clr 297: *«el objeto fundamental de la aplicación de las normas es determinar la intención del legislador en relación con el lenguaje empleado examinado en su conjunto»*.

107 Aunque hay numerosas normas específicas; *vid.* GUSTAFSON: 1997, 356 y ss.

108 Como se resalta en IFS: 1997, 27.

109 NEVERMANN: 1994, 80; HEUERMANN: 2003, 1.465, 1.466.

ley general. Esta complejidad deriva de la propia estructura de las normas tributarias, que anudan consecuencias jurídicas a formas negociales, que a su vez encierran una determinada manifestación de capacidad económica que es lo que interesa al Derecho tributario; (2) en coherencia con este carácter complejo, establecen el procedimiento para su corrección que, como en el fraude general, consiste en aplicar la norma que se pretende evitar *prescindiendo además de los negocios realizados en fraude*; (3) indican la consecuencia jurídica –por ejemplo, el pago de intereses de demora– lo que a su vez pone de manifiesto otra característica específica del fraude a la ley tributaria, y es que su realización tiene como consecuencia siempre una menor cantidad de dinero ingresado en Hacienda; (4) constituyen una garantía para el contribuyente sirviendo así a la consecución del principio de seguridad jurídica.

3. Objeto de las normas anti-fraude.

El objeto de las normas anti-fraude son hechos, actos o negocios, con significado o sustrato económico, de ahí que, por ejemplo, un matrimonio celebrado por motivos tributarios no podría ser objeto de esta clase de normas [110]. En cuanto al resultado tributario de la operación, la norma anti-fraude se aplicará a cualquier minoración impositiva obtenida mediante esta clase de actuaciones [111], lo que significa que, además de aplicarse para los casos de beneficio en fraude de normas de exenciones o deducciones, también puede aplicarse a otros elementos de la deuda tributaria como pueden ser los pagos a cuenta [112], e incluso al procedimiento de ejecución, por ejemplo, cuando el contribuyente intente obtener una compensación en fraude [113].

IV. EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS ANTI-FRAUDE

Una pregunta común a todas las normas nacionales anti-elusión es si su aplicación se extiende al ámbito internacional y bajo qué presupuestos. El problema de fondo que surge en este ámbito es cuál sea la relación entre normas generales y especiales, pues aunque es generalmente aceptado que las normas especiales anti-fraude desplazan a las generales [114], pueden surgir conflictos por los distintos objetivos perseguidos por unas y otras, por ejemplo porque, en línea de principio, las normas de Derecho tributario internacional no tienen como objetivo prioritario garantizar el justo reparto de la capacidad económica sino facilitar las transacciones económicas [115].

---

110 TIPKE; KRUSE: 2003, párrs. 26, 27.

111 Aunque la LGT no lo especifica, en el INFORME LGT: 2001, 44 y ss. se apuntaba que el expediente de fraude de Ley no debería utilizarse para evitar la elusión de las obligaciones a cuenta. En contra, PALAO TABOADA: 2003, 76, que correctamente señala que aquéllas son también un elemento de la deuda tributaria.

112 TIPKE: 1993, 1.343; ZORNOZA PÉREZ: 2000, 179, 180. En contra: FALCÓN Y TELLA: 1995b, 5 y 6.

113 TIPKE: 1993, 1.343; en contra, ZORNOZA PÉREZ (2000, 180), para quien no sería posible aplicar la norma anti-simulación en los procedimientos, debido a la dicción del precepto (por lo que, aunque el autor no se pronuncie con respecto del fraude de ley tributaria, entendemos que llegaría a la misma conclusión).

114 *Vid.* ZORNOZA PÉREZ: 2000, 176, 177 y doctrina española allí citada.

115 VOGEL: 1985, 369; PASCHEN: 2001, 4.

El tratamiento individualizado de este problema requeriría un trabajo separado, por lo que aquí nos limitaremos a dar cuenta, de forma resumida, de algunos problemas que se han planteado en Alemania, al objeto de dejar constancia de su relevancia y posibles consecuencias. En España, como es sabido, el problema se ha planteado generalmente en relación con la colisión entre la norma general anti-fraude y los tratados de doble imposición [116]. En general, la Administración ha aplicado la norma interna sin excesivos problemas [117] aunque, al igual que en el fraude interno, encontramos jurisprudencia en casi todos los sentidos posibles [118].

En Alemania, la utilización de la norma anti-fraude en el ámbito internacional ha planteado el problema de su colisión con las normas específicas contenidas en los artículos 7 y siguientes de la *AuBersteuergesetz* (AStG), ley que establece la denominada «tributación mínima o suficiente» (*Hinzurechnungsbesteuerung*), y cuya *ratio* es gravar las operaciones que se realizan en Estados con tributación inferior a la alemana, principalmente mediante sociedades domiciliadas en el extranjero, aunque con socios alemanes (las denominadas *Basisgesellschaft* [119]). La consecuencia es que se sujetan a tributos alemanes las denominadas rentas pasivas (*passive Einkünfte*), lo que generalmente tiene lugar mediante ficciones jurídicas, por ejemplo, tratando como distribución de beneficios determinadas ganancias obtenidas en el ejercicio [120]. Sin que proceda extendernos en este especial régimen jurídico, lo que merecería también un tratamiento diferenciado, nos interesa comentar este supuesto porque el BFH ha prescindido en la interpretación de las que serían reglas «clásicas» de solución de conflictos entre normas [121], lo que ha generado a su vez el conflicto entre la jurisprudencia, la Administración y el legislativo que es una buena muestra de los problemas de ubicación de las normas generales anti-fraude en un Ordenamiento, como también el español, que no prescinde de las específicas [122].

En supuestos como los que contempla la AStG, el BFH ha declarado la aplicación preferente del artículo 42 AO, pese a ser la norma *general* frente a las *especiales* [123]. Pues bien, las consecuencias de una u otra opción son bien distintas, ya que mientras que con la norma anti-fraude sencilla-

116 Al respecto véase MARTÍN JIMÉNEZ: 2002a y b.

117 *Vid.* por ejemplo la RTEAC de 29 de marzo de 1995, o las de 17 de noviembre de 1999, y 22 de junio de 2001, aunque estas dos últimas emplean la norma de calificación.

118 Paradigmático es el conocido caso de los «bonos austríacos»; mientras que la STSJ de Navarra de 11 de junio de 2001 califica el supuesto de fraude, las Resoluciones del TEAC de 26 de mayo y 24 de junio de 1999, y de 6 y 7 de noviembre de 2000, así como las Sentencias de la Audiencia Nacional de 24 de noviembre de 19998 y de 22 de enero de 1999 se limitan a no reconocer la pérdida (que, como parte de la operación, se compensaba con la ganancia obtenida con los bonos). Por último, las Resoluciones del TEAR de Madrid de 3 de diciembre de 1997 y de 24 de febrero de 1999, así como la Sentencia del TSJ de Navarra de 16 de abril de 2001, califican el caso de mera economía de opción.

119 Dependiendo de las circunstancias, estas sociedades serán además sociedades fantasma (*Briefkasten* o *Domizil*), o sociedades interpuestas (*Zwischengesellschaft*).

120 KRAFT: 2000, 11, 13.

121 KRAFT: 1993, 148, 150.

122 Otra norma específica alemana que se ocupa de estos problemas es el artículo 50d.3 EStG. Por el momento, el conflicto se circunscribe a la AStG, pues todavía no parece haber una decisión definitiva en la jurisprudencia acerca de la relación entre el 42 AO y el 50d Abs. 3 EStG.

123 Entre otras: BFH de 10-06-1992, BStBl II 1992, 1.029, 1.031; y de 23-10-1991 BStBl II 1992, 1.026, 1.027.

mente se ignora la existencia de la sociedad interpuesta a efectos del impuesto, como consecuencia de los artículos 7 y siguientes de la AStG ésta se da por válida, y simplemente se modifica la calificación de las rentas mediante la ficción aludida arriba [124]. En suma, la corrección o evitación del posible abuso se produce antes mediante el 42 AO que mediante las normas especiales de la AStG [125].

Sin embargo, y éste es otro dato interesante de la interpretación del BFH, la preferencia en la aplicación del 42 AO tiene como condición que los artículos 7 y siguientes AStG no pueden quedar sin sentido, de manera que la aplicación de la primera, por ejemplo para saber si la creación de una *Basisgesellschaft* es un fraude a la ley tributaria, deberá orientarse a la finalidad o *ratio legis* de los citados preceptos [126]. Por ello, y ésta es la consecuencia más controvertida, cuando la creación de dicha sociedad sea reconocida y admitida por la AStG como válida, aunque sometida a la citada corrección en la calificación de las rentas a efectos impositivos, no podrá ser considerada un fraude a efectos del 42 AO. En suma, ni la obtención de rentas pasivas, ni la traslación o colocación de rentas en una sociedad en el extranjero pueden ser consideradas, *per se*, como fraude de ley tributaria. Para merecer tal calificación deben darse condiciones adicionales, como que la sociedad se califique como «fantasma» (por ejemplo, sociedades sin personal, medios, teléfono, etc.) o que no haya ninguna razón económica ni de otra clase que justifique su interposición en el extranjero, lo que siempre será el caso cuando ésta no desempeñe ninguna tarea propia o con sustancia ni tome parte en el tráfico comercial normal [127].

Como botón de muestra, citaremos dos de las Sentencias que mayor discusión han generado en Alemania, para cerrar este capítulo sobre los problemas de colisión. El primer caso trata de la interposición de una sociedad de capital (*Kapitalgesellschaft*) en un país con tributación inferior a la existente en Alemania [128]:

EJEMPLO 5:

Fraude de ley con sociedad interpuesta en otro Estado

HECHOS: A y B son socios, al 50 por 100, de la sociedad personal alemana «X-KG». Paralelamente, y con el mismo porcentaje, son socios de la sociedad de capital suiza Z. El tipo de gravamen de Suiza para las sociedades es inferior al 25 por 100 (lo que atrae la aplicación de la AStG). Z pretende adquirir y administrar ditintas participaciones de la empresa. El director de Z es un abogado suizo, M. Z no tiene despachos ni personal propio. El capital social de Z se formó con el patrimonio empresarial de «X-KG».

Z concede a «X-KG» un préstamo, por el que se cobran los correspondientes intereses que constituyen un gasto fiscalmente deducible para esta última.

…/…

124 BFH de 19-01-2000, BStBl II 2001, 222; BAUSCHATZ: 2002, 334.

125 HOFFMANN: 1996, 6588.

126 BFH de 19-01-2000, BStBl II 2001, 222, de 10-06-1992 , BStBl II 1992, 1029; de 23-10-1991, BStBl II 1992, 1026.

127 Entre otras: BFH de 29-07-1976, BStBl II 1977, 261; de 19-01-2000, BStBl II 2001, 222; de 20-03-2002, BStBl II 2003, 50, 53. *Vid.* también al respecto: NIEDRIG: 2003, 477.

128 BFH de 10-06-1992, BStBl II 1992, 1.029.

…/…

(I) Las consecuencias jurídicas difieren notablemente dependiendo de que se aplique el artículo 42 AO o el 7 y ss. AStG. En el primer caso, Z es ignorada a efectos tributarios, el préstamo se entiende concedido por A y M directamente a «X-KG», y los intereses no son deducibles (ex arts. 15.1.2 EStG). En el segundo, Z se reconoce a efectos tributarios. Como consecuencia de la percepción de rentas pasivas en forma de intereses por el préstamo y el tipo de gravamen suizo, más bajo, la norma dispone que las rentas obtenidas por Z recibirán la calificación de rentas del capital para «X-KG», pues se consideran una distribución de beneficios (ficticia). Los intereses del préstamo se pueden deducir y además reducen el *Gewerbesteuer* (impuesto que grava las actividades económicas).

(II) El BFH considera finalmente que sí hay un fraude de ley pues, además de las rentas pasivas y el inferior tipo de gravamen (que *per se* no podrían justificar la declaración del fraude), Z no tiene personal propio, salvo el abogado M, no tiene despachos y tampoco parece que tenga finalidad empresarial propia. Además del hecho de que el capital esté formado por el patrimonio de «X-KG». No hay, por último, otras razones que doten de sentido la creación de esta empresa, salvo la del ahorro tributario.

(III) En consecuencia, el préstamo se ignora a efectos tributarios: éste se entiende concedido directamente a A y B, y los gastos por intereses no pueden ser deducidos por «X-KG».

El segundo es un caso básicamente de *Outsourcing* de rentas en otra sociedad (*Kapitalanlagegesellschaft*) ubicada en los *Dublin-Docks* [129], que da nombre a la polémica línea jurisprudencial:

EJEMPLO 6:

Sociedad interpuesta en «*Dublin Docks*»

HECHOS: La sociedad alemana «I» participa en la sociedad de capital irlandesa «K», ubicada en el *International Finance and Service Centre (IFSC)*, en la zona fronteriza «*Custom House Docks Area*» y domiciliada en Dublín. Gracias a un régimen especialmente beneficioso, que ha sido previamente autorizado como medida de fomento por la Comisión Europea, «K» tiene derecho a un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades del 10 por 100, para lo cual ha obtenido además el certificado fiscal obligatorio que expide el Ministerio de Hacienda irlandés. La cuota de participación de «I» es superior al 25 por 100 (lo que atrae la aplicación de la AStG). El capital de «K» está formado por depósitos a largo plazo y seguros a plazo fijo. «K» distribuye a «I» los beneficios correspondientes, y obtiene la protección del tratado de doble imposición entre ambos Estados, como consecuencia del cual dicha distribución está exenta (*Schachtelprivilegs*)[130].

…/…

[129] BFH de 19-01-2000, BStBl II 2001, 222.

[130] *Cfr.* Capítulo XXII, artículos 2.1 a 3 del convenio de doble imposición entre Alemania e Irlanda.

…/…

Además, «K» ha celebrado un contrato de dirección y administración con otra empresa irlandesa, «M», que desempeña así la actividad de «K». Además, tiene Consejo de dirección formado por dos personas, sin que se disponga de oficinas, líneas de teléfono o personal propio. Por su parte, la alemana «I» se deduce gastos por la creación de «K» y en concepto de pagos por comisiones por las tareas de dirección que «K» ha abonado a «M», y que finalmente es transferido a «I» como coste.

(I) Hay distinas opciones: si se considera que ha habido fraude de ley tributaria en el sentido del 42 AO, «K» se ignora a efectos tributarios y las rentas obtenidas por los rendimientos de depósitos y seguros se computarán como obtenidos directamente por «I», sin que evidentemente pueda ser aplicable el *Schachtelprivileg* previsto en el Tratado de doble imposición. Por el contrario, de aplicarse los artículos 7 y ss. AStG, como consecuencia de que las rentas de «K» son pasivas, y del inferior tipo de gravamen aplicado, por relación a Alemania, los beneficios obtenidos serán calificados y tributarán, al finalizar el año, como rentas del capital, pero estarán exentas por el convenio de doble imposición.

(II) El BFH considera que no ha habido un fraude de ley en el sentido del 42 AO. Puesto que en el razonamiento de fraude no basta con que haya rentas pasivas y un tipo de gravamen inferior, el Tribunal analiza el resto de elementos «sospechosos», como la ausencia de oficinas propias, etc. Pero niega a «K» el carácter de mera *Briefkastenfirma* o sociedad fanstasma con los siguientes argumentos: (1) obtención del certificado tributario por las autoridades irlandesas; (2) cuenta con su propio consejo de dirección que tiene la última palabra para decidir acerca de las inversiones de capital, que son hechas en propio nombre y soportando el riesgo que ello conlleva; (3) el contrato con «M» no empece lo anterior y es además común en esta clase de sociedades.

(III) Como no hay más argumentos a favor de un posible fraude de ley tributaria, se aplica la AStG.

La anterior Sentencia del BFH obtuvo una respuesta en dos frentes: la Administración tributaria alemana se negó a aceptar estos pronunciamientos, y en un tiempo récord [131] se modificó el artículo 42 AO introduciendo un segundo apartado que establece que la norma anti-fraude será aplicable en todos los casos de fraude, salvo que otra ley expresamente diga lo contrario. La norma, que introduce una excepción a *lex specialis derogat lex generalis*, ha recibido numerosas críticas doctrinales, que resumidamente consideran, con una abrumadora mayoría, que es un precepto lógicamente absurdo, además de inútil [132]. Por su parte, el BFH ha contestado con argumentos de dogmática jurídica, afirmando que el nuevo apartado no tiene ningún efecto práctico pues en los casos en disputa (*Dublin Docks*) nunca se había puesto en duda que el 42 AO pudiera ser aplicado, pues de hecho se tomó en cuenta, sólo que se interpretó que el supuesto de hecho no cumplía los presupuestos de la norma general anti-fraude [133].

131 La reforma entró en vigor el 23 de diciembre de 2001.

132 RÄTTIG; PROTZEN: 2002, 828, 830.

133 BFH de 20-03-2002, BStBl II 2003, 50, 53.

Estos supuestos constituyen un brevísimo botón de muestra de los problemas que puede llegar a plantear el empleo de la normativa nacional anti-fraude en el contexto internacional.

V. LOS ELEMENTOS DEL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

Tanto en España como en Alemania deben cumplirse tres condiciones en el fraude a la ley tributaria: la forma jurídica elegida para conseguir una determinada finalidad económica no es la adecuada, su única finalidad, o la principal, es reducir la carga tributaria, y no hay otra razón sustancial o motivo válido que justifique su empleo. Estos tres elementos se encuentran, *mutatis mutandi*, en la regulación existente en otros Estados. Así, por ejemplo, la norma canadiense [134] define los negocios realizados en fraude de ley (*avoidance transactions*) como aquellos de los que, individualmente considerados o en su conjunto, deriva un «beneficio fiscal» [135], y han sido realizados con esta única finalidad, salvo que «*sea razonable pensar que la forma jurídica adoptada (transaction) no implica, directa o indirectamente, una utilización inapropiada (misuse) de las normas contenidas en esta ley o un abuso (abuse) teniendo en cuenta el conjunto de la ley* [Ley del Impuesto sobre la Renta] *más allá de este artículo en concreto*». De esta norma se pueden extraer además algunos de los elementos que aquí consideramos imprescindibles para la correcta aplicación de esta clase de normas [136]: (1) Se aplica a todas las modalidades de ventajas tributarias; (2) se excluyen de la definición de negocios en fraude aquéllos cuya realización se deba a otras finalidades distintas del ahorro tributario; (3) se incluyen como negocios realizados en fraude tanto aquellos que impliquen una utilización incorrecta de las normas tributarias –una propuesta de subsunción del hecho en la hipótesis normativa inaceptable–, como los que impliquen además el abuso de la norma en su conjunto, lo que sucederá en el caso de las operaciones complejas; (4) para determinar si se ha producido una utilización incorrecta o un abuso, el elemento de comparación o vara de medir será el conjunto de la norma *tributaria*; (5) por último, en la dicción de la norma canadiense se contiene una alusión a la propia utilidad de la norma anti-fraude, cuando se afirma que el negocio realizado en fraude es aquel cuya realización tiene como consecuencia el surgimiento de una ventaja fiscal «*si no fuera por este artículo*». En cuanto a las consecuencias jurídicas, como es habitual en las medidas generales anti-fraude, se permite la recalificación, a efectos tributarios, del negocio realizado en fraude, ignorando así las posibles ventajas tributarias ya obtenidas, o impidiendo las que previsiblemente se habrían obtenido en el futuro.

Otro ejemplo de Derecho comparado lo constituye la doctrina del propósito negocial o *business purpose*, cuyo origen se encuentra en la jurisprudencia de Estados Unidos pero cuya notable influencia en otros Estados (como Reino Unido, Australia e incluso Canadá) se debe a que también ha resultado muy efectiva en la lucha contra el fraude.

---

134 Contenida en el artículo 245 de la Ley del Impuesto sobre la Renta *[Income Tax Act (Statues Canada 1970, chapter 63)*].

135 La propia norma se encarga de precisar que, a estos efectos, beneficio fiscal será toda ventaja impositiva, esto es, todo resultado que suponga una tributación menor, incluido el diferimiento del impuesto.

136 Véase un comentario a esta norma en IFS: 1997, 17 y ss.; ARNOLD: 1997, 230 y ss.

En suma, como veremos es posible complicar la redacción de la norma, pero los elementos esenciales siguen siendo los mismos.

Por último, es preciso tener en cuenta que los tres elementos mencionados se encuentran íntimamente relacionados entre sí, de manera que habrá que juzgarlos paralelamente para poder determinar si hay una situación de fraude. Así, tan sólo la concurrencia de una forma jurídica inadecuada al fin perseguido no desembocará en la aplicación de la norma anti-fraude, sino que será además necesario comprobar si hay un nexo causal entre la forma adoptada y la minoración del impuesto, a la vez que será imprescindible examinar que no concurre otra razón sustancial, además del ahorro tributario, que la justifique.

Para facilitar esta tarea interpretativa, en ocasiones se ha propuesto que la referencia al engarce lógico de estos elementos se encuentre en la propia norma anti-fraude. En este sentido, la norma propuesta por el Informe del IFS menciona toda una serie de elementos a tener en cuenta para enjuiciar la forma jurídica o el conjunto de actos o negocios que se presumen realizados en fraude; entre otros: la forma legal del acto o negocio, los derechos y obligaciones que derivan del mismo, su sustrato económico, el tiempo transcurrido entre los distintos actos, cuando sean varios, las posibles variaciones en la situación económica del contribuyente y de quienes tienen alguna relación con ellos, los resultados esperados de la transacción, etc. Elementos similares se encuentran en la norma australiana, que adquiere en consecuencia una notable complejidad [137]. Ni la norma española ni la alemana entran en tal grado de detalle, por lo que es necesario analizar las diferentes opiniones doctrinales así como la jurisprudencia existente en aras de extraer el significado y papel de cada elemento, lo que a efectos de mayor claridad expositiva se llevará a cabo por separado.

1. El empleo de una forma jurídica inadecuada, extraña, inusual, artificiosa.

Con frecuencia, las normas anti-fraude hacen referencia a que la forma sea *inadecuada* al fin económico perseguido por las partes. Así lo hace el artículo 42 AO, mientras que el 15 LGT se refiere a los actos o negocios en fraude como aquéllos «*notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*» [15.1.a)], por oposición a los «*usuales o propios*» [15.1.b)], y así lo expresan también por último las normas anti-fraude contenidas en otros Ordenamientos como el australiano o el canadiense [138]. En suma, se contempla una modalidad de fraude; la que se lleva a cabo mediante el abuso de formas jurídicas. Ello obedece, como ya se ha mencionado, a la propia estructura de los hechos imponibles de los tributos, construidos en relación con la capacidad económica que demuestran determinados hechos con sustrato económico, y que se materializan mediante formas jurídicas contempladas fundamentalmente por el Derecho privado (creación de sociedades, contratos de compraventa, de trabajo). Se pone el acento en la forma porque es el elemento principal a través del cual el fraude puede salir a la luz. En última instancia, el fraude a la ley tributaria no es más que el empleo abusivo de la libertad de formas en Derecho privado o una incorrecta comprensión de la misma.

137 IFS: 1997, 38, 39; más detalles sobre la norma australiana en: PASSANT: 1996, 454 y ss.

138 *Vid.* IFS: 1997, 21 y ss., y pp. 56 y 57.

Cuando se hace referencia a una forma inadecuada, la primera pregunta que surge es en relación con en qué es ésta inadecuada, pues parece evidente que afirmar sin más la inadecuación de una forma porque es artificial, forzada, extraña, inusual, etc., no es más que sustituir un concepto relativo por otro [139]. Es necesario determinar los criterios o vara de medir sobre el que se apoyan los citados conceptos.

En Alemania se ha producido cierta confusión porque alguna jurisprudencia ha identificado, de manera más o menos directa, el término «inapropiado» (*unangemessen*) con «inusual» (*unüblich/ungewöhnlich*) [140]. Al respecto se ha dicho que ambos términos –inusual e inadecuada– no son ni mucho menos sinónimos y que una fórmula extraña o poco usual sólo podrá ser, con muchas cautelas, un indicio de fraude [141], sobre todo porque es perfectamente posible que una fórmula habitual o común en la práctica mercantil o civil pueda ser considerada inadecuada desde el Derecho tributario, y constituir un supuesto de fraude de ley [142].

Íntimamente relacionado con el anterior es el criterio del «tercero racional» (*Verständige Dritte*) también con frecuencia empleado por la jurisprudencia alemana [143]. Así, se afirma que una forma jurídica empleada es inadecuada, impropia... y, en definitiva, sospechosa o indiciaria de fraude cuando se estima que un tercero razonable no la habría empleado para la consecución del resultado obtenido. Este criterio supone el establecimiento de una medida *ideal* como elemento de comparación adicional, al objeto de determinar si hay adecuación entre la forma jurídica seleccionada y el fin económico perseguido. Ahora bien, sólo podrá ser útil si se tiene en cuenta que el citado tercero racional no podrá ser exclusivamente el *económicamente* racional, pues es evidente que existen otras razones –y el Derecho debe respetarlas– que pueden motivar las conductas de los individuos, también en el ámbito de las actividades económicas [144]. Asimismo, es preciso tener presente que todo esto debe conducir a una menor tributación que además no debe ser casual, sino precisamente buscada con la forma adoptada, pues otra cosa sería penalizar la inexperiencia o la mera torpeza [145]. En fin, el criterio del tercero racional no es más que una variante del de la extrañeza o ilogicidad de la forma jurídica empleada en relación con el fin económico perseguido.

---

139 PASCHEN: 2001, 14.

140 Así, se afirma que «*…cuando el obligado tributario no emplee la forma jurídica prevista por el legislador para la finalidad económica perseguida, empleando un camino inusual para ello…*»; en: BFH 19.08.1999, BStBl II 2001, 43, (en especial, p. 44, donde se cita el trabajo de TIPKE: 1993, 1.337, donde se hace referencia a una forma en fraude de ley utilizando un amplio listado de adjetivos (complicada, artificiosa, inadecuada, etc.).
Esta confusión seguramente tiene su origen en la dicción original del artículo 5 de la RAO de 1919, así como su equivalente artículo 10 de la RAO de 1931, que expresamente se referían a negocios o formas inusuales, afirmándose en ocasiones que una forma inadecuada se reconoce en que es artificial, complicada, laboriosa, complicada, etc. *Vid.* al respecto: FISCHER: 1991, párr. 33, p. 14; numerosas citas de esta línea jurisprudencial y una crítica en: KOTTKE: 1983, 1.146, 1.147.

141 KRUSE: 1978/79: 457, 458; MEINE: 1992, 82; FISCHER: 1991, párr. 34, p. 15 y 1996, 647. Tempranamente en la doctrina alemana se había señalado que este elemento debe manejarse con extremo cuidado, ya que no se desprende en absoluto de la norma anti-elusión; así: DANZER: 1981, 3; más recientemente: PASCHEN: 2001, 15.

142 PAULICK: 1963/64, 393; KOTTKE: 1983, 1.148. En la jurisprudencia: BFH 27-07-1999, BStBl II 1999, 769.

143 En casi todas las que aquí se citan, se hace alusión a este criterio, por ejemplo en la BFH 27-07-1999, BStBl II 1999, 769.

144 PASCHEN: 2001, 94.

145 FISCHER: 1991, párr. 40, p. 17.

Más preciso es el término *artificioso,* que de acuerdo con el DRAE, es aquel «*hecho elaborado con artificio, arte y habilidad*» y, en su segunda acepción, aquel «*disimulado, cauteloso, doble*». Con este término se introduce un elemento valorativo. Siguiendo a C. PALAO, «*desde el punto de vista de la aplicación de la ley fiscal*, el negocio u operación realizado es artificioso, es decir, no se corresponde con la realidad económica y ha sido utilizado con la única finalidad de eludir la norma tributaria. En esto consiste el "propósito de eludir el tributo"» [146]. Entre otras, adopta el criterio de la artificiosidad, en el sentido apuntado, la norma australiana («*…blatant, artificial or contrived arrangements…*») [147].

Ahora bien, aceptando la utilidad de los parámetros anteriores, conviene dejar sentado desde este momento que la perspectiva de comparación ha de ser siempre la norma tributaria, de manera que lo que hay que examinar no es si la forma jurídica empleada es adecuada al fin económico perseguido desde la perspectiva del derecho privado, sino si se corresponde con la configuración que el Derecho tributario ha realizado de la manifestación de capacidad económica que el acto o negocio encierra, u otro fin del tributo si éste fuera extrafiscal. La vara de medir es el Derecho tributario, y en concreto, la *ratio* de la norma tributaria que se ha evitado con la conducta en fraude. No se trata, por tanto, de buscar la adecuación desde *fuera* del Derecho tributario sino desde *dentro* de la norma supuestamente eludida y del sistema tributario en su conjunto, teniendo en cuenta sus valores.

Así lo expresa claramente la norma anti-fraude canadiense, ya citada, haciendo referencia a la utilización inadecuada «*de las normas contenidas en esta ley o un abuso (abuse) teniendo en cuenta el conjunto de la ley*». Nada dicen al respecto las normas española y alemana, pero ésta ha sido también la interpretación mayoritaria [148]. Precisamente por ello, cuando una forma pueda considerarse adecuada desde esta perspectiva, habrá finalizado el examen del fraude [149].

Un ejemplo de forma artificiosa en el sentido apuntado puede verse en el siguiente caso, tomado de la jurisprudencia alemana [150]:

---

146 PALAO: 1998, 8 (la cursiva es del original), también en 2003, 88. A favor de este criterio, *vid.* IFS: 1997. No podemos compartir la crítica de FISCHER: 1991, párr. 42, p. 19, en el sentido de que tampoco este criterio sería útil, pues en ella parece identificarse «artificiosidad» con grado de complejidad, cuando son dos cosas diferentes. En el mismo error incurre GAMMIE: 1997, 199.

147 *Vid.* PASSANT: 1996, 453, 454.

148 DANZER: 1981, 94; KOTTKE: 1983, 1.149; FISCHER: 1991, párr. 77, p. 32, 1995, 88 y 1996, 648.
Hay además abundante jurisprudencia en este sentido, por ejemplo (incluyendo más referencias jurisprudenciales): BFH 23-10-1996, BStB1. II 1998, 90, 91; en el mismo tomo, la Sentencia de 17-6-1998, pp. 667 y ss. BFH 27-7-1999, DB 1999, 2.292 a 2.294. Como señala CLAUSEN: 2003, 1.592, el hacer hincapié en la especial importancia de los valores de las normas tributarias constituye un desarrollo nuevo de la jurisprudencia del BFH. En España lo expresa así el Informe LGT: 2001, 44 y ss.

149 CLAUSEN: 2003, 1.591.

150 BFH 26-03-1996, BStBl II 1996, 443. Hemos simplificado el supuesto a efectos de utilizarlo como ejemplo, eliminando detalles que no varían las conclusiones fundamentales.

EJEMPLO 7:

Fraude de ley mediante donación y contrato de préstamo

HECHOS: un matrimonio adquiere un apartamento, con el objeto de alquilarlo, por 200.000 €. 150.000 € se financian con un crédito hipotecario. Los 50.000 € restantes podrían haberse financiado con medios propios, pero en lugar de eso la madre regala esta cantidad a su hija menor de edad. Poco después, el padre celebra un contrato de préstamo con la hija por el cual ésta le presta la citada cantidad, obligándose el padre a abonar un interés anual del 8,5%. Finalmente, esos 50.000 € son también destinados a la adquisición del apartamento. Al donar a la hija los 50.000 € se ha conseguido transformar un medio propio de financiación en un medio ajeno, con lo que podrán ser deducidos los intereses abonados a la hija de acuerdo con el artículo 9. 1 S. 2 Nr. 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (EStG). La operación fue rechazada por las autoridades tributarias por entenderse que concurre fraude de ley tributaria, con los siguientes argumentos:

(I) *El fin económico perseguido* por el matrimonio es adquirir el apartamento al objeto de alquilarlo, lo que generará una renta sujeta al impuesto (§ 21 Abs. 1 EStG). De acuerdo con el artículo 9 de la norma, son deducibles todos los gastos necesarios a la obtención del ingreso, gastos que deben encontrarse en una relación objetiva con éste, y que deben haber sido incurridos por el contribuyente. En este caso, el matrimonio no podría haber deducido interés alguno por los medios de financiación propios, pues el artículo 9 no permite la deducción de los gastos que el contribuyente se ha ahorrado.

(II) La donación a la hija y el posterior préstamo de los 50.000 € es una *operación artificiosa e inusual* (*umständlich und ungewöhnlich*) que no se justifica por ninguna otra razón, salvo por la de obtener la citada deducción. Comprobado que las operaciones se han realizado de verdad, y los intereses han sido pagados, de acuerdo con el artículo 42 AO se prescinde de estas operaciones a efectos tributarios y no se permite la deducción de los intereses.

En este ejemplo, cada una de las dos formas –donación y contrato de préstamo– no son *per se* inadecuadas al fin económico perseguido, de forma que sólo su examen conjunto determina que carecen de sentido fuera de consideraciones tributarias. Distinto es, entre otros, el caso visto en el **ejemplo 4**, donde la forma sí era inadecuada al fin económicamente perseguido, pues la utilización conjunta y casi simultánea de la ampliación y reducción de capital es contradictoria desde el punto de vista mercantil. Ahora bien, en aquel caso, como en éste, lo determinante es que la operación sólo cobra sentido por motivos tributarios. La inadecuación de la forma mercantil al fin económico perseguido por las partes es un indicio, el carácter artificioso no es en ningún caso el elemento determinante, pues si no hubiera habido un ahorro fiscal, no estaríamos ante un caso de fraude de ley, sino todo lo más, de impericia profesional o mera torpeza al realizar operaciones mercantiles sin mucho sentido.

En suma, lo decisivo a efectos del fraude de ley tributaria no es que las consideraciones tributarias hayan sido tomadas en cuenta a la hora de adoptar tal o cual decisión o forma jurídica, sino tan sólo que éstas hayan sido *decisivas* para la conducta, de manera que la operación *cobre auténtico sentido* principalmente por razones tributarias, de ahí que una de las preguntas relevantes es si se hubiera elegido otra forma distinta haciendo abstracción de las consideraciones tributarias [151].

No obstante, también hay quien sostiene que la perspectiva a tomar en cuenta para analizar si ha habido fraude de ley tributaria es analizar la forma jurídica tal y como está contemplada en el Derecho privado [152]. Ésta es una idea subyacente en la jurisprudencia española, donde con frecuencia se entiende que los negocios jurídico privados deben interpretarse según su regulación en el ámbito de esta rama del Derecho. El caso citado sobre los seguros de prima única son un ejemplo en este sentido, si bien hay también Sentencias donde se busca el concepto *tributario* del negocio de Derecho privado [153]. Esta forma de argumentar entronca con las tesis que defienden que las normas tributarias carecen de una *ratio* que pueda servir de orientación interpretativa. Como ya se ha señalado, no podemos compartir esta posición, que en última instancia supone poner en duda la capacidad del Derecho tributario para definir sus propios conceptos y, por ende, su autonomía, además de convertir el fraude de ley tributaria en una figura imposible, que no podrá ser aplicada cuando las formas privadas hayan sido empleadas de acuerdo con su finalidad, pero en una estructura de fraude. El caso típico son las operaciones múltiples o complejas (*step transactions*) a las que más adelante se dedica atención diferenciada.

2. La obtención de una ventaja tributaria.

La estructura empleada en fraude de ley tributaria debe tener como finalidad la obtención de una ventaja tributaria, que es consecuencia además de dicha estructura [154].

El concepto de ventaja es especialmente amplio, y hace referencia a cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa (exención, deducción, etc.). Así, quien actúa en fraude puede pretender reducir la deuda tributaria

151 PASCHEN: 2001, 93.

152 KIRCHHOF: 1983, 174; en sentido similar, TIPKE: 1993, 1.337.

153 En este sentido, algunos de los ejemplos citados por BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ (2004, 128): la Sentencia del TSJ La Rioja de 30 de diciembre de 1995 (se imputan los resultados de una sociedad transparente a quienes tenían derecho a ellos, pese a que en el sentido mercantil no eran socios de la misma a la fecha de cierre del ejercicio), o la Sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de mayo de 1999 (se imputan la misma clase de resultados al usufructuario de acciones de una sociedad transparente, que no es por tanto socio a efectos jurídico-mercantiles).

154 Aunque el artículo 42 AO no haga referencia expresa a dicha ventaja, se entiende incluido en el término «*Umgehung*» (evitación) CLAUSEN: 2003, 1.593. Sí contenía esta referencia su precedesor, el artículo 6.1 StAnpG («*mediante el abuso de formas jurídicas los contribuyentes no podrán evitar ni reducir la deuda tributaria*»). Asimismo, expresa esta idea la jurisprudencia mayoritaria del BFH, entre otras *vid.*: BFH de 03-03-1988, BStBl II 1989, 205; de 12-07-1989, BStBl II 1990, 113; o de 19-04-1994, BStBl II 1995, 705.

eludiendo total o parcialmente la realización *formal* del hecho imponible (*Tatbestandsvermeidung*), o atraer la aplicación indebida de una norma tributaria de exención o sencillamente más beneficiosa (*Tatbestandserschleichung* o *Rechtsfolgenerschleichung*) [155].

Por otro lado, la ventaja tributaria puede ser inmediata o futura, por ejemplo, porque la estructura en fraude tenga como resultado la creación de una pérdida que previsiblemente pretenderá ser compensada por el contribuyente en un ejercicio fiscal futuro. Así, es posible también que la estructura de fraude consista en el juego de las reglas de imputación temporal de ingresos [156].

3. La ausencia de otros motivos válidos y el *business purpose test*.

El artículo 15 LGT hace referencia expresa a que la adopción de la forma jurídica sospechosa de fraude obedezca a motivos distintos del ahorro tributario (*que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal*). El parentesco de la doctrina del *business purpose* con los elementos de la norma general anti-fraude española y alemana han sido ya puestos de manifiesto [157], al igual que se han resaltado los grandes parecidos existentes entre el fraude a la ley, la doctrina del abuso de derechos y el *business purpose test*, doctrinas o técnicas que tendrían en común el que todas conducen al resultado de negar protección jurídica a aquellos actos o negocios realizados sin un propósito negocial –que es el elemento clave para que pueda surgir la citada protección o reconocimiento– o *abusando* de las normas que reconocen esas formas jurídicas en el sentido de utilizarlas para obtener un resultado –la ventaja tributaria– que no es el primariamente ofrecido por éstas [158].

Interesa recalcar este último aspecto pues, aunque sea redundante afirmarlo, la obtención de una ventaja tributaria en sí misma es un fin económico habitual y puede ser en ese sentido perfectamente compatible con la realización del negocio. Este importante matiz se pierde de vista en ocasiones, lo que conlleva la aceptación de estructuras realizadas con casi la única finalidad de ahorrar tributos, con el argumento de que formaba parte del fin del negocio, donde se pretende obtener el máximo beneficio posible. Por poner sólo un ejemplo, ésta fue la argumentación seguida en el caso *Spotless*, en su examen en la Corte Federal australiana, si bien la interpretación fue posteriormente

---

155 KRUSE: 1978/1979, 454-455; FISCHER: 1996, 650; TIPKE; KRUSE: 2003, párrs. 5, 47; BFH 9-7-1998 , BStBl II 1998, 637, 639.

156 Es el caso de la BFH de 18-12-1991, BStBl II 1992, 486.

157 VOGEL: 1985, 370, 371 (referido a la alemana); PALAO: 2002, 81 y ss. Por otro lado, en Alemania la jurisprudencia ha afirmado reiteradamente que una forma jurídica es inadecuada desde el principio cuando no sirve a ninguna finalidad económica; *vid.* TIPKE: 1993, 1.337, y jurisprudencia del BFH por él citada. Asímismo: NEVERMANN: 1994, 312 y ss.

158 AVERY JONES *et. al.*: 1985, 68 y ss., al menos, en cuanto a los resultados, aunque estas doctrinas parten de postulados diferentes, encontrándose la mayor diferencia en la división entre Estados con Derecho continental y de *Common Law* (pp. 76 y ss.). El acercamiento es especialmente intenso ahora (pasados casi 20 años del trabajo citado), tras el creciente acercamiento teleológico a la normativa tributaria mostrado por los tribunales norteamericanos (Canadá incluida) e ingleses. *Vid.* también al respecto: IFS: 1997, 28.

corregida, en el sentido que defendemos, por el Tribunal Supremo de este país [159]. En esta última Sentencia se recalca que no existe tal dicotomía entre una operación realizada por razones tributarias (*tax driven*) y un motivo económico válido o decisión razonable desde el punto de vista comercial (*rational comercial decisions*) por lo que la vara de medir principal no es tanto la concurrencia de este segundo elemento, como que la operación únicamente tenga sentido o pueda comprenderse desde la perspectiva de la ventaja tributaria, de manera que ésta se incrusta, como un elemento fundamental, en el negocio a realizar. Si eliminamos la ventaja, la operación ya no es en sí interesante, por lo que se concluye que el propósito dominante es el ahorro tributario.

El origen de la doctrina del *business purpose* se encuentra en el caso *Helvering vs. Gregory*, donde se negó efectividad a una reorganización empresarial con el argumento de que carecía de un objetivo comercial propio, siendo su única finalidad la de evitar el pago del impuesto [160]. Varios aspectos nos interesan de esta doctrina: en primer lugar, la recalificación de las operaciones se lleva a cabo, no sólo porque carezcan de un fin comercial autónomo o *business purpose*, como podría parecer a primera vista, sino, y esto es lo relevante, porque son *artificiosas*, inadecuadas al fin económico perseguido salvo por el resultado del ahorro tributario. En palabras del Tribunal «*…toda la actividad, aunque se llevó a cabo con arreglo a las características de una* [escisión] *era en realidad una forma elaborada y tortuosa de transmisión disfrazada de reorganización societaria, y nada más*». Artificio y ausencia de fin económico válido o razonable son dos caras de la misma moneda.

En segundo lugar, con la doctrina del *business purpose* se intenta adoptar una visión objetiva, que prescinda de la voluntad del sujeto de obtener un ahorro tributario. Esto se pone de manifiesto en las palabras del Tribunal: «*La regla que impide tomar en cuenta el motivo de elusión fiscal no es pertinente a la situación, porque la operación en sí misma queda fuera de la clara intención de la ley*». Ahora bien, éstas podrían en realidad reformularse afirmando: la regla que impide tomar en cuenta el motivo de elusión fiscal *no es necesaria*, porque la operación queda fuera de la clara intención de la ley, *que no es otra que gravar el hecho efectivamente realizado de acuerdo con su significado económico o capacidad económica demostrada*. En suma, no es muy distinto el resultado obtenido con la aplicación de estas tesis al que obtenemos si concedemos mayor importancia al

159 Caso *FCT vs. Spotless Services Ltd* [1985] de la Corte Federal (*Federal Court*), cuya cita tomamos de: PASSANT: 1996, 453, autor que recalca esta idea en las páginas 464-465, criticando lo que en su opinión es llevar demasiado lejos el principio de economía de opción (*choice principle*). En efecto, uno de los argumentos centrales del juez J. Cooper es que todo el esquema estaba movido por la intención de maximizar el resultado final, igualándose en su argumentación el coste tributario a cualquier otro coste derivado del propio negocio («*…to obtain the maximum return on the money invested after the payment of all applicable costs, including tax*») con lo que claramente se convierte la figura del fraude en imposible de aplicar. Esta Sentencia fue posteriormente anulada por el Tribunal Supremo australiano [*FCT vs. Spotless* 95 A.T.C. 4775]; *vid.* PASSANT: 1997, 131 y ss.

160 Este caso se planteó primero en el Tribunal de Apelación del Segundo Circuito Federal, y llegó después al Tribunal Supremo; cuya Sentencia es la número: (1935) 293 US 465; *vid.* NEVERMANN: 1994, 130 y ss. En castellano, véase PALAO: 2002, 72 y ss., de donde tomamos las traducciones incluidas en este texto. Esta doctrina puede verse también en las siguientes Resoluciones posteriores: *Helvering vs. Clifford*, 309 U.S. 331 (1940), 1940-1 C.B. 105 – sobre acuerdos abusivos en materia de *Trusts*; *Zmuda vs. Commissioner*, 731 F.2d 1417 (9th Cir. 1984), donde se ignora un *Trust* por entenderlo creado en fraude, sin propósito real; *Segal vs. Commissioner*, 41 F.3d 1144, 1148 (7th Cir. 1994); *Yosha vs. Commissioner*, 861 F.2d 494 (7th Cir. 1988); *ACM Partnership vs. Commissioner*, 157 F.3d 231, 246-47 (3d Cir.1998). Véase también al respecto: AVERY JONES *et. al.*: 1985, 106 y ss.

componente subjetivo. Porque, en definitiva, si el Tribunal deniega un determinado tratamiento tributario más favorable no es únicamente porque se hayan realizado pasos sin fin económico concreto, sino sobre todo porque estos pasos forman parte de una estrategia de ahorro fiscal no permitida, realizada en fraude a la ley tributaria.

En tercer lugar, interesa resaltar que el *business purpose* es una variante o modalidad de interpretación teleológica de las normas tributarias [161]. Así lo expresaba, *obiter dicta*, el Juez Learned Hand «*…no podemos suponer que es parte de la norma* [tributaria] *proporcionar una vía de escape de las obligaciones que la propia norma establece*» [162].

Como es sabido, la influencia de esta doctrina ha transpasado las fronteras estadounidenses, y ha tenido una decidida influencia entre otras, en la jurisprudencia inglesa, lo que incluso se recoge expresamente en algunas resoluciones judiciales. Por ejemplo en el caso *W T Ramsay vs. Inland Revenue Commissioners*, que constituye un relevante punto de inflexión en la lucha contra el fraude a la ley tributaria en el Reino Unido, donde la aplicación del *business purpose* sirve para recalificar toda una serie de operaciones realizadas en fraude de ley [163]. Por ello, aunque en el Reino Unido no hay una norma general anti-fraude, a partir de la citada doctrina y con apoyo en la interpretación teleológica (*purposive interpretation*) de las normas tributarias se ha construido una doctrina judicial que ha probado ser muy efectiva en la lucha contra esta clase de prácticas [164].

Por último, en cuarto lugar, esta doctrina encuentra su ámbito natural de aplicación en las operaciones complejas o *step transactions* [165], pues la ausencia de esta finalidad es la clave principal para poder concluir que la única explicación que pueda dotar de sentido a lo realizado es el ahorro

---

161 Para NEVERMANN (1994, 131) la técnica empleada por el Tribunal para negar la aplicación del régimen fiscal (más beneficioso) al conjunto de operaciones sin fines comerciales relevantes es la reducción teleológica, por lo tanto, integración normativa.

162 Caso *Gilbert vs. Commissioner*, 248 F.2d 399, 411 (2d Cir. 1957), también de la Corte de Apelación del Segundo Circuito, como el caso *Helvering*.

163 Punto de inflexión al que a menudo se ha denominado «*new realism*», queriéndose expresar con ello el alejamiento del excesivo literalismo que había imperado hasta entonces, y que se reflejaba claramente en el caso *Duke of Westminster*, citado arriba. Se aprecia también claramente esta influencia en el caso *Furniss vs. Dawson* (1984) 55 TC 324. Véase al respecto: NEVERMANN: 1994, 180 y ss.; GAMMIE: 1997, 189 y ss. Más detalles de esta influencia en VANDERWOLK: 2002, 71 y ss.

164 VANDERWOLK: 2002, 75, 76. Opinión distinta es la sostenida en el Informe del IFS (1997, 14, 15) donde se afirma el limitado alcance de estas doctrinas, ya que los Tribunales a menudo encuentran dificultades para determinar qué operaciones pueden ser incluídas dentro de la estrategia global en fraude, y cuáles no, situación que en este Informe se emplea como un argumento adicional en favor de una norma general anti-elusión. En todo caso, sus propuestas no han sido seguidas, al menos de momento.

165 No creemos que se trate de dos doctrinas distintas («*business purpose*« y «*step transactions*»), sino que la primera se aplica a la segunda, o son dos maneras de denominar el mismo fenómeno que tiene su origen en la doctrina «*substance over form*», no exclusiva del ámbito tributario; NEVERMANN: 1994, 240 y ss. Críticamente ha señalado FISCHER (2001, 1.213), que la utilización de este criterio para «salvar» maniobras realizadas con la finalidad de evadir tributos terminaría por hacer depender el juicio acerca de la concurrencia de fraude de la imaginación de los contribuyentes para dotar de sentido a sus transacciones. Por ello, sostiene el autor, el ámbito de aplicación natural de este criterio serían únicamente las operaciones complejas, donde se trata de averiguar si el conjunto realizado tiene como única finalidad minorar la carga tributaria o si se ha realizado con un motivo empresarial válido (*good business reasons*, *vernünftiger wirtschaftlicher Zweck*).

tributario. Esto explica también que en los convenios de doble imposición sea el criterio más empleado, ya que en última instancia estos convenios tienen como finalidad garantizar que las transacciones internacionales se puedan realizar sin costes adicionales derivados de la doble imposición, esto es, en la medida de lo posible, la neutralidad impositiva. De ahí que en ausencia de *business purpose* no haya tampoco protección del Tratado. Asimismo, este criterio ha adquirido gran importancia para calificar una operación en fraude o sólo con propósitos de ahorro de impuestos, hasta el punto de que en su Informe sobre competencia fiscal perjudicial, la OCDE apunta la no exigencia, por la normativa tributaria de un Estado, de que exista tal propósito en las transacciones económicas para identificarlo como un paraíso fiscal (*Tax Haven*) [166].

La crítica que se ha realizado a este elemento es que no es independiente del elemento de la inadecuación de la forma, de manera que difícilmente podrá un determinado negocio o conjunto de negocios ser inadecuado al fin propuesto y *a la vez* estar justificado por otras razones [167]. Esto en realidad no es más que la prueba de que son dos maneras de contemplar el mismo problema, o dos razonamientos que a menudo conducen a la misma conclusión. Por ello, normalmente la jurisprudencia alemana analiza el elemento de «otros motivos» junto con el de la adecuación de la forma jurídica adoptada [168]. En suma, el análisis de otros motivos es esencial precisamente para determinar si la forma es o no adecuada, pues ésta será adecuada también *en relación con* la finalidad económica perseguida que no son más que los «otros motivos económicos válidos».

4. Las operaciones complejas (*Kettenübertragungen*) como supuesto típico de fraude.

Uno de los elementos novedosos de la norma española anti-fraude es que se hace referencia expresa a las operaciones complejas. Como ya hemos señalado con anterioridad, éste es el campo natural del fraude a la ley tributaria; no es casualidad que uno de los pocos casos de fraude a la ley tributaria que ha llegado al Tribunal Supremo en Australia sea un caso típico de operaciones complejas [169]. Asimismo, buena parte del desarrollo de la doctrina del *business purpose* se produce en el marco de esta clase de operaciones. Nos interesa ahora explorar el tratamiento que a esta clase de operaciones han concedido la jurisprudencia y doctrina alemanas, pues siendo menos conocidas que la norteamericanas, pueden resultar también de gran utilidad en la interpretación de la nueva norma española.

La jurisprudencia alemana ha utilizado a menudo la vara de medir de las operaciones complejas (*Gesamtplan*) para dotar de unidad a distintos actos jurídicos o «pasos intermedios» que cobran sentido únicamente o principalmente en relación con la obtención de una ventaja tributaria [170]. La

166 OECD: 1998, párrs. 52 y 55.

167 PASCHEN: 2001, 18.

168 KLEIN; BROCKMEYER AO § 42, párr. 14, incluyendo cierto paralelismo con la doctrina del *business purpose*; NEVERMANN: 1994, 112.

169 Se trata del caso *FCT vs. Peabody* [94 A. T. C. 4663] que es, básicamente, una reorganización empresarial (*company restructure*) motivada por razones tributarias; véase un comentario en: PASSANT: 1996, 455 y ss.

170 FÖRSTER; SCHMIDTMANN: 2003, 114; HEUERMANN: 2003, 1.465, 1.466.

argumentación lógica empleada para calificar esta clase de operaciones constituye un paso previo a la subsunción normativa [171], y tiene como principal efecto la ampliación del hecho sujeto a calificación, al objeto de poder determinar posteriormente la estructura de fraude. En última instancia, mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias [172].

Los presupuestos para poder contemplar un conjunto de operaciones desde una unidad de actuación son similares en la jurisprudencia alemana y en la norteamericana, y pueden ser resumidos como sigue:

(1) Finalidad u objetivo claro y de carácter previo, que informa todo el proceso (*übergeordnetes Endziel, End Result*) y que será cualquier resultado económico perseguido con el negocio [173].

(2) Conjunto de actos o pasos intermedios (*Teilschritte, Teilakte*) vinculados entre sí de tres maneras:

1) **materialmente**, lo que requiere que desde que se adoptan los primeros actos, se entrevea o pueda prever el resto del negocio complejo, lo cual será evidente cuando distintos actos individuales hayan sido objeto del mismo contrato marco o hayan quedado reflejados en el mismo documento;

2) **temporalmente**, factor que dependerá, entre otros elementos, de la cuantía o complejidad de la operación, de manera que en general, a mayor complejidad, será también mayor el período a examinar [174]; y

3) **jurídicamente**, de manera que son controlables por quienes las realizan. Todos los actos deben estar lógicamente engarzados y ordenados a la consecución del citado fin común, de manera que cada uno de ellos, individualmente considerado, no sería útil para la consecución del fin último. Asimismo, cada acto, o muchos de ellos consiguen atraer consecuencias tributarias que no podrían haber sido obtenidas de haber realizado la misma operación de una manera directa o sin pasos intermedios. La vinculación termina, entre otros motivos, cuando cada uno de los actos tenga sentido económico por sí mismo [175].

---

171 De ahí que a menudo se haga referencia al proceso como un modelo o patrón de argumentación (*Argumentationsmusters*); CREZELIUS: 2003, 537; FISCHER: 2003, 1.013, o «figura argumentativa» (*Argumentationsfigur*). *Vid.* también al respecto: BFH de 18-01-2001, BStBl II 2001, 393, 395.

172 FÖRSTER; SCHMIDTMANN: 2003, 124.

173 BFH de 04-08-1999, BStBl II 1999, 834, 835. Así, el fin podrá ser, la donación de algo a una persona determinada, como en el caso BFH, de 13-10-1993, BStBl II 1994; la venta de un terreno, como en el caso BFH, de 17-06-1998, BStBl II 1998, 667 o el de 12-07-1991, BStBl II 1992, 143, o de una participación en una sociedad, como en el caso BFH de 13-10-1992, BStBl II 1993, 477. En la jurisprudencia norteamericana *vid.* el caso *Brown vs. United States*, 329 F.3d 664, 671 (9th Cir. 2003), o el caso *Kornfeld vs. United States*, 137 F.3d 1.231 (10th Cir. 1998).

174 FÖRSTER; SCHMIDTMANN: 2003, 114, 122; STRAHL: 2003, 13.918, 13.922.

175 *Vid.* todos los elementos mencionados en: BFH de 17-06-1998, BStBl II 1998, 667, 671; de 19-08-1999, BStBl II 2001, 43, 45; y de 22-01-2002, BStBl II 2002, 685, 687; BÖCKLI: 1990, 289, 299; FÖRSTER; SCHMIDTMANN: 2003, 122; STRAHL: 2003, 13.918, 13.922.

En términos similares, la jurisprudencia norteamericana utiliza básicamente dos criterios o varas de medir [176]: por un lado, el «test de interdependencia» (*Interdependence Test*), que se identifica con los criterios material y temporal, y cuyo objeto es determinar el grado de relación o interdependencia entre los actos individuales, atendiendo al marco temporal y la vinculación material, por otro, el «test de compromiso vinculante» (*Binding Commitment Test*), que hace referencia a la vinculación jurídica entre los actos, lo que conlleva la posibilidad de los sujetos de mantener un control de todos los actos individuales [177].

Con base en los anteriores presupuestos, la norma anti-fraude es el instrumento jurídico adecuado, en Ordenamientos como el español y el alemán, para desmontar las citadas operaciones complejas, como por ejemplo la que tiene lugar en el siguiente caso [178]:

EJEMPLO 8:

Fraude de ley tributaria a través de un incremento de capital y posterior reparto de beneficios

HECHOS: A y B son socios al 50 por 100 de una sociedad («GmbH»), cuyo capital social es de 100.000 €. Acuerdan un incremento de capital por valor nominal de 25.000 €, parte que es adquirida por C. La prima de emisión (*Agio*) está valorada en 360.000 €, por lo que C desembolsa en total 385.000 € con fecha 28 de septiembre. Como consecuencia de la operación, la participación de A y B es ahora del 40 por 100 respectivamente. El 30 de septiembre se acuerda una distribución de beneficios por valor de 310.000 €. La argumentación seguida por el BFH es la siguiente:

(I) El fin principal de A y B era vender una participación en la empresa (*Anwartschaft*) en el sentido apuntado por el artículo 17 EStG, que sujeta la ganancia de capital que se habría producido de haberse vendido directamente.

(II) Hay una vinculación material y temporal entre el pago de la prima de emisión y la distribución de beneficios, lo que hace pensar que hay un plan conjunto.

(III) Por ello, la parte de la distribución de beneficios correspondiente a A y a B [(310.000 × 80%) € 248.000] está sujeto al impuesto como transmisión de una participación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 EStG.

5. La diversidad de fines de los tributos y el fraude de ley.

La finalidad de las normas tributarias representa un papel central en el análisis del fraude a ley tributaria, pues siempre será necesario contraponer los fines de las norma defraudada (norma tributaria que se evita) y de cobertura (norma tributaria que se aplica, más beneficiosa). Por eso es pertinente prestar atención diferenciada a la relación entre el fin, o los fines, de la norma tributaria y la aplicación de la norma anti-elusión.

176 FÖRSTER; SCHMIDTMANN: 2003, 114, 118.

177 *In re Big vs. Holding Corp.*, 267 B.R. 71, 92-93 (Bkrtcy.D.Del. 2001).

178 BFH de 13-10-1992, BStBl II 1993, 477.

La alusión a los diferentes fines de los impuestos y, primariamente, a la división entre normas tributarias con efectos fiscales y extrafiscales (*Fiskal* y *Lenkunszwecknormen*, respectivamente) es ya clásica en el Derecho tributario [179]. De acuerdo con esta clasificación, las primeras tienen como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago (*Leistungsfähigkeit*). Aunque muchas de estas normas ocasionarán también otros efectos económicos o sociales, lo relevante es que éstos *no constituyen su principal razón de ser*. Las normas tributarias extrafiscales, por el contrario, tienen como finalidad principal incentivar o desincentivar determinadas conductas de los contribuyentes, que se consideran de interés social [180], de ahí que no se orienten a la capacidad económica, principio que constituye en realidad su excepción [181]. El desconocimiento de la capacidad económica que suponen estas normas será conforme a Derecho siempre que los otros fines sean jurídicamente protegibles [182].

Aunque la distinción es clara en la teoría, en el análisis concreto de cada tributo los perfiles son difusos [183], entre otras razones, porque con frecuencia la misma medida tributaria servirá, al mismo tiempo, a un fin tributario y otro extrafiscal. Un ejemplo es la progresividad de la tarifa en el IRPF: sirve a un fin extrafiscal –la redistribución de la renta en la sociedad– a la vez que a uno estrictamente fiscal: la tributación de acuerdo con la capacidad económica [184]. Por otro lado, no es infrecuente, en sistemas tributarios cada vez más complejos, que la norma tributaria genere efectos extrafiscales *no cubiertos por la finalidad de la norma*, esto es, una especie de efectos secundarios, lo que en muchos casos derivará de que la finalidad de la norma tributaria no es clara [185], o de que en definitiva, como señalara NEUMARK, ningún impuesto –ni siquiera el más *puramente* fiscal– puede ser totalmente neutral, pues todos ellos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos [186].

Por lo que hace a las normas extrafiscales, una de las consecuencias inmediatas es que no podrá considerarse en fraude de ley la conducta del contribuyente que se adapte a la conducta que se incentiva fiscalmente. Las normas extrafiscales en general, o las disposiciones extrafiscales inclui-

---

179 VOGEL: 1977, 97 y 98.

180 TIPKE; LANG: 2002, § 4, párr. 19-24.

181 En la doctrina alemana no parece haber dudas acerca de que en los impuestos extrafiscales la capacidad económica, o no se encuentra presente, o lo está de manera totalmente irrelevante como para que pueda ser considerada un elemento del tributo. Esto no ha planteado ningún problema constitucional, pues también los «otros fines» son protegibles por el Derecho; TIPKE: 2000, 340.
Aunque no sea éste el tema principal del trabajo, creemos que es hora de que el TC deje de utilizar el indescifrable elemento «índice potencial de capacidad económica», pues es evidente que en los impuestos extrafiscales dicho índice no existe, ni en potencia, ni en acto, como elemento integrante de la estructura del impuesto. En suma, enjuiciar un impuesto extrafiscal desde la perspectiva de la capacidad económica será una manera segura de declarar la inconstitucionalidad del impuesto, pues ninguno auténticamente extrafiscal podrá superar el examen; en este sentido, y entre otras, la conocida STC 37/1987.

182 BIRK: 1983, 236 y ss.; TIPKE; LANG: 2002, § 4, párr. 25. Cosa distinta es que puedan plantear problemas desde la perspectiva del principio de igualdad; a este respecto, véase TIPKE: 2000, 345 y ss.

183 VOGEL: 1977, 97 y ss.

184 PASCHEN: 2001, 45.

185 GAMMIE: 1997, 203, 204; PASCHEN: 2001, 44.

186 NEUMARK: 1970, 261.

das en normas fiscales, así como aquellas normas específicas anti-fraude constituyen lo que en la doctrina anglosajona se ha denominado «normas de salvamento» (*safe harbour rules*), pues tienen en común que su cumplimiento por los contribuyentes no puede considerarse en fraude. Bajo estas normas recaerían lo que los autores del Informe del IFS denominan «transacciones protegidas» (*protected transactions*) y es que en definitiva, donde haya normas tributarias extrafiscales, lo que se le está pidiendo al contribuyente es precisamente que haga algo *por razones tributarias*, por lo que obviamente no valdrá aquí como indicio que una conducta ha sido realizada por este motivo, pues es generalmente admitido que cuando la ventaja fiscal esté prevista en otra norma tributaria no podrá declararse el fraude [187].

Una vez que se ha determinado cuál es, o cuáles son las finalidades de la norma tributaria en cuestión, se trata de preguntarse, con carácter general: (a) si la norma tiene intención de influir en la elección de la forma jurídica por los contribuyentes; y, en el caso concreto; (b) si la influencia que las consideraciones tributarias hayan podido tener en la selección de una u otra forma jurídica por los constribuyentes es o no conforme con la finalidad de la norma. De esta manera, si nos encontramos ante una norma tributaria que pretende ser neutral ante las decisiones de los contribuyentes, cuando tal decisión se haya adoptado por razones tributarias estaremos ante un caso donde dicha actuación es contraria al fin de la norma, lo cual evidentemente no significará que siempre sea un caso de fraude de ley, pues deberán cumplirse todos los requisitos aquí analizados. El mismo razonamiento es aplicable en el caso de las normas tributarias que no son neutrales: el problema de no adecuación de la conducta del contribuyente a los fines de la norma se planteará cuando su conducta no se adapte a lo que aquélla pretende desincentivar/incentivar [188].

Ahora bien, el problema que esto supone para el análisis y aplicación de las normas anti-fraude es que muchos de estos «otros efectos» de los tributos generan una zona de arenas movedizas que también estaría englobada en el término de *economía de opción*, aunque se trate de opciones no queridas o que no están cubiertas por el fin primario de la norma. Por ello, en muchos casos dudosos, el problema no será tanto si estamos en presencia de una norma tributaria con finalidad fiscal o extrafiscal, como si el efecto (normalmente extrafiscal) que detectamos se encuentra o no cubierto por la finalidad de la norma. Aquí nos encontraríamos con múltiples finalidades que complican el sistema tributario y generan economías de opción no previstas por el fin de la norma, situación que, junto con el excesivo literalismo en la interpretación de las leyes tributarias, es el caldo de cultivo natural del fraude a la ley tributaria [189]. En muchos casos, la única solución posible a esta situación es una reforma normativa que entre otras cosas conlleve la redacción de normas claras cuyos fines sean sencillos de aprehender.

---

187 En este sentido, en la jurisprudencia alemana, *vid.* por todas la BFH de 09-11-2000, BStBl II 2001, 101, 102; *vid.* también al respecto: FALCÓN Y TELLA: 1995a, 8; IFS: 1997, 43, 44; TIPKE; KRUSE: 2003, párr. 41; CREZELIUS: 2003, 537, 541.

188 PASCHEN: 2001, 92.

189 ULMER: 1986, 292; PASCHEN: 2001, 47, 48, 57.

6. El propósito de evitar el tributo: ¿elemento adicional del fraude?

Puede parecer contradictorio preguntarse si la intencionalidad es un elemento de la normativa anti-fraude, pues precisamente es la finalidad de evitar el impuesto la que lleva a los contribuyentes a actuar en fraude de ley. De ahí que, al menos intuitivamente, la respuesta habría de ser siempre positiva: sólo la intención de obtener una ventaja tributaria dota de sentido a las operaciones realizadas en fraude de ley. Ahora bien, el matiz estriba en si se considera que el elemento subjetivo es *constitutivo* de la norma de fraude, de manera que se exige un determinado grado de *culpabilidad* que ha de ser probado, o si se trata de un elemento que se reconduce meramente a los elementos objetivos del fraude, de manera que una serie de operaciones realizadas de tal o cual manera se califican como operaciones realizadas *con el propósito* de evitar o disminuir la carga tributaria, no siendo necesario que, además, se pruebe que quien actúa en fraude era consciente de los efectos de sus operaciones. Adelantando nuestra postura, creemos que la intencionalidad está presente en todos los supuestos de fraude, pero no es un elemento constitutivo de la norma anti-fraude, por lo que se reconduce siempre a la verificación de los elementos objetivos previstos en la norma.

Esta cuestión dista de ser pacífica en la doctrina, de manera que si para algunos la intencionalidad es un elemento irrelevante o sin consecuencias prácticas [190], para otros es consustancial a la norma anti-elusión [191]. En la jurisprudencia, encontramos también desacuerdo entre las diferentes Salas del BFH [192], aunque en todo caso se admite que la intención subjetiva se reconduce al cumplimiento de los elementos (objetivos) del fraude, que constituyen un indicio de la misma [193].

En definitiva, la intención de evitar el impuesto debe entenderse referida a la propia estructura de la operación que conduce, o pretende conducir en el futuro, a la obtención de una ventaja tributaria, y que ha sido diseñada con este objetivo (*tax driven transaction*), lo que se determinará de manera objetiva [194]. Por ello, aunque el artículo 15 LGT sí hace referencia a la intención, esto carece de consecuencias prácticas, pues ambos criterios, objetivo y subjetivo son intercambiables o reconducibles a lo mismo [195], de forma que tampoco la modificación de la LGT ha supuesto cambio alguno [196].

---

190 En la doctrina alemana: KRUSE: 1978/79, 452; DANZER: 1981, 101 y ss.; PASCHEN: 2001, 19, 20; FISCHER: 1991, párr. 191; CLAUSEN: 2003, 1.593. En España: PALAO: 2001, 131.

191 En Alemania: TIPKE; KRUSE: 2003, párrs. 44; SCHWARZ: 2000, AO § 42, Rdn. 10. En la doctrina española: FALCÓN Y TELLA: 1995a, 8 y ss.; MATEU DE ROS: 1996, 24; FERREIRO LAPATZA: 2003, 11 y ss.

192 A favor de que el elemento subjetivo forme parte del presupuesto de la norma: BFH 1. Senat BStBl 1998, 163. En contra: BFH BStBl. II 1983, 272, 277; BFH BStBl. II 1993, 253.

193 En el mismo sentido TIPKE (1993, 1.341), para quien el que la norma aluda al *abuso* de formas implica que se exige una intención subjetiva de evitar el impuesto, aunque admite que se prueba la existencia de la intención con los demás elementos.

194 BIRK: 1994, 108; BIRK: 2003, párr. 318, p. 102. En sentido similar: KRUSE: 1978/79, 443 y ss.; DANZER: 1981, 101; FISCHER: 1991, párr. 107, p. 40.

195 PALAO: 2001, 131.

196 PALAO TABOADA: 2003, 77; en contra: SIMÓN ACOSTA: 2003, 3.

VI. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA ANTI-FRAUDE

En todas las normas anti-fraude aquí mencionadas, la consecuencia jurídica principal de la declaración de fraude es que se habilita a la Administración tributaria a ignorar las operaciones realmente realizadas, sometiendo el acto o negocio a la tributación que le hubiera correspondido en ausencia de tales actuaciones, *como si* se hubiera utilizado un negocio adecuado, con lo que se evita que los sujetos puedan beneficiarse del resultado de su conducta. Es también un elemento común a estas normas que la corrección se circunscriba al aspecto tributario, dejando así intacto el negocio realizado desde la perspectiva del resto de ramas del Derecho. A partir de aquí surgen varios interrogantes; en primer lugar, si puede considerarse que a través de la norma anti-fraude se genera un hecho imponible *ficticio*, en segundo, qué otras consecuencias jurídicas debe acarrear esta declaración y, en concreto, si es posible (*lege data*) o deseable (*lege ferenda*) la imposición de sanciones. A estas preguntas se dedican los siguientes apartados.

1. La tributación de acuerdo con el objetivo *realmente* perseguido por las partes.

La disyuntiva teórica que aquí se plantea es determinar si el hecho por el que realmente se hace tributar al contribuyente es un hecho ficticio, establecido *ad hoc* a efectos tributarios, o si la ficción es meramente formal, pues los sujetos han realizado realmente el hecho imponible en todos sus elementos esenciales, salvo el de la forma jurídicas empleada. La pregunta enlaza con el problema de interpretación *versus* analogía, y tiene también consecuencias de cara a la posible imposición de sanciones.

Parte de la doctrina alemana, así como en ocasiones la jurisprudencia del BFH, han optado por la primera opción, afirmando que la aplicación de la norma anti-fraude genera un hecho imponible ficticio, adecuado al sustrato económico de la operación [197]. Para una corriente mayoritaria no se produciría tal ficción, siendo lo único ficticio la forma jurídica (adecuada, *angemessen*) que se toma como referencia para que se tribute, pero no el hecho real, que es precisamente el que atrae la aplicación de la norma anti-elusión. En suma, el punto de partida o presupuesto para la aplicación de la norma anti-fraude es que se haya relizado el hecho imponible *materialmente*, de manera que sólo se corrige el armazón jurídico que las partes le han concedido con el objeto de obtener una ventaja tributaria *en fraude de ley*, de ahí que la corrección sea únicamente a efectos tributarios [198].

Una vez determinado el sustrato material de la operación es factible que varias formas jurídicas sean aplicables. En estos casos la jurisprudencia alemana ha entendido que deberá exigirse el tributo de acuerdo con la que resulte menos onerosa para el contribuyente [199]. En el mismo sentido se

197 BFH 03-02-1993, BStBl II 1993, 426 y ss.

198 TIPKE: 1993, 1.344; TIPKE; KRUSE: 2003, párr. 53; CLAUSEN: 2003, 1.595; también abundante jurisprudencia del BFH en este sentido, por ejemplo: 6-3-1996, BStBl II 1996, 377 y 378.

199 TIPKE; KRUSE: 2003, párr. 50; FISCHER: 1991, párr. 112, p. 42.

pronuncian los autores del Informe del IFS, para quienes cuando sea posible imaginar más de un negocio *normal* para llevar a cabo el propósito querido por las partes, se considerará la forma adecuada o normal aquella «*que suponga una menor carga tributaria para el contribuyente*» [200]. En España no hay pronunciamientos expresos al respecto.

Por último, común a los Ordenamientos español y alemán es la exigencia de intereses de demora tributarios, radicando la única diferencia en que, mientras en el primer caso la propia norma así lo indica, la norma alemana anti-fraude nada dice al respecto, si bien así se deduce del examen de los artículos 233 y siguientes AO, que regulan la exacción de dichos intereses, y así se aplica también en la práctica.

2. La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude de ley tributaria.

El fraude a la ley no se contempla en España ni en Alemania como una conducta prohibida, sino que se neutralizan sus efectos recalificando la operación a efectos tributarios [201], por lo que en principio no procede la imposición de sanciones. Pues bien, de *lege ferenda*, hay un poderoso argumento a favor de la punibilidad del fraude de ley tributaria, que entre otros ha sido esgrimido por los autores del Informe del IFS: en ausencia de punibilidad, se produce un claro incentivo para los contribuyentes a intentar todas las formas posibles al objeto de reducir su carga tributaria [202].

Por otro lado, de *lege data*, la principal objeción que se ha realizado a dicha punibilidad es que sería contraria al principio de tipicidad, ya que ni los elementos de la norma anti-fraude cumplirían todos los requisitos de precisión exigible a las normas punitivas, ni es posible sancionar un hecho imponible que, se argumenta, es *ficticio*, pues ha sido reconstruído *a posteriori* por la operatividad de la norma anti-fraude, que emplearía la analogía. Por ello, se afirma, imponer sanciones en los casos de fraude de ley tributaria vulneraría la prohibición de analogía *in peius* en materia sancionadora [203]. Con meridiana claridad expone esta posición C. PALAO, afirmando que «el fundamento de la no punibilidad del fraude a la ley en cuanto tal radica en el carácter ficticio, obtenido por analogía, que, según la doctrina generalmente aceptada, tiene el hecho imponible construido en virtud de la aplicación de la norma anti-elusión. A la aplicación de la ley penal se opone, en consecuencia, el principio de legalidad, consagrado en la Constitución Española en el artículo 25.1», de manera que «si no se ha realizado el hecho imponible no se puede castigar su evitación» [204]. En sentido simi-

---

200 IFS: 1997, 42.

201 HENSEL, 227, 278; TIPKE 1972/73, 520, 532; KRUSE: 1978/79, 450; DANZER: 1981, 36, 37; FISCHER: 1991, párr. 70, p. 29.

202 IFS: 1997, 50: «Si el riesgo se limita al coste de la operación en sí y a su defensa, merece la pena probar cualquier esquema [de fraude]».

203 Entre otros: FERREIRO LAPATZA: 2001, 22-23; FERREIRO LAPATZA: 2003, 12; GARCÍA NOVOA: 2003, 18 y ss. En la doctrina alemana, esta posición es también mayoritaria; *vid.* DANZER: 1981, 37, 39. Una postura contraria, además de una clara exposición de estas posturas puede verse en: BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 122 y ss.

204 PALAO TABOADA: 2001, 136, 137; claro que el mismo autor afirma que la analogía presente en el fraude es «distinta», fundamentalmente debido a que no hay laguna, pues «la norma existe y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo»; PALAO TABOADA: 2003, 80; aun así, no lo considera suficiente para defender su punibilidad.

lar, afirmaba R. FALCÓN Y TELLA que «ninguna norma exige declarar los hechos en fraude a la ley tributaria, en la medida en que no suponen la realización del hecho imponible, sino de un hecho con resultados equivalentes» [205].

Es evidente así que hay una continuidad en argumentar que la corrección del fraude se produce por analogía y negar la posibilidad de imponer sanciones por este motivo hasta el punto de que todos los argumentos contrarios a la punibilidad se terminan reconduciendo a éste. Por citar sólo un ejemplo, las críticas vertidas a la SAP de Barcelona de 31 de julio de 2000, que sanciona un caso de fraude de ley tributaria, pivotan casi exclusivamente sobre la imposibilidad de sancionar un supuesto ficticio, obtenido por analogía [206].

Lo cierto es que, en claro contraste con esta abrumadora mayoría en la doctrina, en la jurisprudencia encontramos numerosos ejemplos donde se sancionan conductas que cumplen todos los requisitos del fraude a la ley tributaria [207]. Así, en la STS de 9 de febrero de 1991 (FJ 2.º), se afirmaba que «*el eventual fraude de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obligaba a pagar un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una sociedad de comercialización con ese único fin*». De manera similar, la SAP de Barcelona de 31 de julio de 2000 condenó por delito fiscal una actuación que había sido calificada como fraude a la ley tributaria. Por último, la STS de 30 de abril de 2003 [208]. Por otro lado, el borrador del anteproyecto de LGT se proponía la imposición de sanciones en aquellos casos de fraude de ley cualificado por la declaración de esta conducta y la existencia del ánimo defraudatorio. Esta propuesta no prosperó [209], seguramente debido a las numerosas críticas recibidas [210].

Como hemos visto más arriba, no hay tal analogía en la aplicación de la norma anti-fraude, por lo que ningún problema se plantearía desde esta perspectiva para poder imponer sanciones [211].

Junto al argumento de la analogía, se ha afirmado que el grado de concreción de las normas anti-fraude es insuficiente para cumplir las exigencias del principio de tipicidad en materia de sanciones. En este sentido, P. KIRCHHOF mantiene que el precepto no cumple los requisitos de tipicidad pues carecería realmente de contenido material, tratándose únicamente de una norma que apoya o cubre la competencia de la Administración y de los Tribunales para decidir si una determinada forma jurídica es abusiva. Puesto que la decisión se deja en manos sobre todo de la primera, es contraria al Estado de Derecho [212]. El Tribunal Constitucional alemán se ha pronun-

---

205 FALCÓN Y TELLA: 1999, 7.; GARCÍA NOVOA: 2003, 23.

206 ARIAS VELASCO: 2001, 12 y ss.; FALCÓN Y TELLA: 2003, 7; argumentos que también recoge el Dictamen del Consejo de Estado (2003). Se suele citar además a favor de estas tesis contrarias a la sancionabilidad del fraude las SSTC 75/1984, de 30 de julio (supuesto fraude a la ley penal sancionadora del aborto) y de 19 de julio de 2000 (tasas y precios públicos, disp. ad. cuarta LTPP), pero estos supuestos son escasamente comparables.

207 *Vid.* numerosos ejemplos en el comentario crítico de BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 124 y ss.

208 Esta Sentencia es objeto de Comentario por BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, a cuyo trabajo remitimos al lector.

209 Véase su crítica en PALAO TABOADA: 2003, 91; *vid*. dicción de la propuesta en: FERREIRO, QF 11/2003, p. 10.

210 Por todos: GARCÍA NOVOA: 2003, 17 y ss.

211 *Vid.* BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004.

212 KIRCHHOF: 1979/80, 259 y 291.

ciado al respecto, afirmando que la norma general anti-fraude no es tan inconcreta o indefinida que deje la capacidad de decisión y en suma, la determinación de la deuda tributaria, a la Administración tributaria [213]. Por otro lado, también ha tenido oportunidad de señalar que en Derecho tributario está admitida la utilización de conceptos jurídicos indeterminados y de normas generales, que además son imprescindibles precisamente en materia tributaria [214], lo cual no plantea ningún problema siempre que puedan ser fácilmente concretados posteriormente por Administración y Tribunales, a través de la interpretación [215]. En suma, únicamente el hecho de que una norma precise de dicha interpretación y concreción no la convierte en nula [216]. Asimismo, la norma anti-fraude se concreta a través de la norma o normas tributarias que entran en juego, y que en su caso habrán constituido el vehículo o la cobertura de la estructura de fraude [217]. De ahí que, si la normativa tributaria en liza cumple los requisitos de tipicidad y concreción (*Bestimmtheitserfordernisse*) también los cumplirá el esquema aplicativo resultante.

No hay, por lo tanto, problemas de tipicidad. Tampoco pueden aducirse problemas de claridad o indeterminación [218] pues de lo visto hasta ahora se puede extraer la conclusión de que existen suficientes elementos para enjuiciar la concurrencia de fraude de ley en un determinado supuesto. Esto significa al menos que los argumentos según los cuales la normativa en materia de fraude de ley sería vaga e imprecisa, no se sostienen. En todo caso, la discusión se centrará en el peso que es preciso otorgar a cada elemento, y la clave radicará en la conjunción lógica de todos ellos, pero donde no podrá quedarse es en la imprecisión de las cláusulas. Como mucho, podrían plantearse problemas de prueba, pero hay que tener en cuenta que, al igual que la simulación [219], el fraude a la ley tributaria puede tenerse por probado a través de pruebas indiciarias o presunciones, suficientes para enervar la presunción de inocencia «*siempre que no se trate de meros indicios o sospechas, se parta del hecho básico objetivamente acreditado y no aparezca la inferencia lógica como irrazonable o irrazonada*» (STC 150/1987, de 1 de octubre, FJ 2.º) [220].

Por último, no es tampoco infrecuente que en otros Ordenamientos se sancionen al menos algunas clases de fraude. Éste es el caso, entre otros, de Francia y Nueva Zelanda. En el primer caso, se establece un recargo del 80 por 100 a los casos de fraude con simulación (art. 1.729 *Code General des Impots*), en el segundo son castigados administrativa y penalmente algunos casos de fraude de ley tributaria cualificada (*abusive tax position o blatant tax avoidance*), en concreto, los que impliquen el empleo de formas jurídicas artificiosas o donde se produzca cierta ocul-

213 BVerfG de 08-01-1981 – 2 BvL 3/77, 2 BvL 9/77, BVerfGE 56, 1; TIPKE: 1993, 1.332.

214 BVerfG, BStBl. II 1978, 548 y ss.; BVerfG de 31-05-1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214

215 BVerfG de 11-01-1994 – 1 BvR 434/87, BVerfGE 90, 1; de 17-11-1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234.

216 BVerfG de 07-07-1971 – 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255; *vid.* también: TIPKE: 1993, 1.332, 1.333.

217 FISCHER: 1996, 652.

218 Es muy común acusar de indeterminación a las normas generales anti-fraude; PALAO: 2001, 132, que sin embargo lo considera un elemento necesario para poder luchar efectivamente contra el fraude. La misma idea en: de KLEER: 1996, 144.

219 ZORNOZA PÉREZ: 2000, 189.

220 ZORNOZA PÉREZ: 1992, 146.

tación de las pruebas o pasos adoptados para mitigar la obligación tributaria [221]. Además de la propuesta del IFS, también se ha sugerido la punibilidad del fraude de ley tributaria para el Ordenamiento canadiense [222].

En suma, creemos que hay elementos suficientes para al menos plantear la punibilidad del fraude a la ley tributaria supuesto donde, sucintamente, no hay laguna, ni mera elección de la vía más ventajosa, sino un abuso de las posibilidades de configuración jurídica. La imposición de sanciones en materia de fraude no es un problema de posibilidad jurídica, sino sólo de oportunidad política. Con todo, hasta el momento, la única postura claramente favorable a la imposición de sanciones en el marco jurídico español es la sostenida por A. BÁEZ MORENO y H. LÓPEZ LÓPEZ. Tras un análisis exhaustivo de los problemas de tipicidad que pueden plantearse en esta clase de conductas, señalan que «en la medida en que la conducta realizada en fraude a la ley sea subsumible en el presupuesto normativo de la norma defraudada, esto es, encaje en el sentido posible de las palabras de dicho precepto, sí se realiza el hecho imponible contemplado en el espíritu o finalidad de la norma eludida, con las consecuencias que de ello se derivan. En particular, la obligación de declarar y liquidar de manera correcta» de manera que «parece bastante razonable sostener, a la luz del razonamiento que se ha seguido, que la aplicación del expediente del fraude de ley no excluye, *per se*, la posibilidad de derivar responsabilidades penales, al menos si se juzga esta posibilidad desde los límites que el principio de tipicidad impone a la integración de las normas que componen el tipo» [223].

VII. LA DECLARACIÓN DE FRAUDE POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En línea con la anterior regulación del fraude de ley, el artículo 15 LGT exige un procedimiento especial para su declaración, que se encuentra regulado en el artículo 159, a la espera de desarrollo reglamentario. Ésta ha sido también la opción adoptada en otros Estados, como por ejemplo Australia, Nueva Zelanda, Canadá o Francia, y así también se proponía en el Informe del IFS [224]. En cierto modo, establecer un proceso especial es indicativo de que la norma anti-fraude se considera una medida extraordinaria, para emplear cuando han fallado las demás; por ejemplo, la calificación del negocio con arreglo a una interpretación adecuada de las normas tributarias. Por eso también se suele exigir que el órgano que lo declara sea central, de manera que el criterio sea igual en todo el territorio. Al respeto ha señalado C. PALAO que «no es evidente por sí mismo que un órgano administrativo central proporcione más garantías que uno periférico al contribuyente, cuya tutela incumbe en definitiva a los Tribunales» y sin embargo se ha demostrado que constituye un incentivo para acu-

221 De nuevo, notas comunes con la simulación. Más detalles en: SAWYER: 1996, 492 y ss.; con críticas del autor, que estima excesiva la equiparación del fraude a la ley tributaria cualificado y el fraude tributario; pp. 495 y ss.

222 Tímidamente, para el caso canadiense: ARNOLD: 1995, 553.

223 BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004.

224 IFS: 1997, 45.

dir a otros instrumentos (antes de 1995, norma sobre calificación, después de 1995, simulación) [225]. Lo cierto, sin embargo, es que su existencia no parece haber impedido la aplicación de la norma antifraude por la Administración tributaria en otros Estados [226].

Aunque en España siempre se ha previsto un procedimiento especial para la declaración del fraude, en la práctica éste prácticamente nunca ha existido, lo que hasta la actual LGT obligaba a acudir a la normativa común en Derecho administrativo [227], opción que ha sido rechazada por algunos autores, por ejemplo R. FALCÓN Y TELLA para quien la especialidad del procedimiento radica no sólo en que esté formalmente separado del general, sino en que está llamado a satisfacer las «mayores garantías que han de concederse al contribuyente», de ahí que no pueda acudirse al procedimiento común de la Ley de Régimen Jurídico [228]. No podemos compartir esta postura, que entendemos está íntimamente ligada a la concepción del autor acerca del fraude de ley, como un mecanismo excepcional que emplea la analogía para gravar lo que en puridad serían economías de opción, lo que justificaría la necesidad de mayores garantías [229].

El nuevo procedimiento especial contenido en el artículo 159 de la LGT exige un informe previo favorable a la declaración del fraude de ley («*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*»), que deberá ser emitido por la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante. Cuando este órgano actuante considere que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15.1 de la LGT, lo comunicará al interesado concediéndole un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Una vez recibidas, el citado órgano deberá remitir el expediente completo a la Comisión consultiva [230]. El plazo máximo para emitir el informe, que vinculará al órgano de inspección, será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva, pudiendo ser ampliado mediante acuerdo motivado de la Comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes. No obstante, transcurridos esos tres meses sin que se haya emitido el citado informe, la norma permite la reanudación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, estableciendo que «*se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva*». Por último, en el apartado 7 se establece que: «*El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se inter-*

225 PALAO: 1998, 7.

226 Ver datos al respecto en ARNOLD: 1997, 238 y 240.

227 Varios años después de la LGT de 1963, se aprueba el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, *por el que se regula el procedimiento de declaración del fraude de ley en materia tributaria* que, casi sin estrenar, es derogado por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo. Por ello, ha sido de aplicación el procedimiento común (Ley 30/1992, LRJyPAC); en este sentido, y entre otras, pueden verse la siguiente Resolución: TEAR Valencia, de 31 de octubre 1996.

228 FALCÓN Y TELLA: 2002, 7.

229 FALCÓN Y TELLA: 1995, *cit.*

230 Precisa asimismo la norma que «*El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150* [LGT]».

pongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria», lo cual seguramente no es coherente con la postura que venía manteniendo la doctrina administrativa [231]. En todo caso, habrá que esperar a la regulación reglamentaria para poder realizar un examen exhaustivo de este procedimiento.

En Alemania no hay contemplado ningún proceso específico de declaración del fraude, por lo que ésta se producirá por el órgano de la inspección actuante en el proceso normal de gestión. Naturalmente, sobre dicho órgano recae la carga de la prueba [232], sin que pueda considerarse que la existencia de una forma atípica o extraña constituya una presunción de ningún tipo a favor del fraude. Sobre el contribuyente recae, en todo caso, una obligación de colaborar (*Mitwirkungspflicht*), cuando la forma empleada pueda parecer en fraude, y sólo pueda ser «salvada» por la concurrencia de otros motivos que así la justifiquen [233].

VIII. FRAUDE DE LEY Y SIMULACIÓN

La distinción entre fraude de ley y simulación, aunque relativamente clara en la teoría [234], resulta en la práctica especialmente ardua debido a que en ambos casos se produce un cierto engaño, sólo que si en esta última el engaño es total, pudiéndose refererir a distintos aspectos de la operación, en el caso del fraude es más sutil, pues se refiere básicamente a la razón que justifica la adopción de una determinada forma jurídica. La conducta en fraude, en tanto que implica la adopción de una serie de actos o negocios, el montaje de una estructura jurídica determinada, no genera un engaño directo sino una falta de claridad o confusión generalizada, que se concreta en el hecho de que se utiliza un instrumento jurídico o forma cuyos efectos típicos y naturales no se quieren, siendo sólo buscadas las posibles ventajas tributarias [235]. Sin duda es este aspecto el que en mayor medida acerca ambas figuras, pues en suma se trata únicamente de ubicar en engaño en la utilización de una forma artificiosa (fraude), o en una burda ocultación de un negocio por otro (simulación). Esto explica, por ejemplo, que en Estados Unidos y en Inglaterra las tesis del «*sham*» (simulación) y del «*business purpose*» hayan estado tan cercanas [236], confusión que también se ha debido a que con frecuencia la jurisprudencia norteamericana ha utilizado un concepto amplio de simulación (*sham*) para recalificar algunos casos carentes de todo sentido económico [237].

---

231 El TEAC ha señalado que el acto de declaración de fraude de ley no es de trámite, sino que es susceptible de impugnación autónoma, ya que en éste se establece el régimen tributario aplicable a un sujeto pasivo; RTEAC n. 00/8924/1998, de 20-07-2001.

232 BFH 05-02-1992, BStBl II 1992, 532 y ss.

233 BFH 04-08-1987, BStBl II 1987, 756; y de 13-07-1989, BStBl II 1990, 100 y 101.

234 ZORNOZA PÉREZ: 2000, 182.

235 PALAO TABOADA: 2001, 133.

236 NEVERMANN: 1994, 127 y ss.

237 AVERY JONES *et. al.:* 1985, 70 (y nota a pie n.º 4). Así, la «*sham-transaction doctrine*», también denominada «*economic-substance doctrine*»; *vid.* casos: *United Parcel Service of America, Inc. vs. Commissioner*, 254 F.3d 1.014, 1.015, 1.018 [11th Cir. 2001], donde con ayuda de un *business purpose test*, se concluye la ausencia de todo sentido económico de las operaciones. *Vid.* también casos *Nicole Rose Corp. vs. Commissioner*, 320 F.3d 282, 284 [2nd Cir. 2003]; *Zmuda vs. Commissioner*, 731 F.2d 1417 [9th Cir. 1984].

En España y en Alemania, la figura de la simulación (*Scheingeschäft*) se construye a partir de las nociones propias de la teoría del negocio jurídico, entendiéndose que la simulación en Derecho tributario participa de las notas caracterísiticas de esta figura en el ámbito del Derecho privado [238]. En la simulación concurren tres elementos básicos [239]: un negocio o declaración de voluntad simulados, aparentes al exterior; un acuerdo simulatorio entre las partes (éste oculto) y una intención o voluntad que hará referencia a la creación de la apariencia de un negocio que en realidad no llegó a nacer (simulación absoluta) y la de encubrir otro distinto (simulación relativa). Hasta 1995, no hay en España una norma específica contra la simulación, por lo que hasta ese momento el aplicador del Derecho debía abordar esta clase de supuestos acudiendo a las normas particulares, como las que establecen presunciones y ficciones [240]. Por otro lado, y al igual que sucede en fraude de ley, en muchos supuestos en que *materialmente* se había producido una simulación, se ha argumentado en ese sentido sin mencionar la norma prevista en la LGT al respecto, en construcciones realizadas desde el Derecho privado [241], recurriendose también a la calificación como único argumento (art. 28 antigua LGT) [242].

Subyace en estos planteamientos una cierta inseguridad al razonar desde los esquemas del Derecho tributario, como si sólo desde las figuras o construcciones surgidas en el seno del Derecho privado (negocio indirecto [243], levantamiento del velo [244], etc.) pudiera encontrarse un terreno sólido donde construir la simulación y el fraude de ley tributarios. Al margen de esto, y habida cuenta de la cercanía práctica de ambas figuras, en muchos casos la distinción entre simulación y fraude de ley será un problema de prueba [245].

IX. COMENTARIO FINAL

El fraude a la ley tributaria es un problema común a todos los Estados de nuestro entorno, porque en última instancia es un problema del Estado impositivo. La lucha contra esta clase de prácticas no es más que una modalidad de la lucha por la igualdad tributaria material. Aunque queda mucho

238 Para España véase: ZORNOZA PÉREZ: 2000, 169 y ss.; en Alemania: TIPKE; KRUSE: 2003, (§ 41), párr. 65.

239 ZORNOZA PÉREZ: 2000, 170, 171, y doctrina allí citada.

240 ZORNOZA PÉREZ: 2000, 173, 174.

241 ZORNOZA PÉREZ: 2000, 174 y ss.; entre otros ejemplos apuntados por el autor, véase: SSTSJ de Navarra de 31 de diciembre de 1998 y de 25 de febrero de 1999, así como las Resoluciones del TEAC de 9 de julio de 1998 y de 15 de diciembre de 1999 (en estas fechas, la norma aplicable era el art. 25 LGT).

242 En el caso de la simulación, la confusión se acentúa por la similitud entre algunas enmiendas propuestas para este precepto en la reforma de la LGT de 1995 y el artículo 41 de la AO; véase al respecto: PRATS MÁÑEZ: 1995, 24; ZORNOZA PÉREZ: 2000, 176.

243 Véase por ejemplo la Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1995, así como la acertada crítica de RUIZ ZAPATERO (1997), en el sentido de que la Administración razona con base en la figura del negocio indirecto un caso perfectamente subsumible en el fraude a la ley tributaria. Véanse también las críticas, a la misma resolución, de MATEU DE ROS: 1996, 34 y ss. Más ejemplos de dicha confusión o interpretación errónea, así como críticas, en: LÓPEZ MOLINO: 1998, 169 a 174.

244 Sobre la incorrecta utilización de la doctrina del levantamiento del velo para casos de defraudación tributaria y sus nefastas consecuencias véase: ZORNOZA PÉREZ: 2000, 184 y ss, y 2001, 228 y ss., y numerosos ejemplos allí citados.

245 LÓPEZ MOLINO: 1998, 174 y ss.

camino por recorrer, ésta no ha sido infructuosa, pues desde diferentes doctrinas y marcos jurídicos se ha conseguido diseñar un marco lógico dotado de suficientes parámetros para desmontar las estructuras de fraude. Es por ello infundado que sea un marco impreciso. Por otro lado, no se puede exigir a esta figura un grado de precisión que en general no se exige a ningún ámbito del Derecho, ciencia *per se* inexacta, salvo que se parta de posturas felizmente superadas que caracterizan el Derecho tributario como un derecho odioso, o la evasión de impuestos como un quasi derecho. En definitiva, las normas existen, y las «instrucciones» para su aplicación también. Sólo queda que sean aplicadas con mayor frecuencia.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. (1966): *Report of the Royal Commission on Taxation*. Vol. 3. Ottawa: Queen's Printer. Canadá (conocida como «Carter Commission» y citada en nota a pie como: **Carter Commission: 1966**).

AA.VV. [AVERY JONES, John F., WARD, David A., *et al.*] (1985): «The Business purpose test and abuse of rights». British Tax Review, n.º 2, (obra citada a pie como: **AVERY JONES *et. al.*: 1985**).

AA.VV. (2001): *Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria* (Nombrada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 y citado en nota a pie como: **Informe LGT: 2001**).

ARIAS VELASCO, José (2001): «Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000». *Quincena Fiscal*, n.º 7.

ARNOLD, Brian; WILSON, James (1988*): «The General Anti-Avoidance Rule-Part». *Canadian Tax Journal*. Vol. 36, n.º 4, 5 y 6 [*Debido a su extensión, el trabajo está dividido en tres partes, que se citarán, respectivamente, con la fecha seguida de las letras a, b o c].

ARNOLD, Brian (1995): «The Canadian Anti-Avoidance Rule». *British Tax Review*, n.º 6. Con algunas modificaciones, el mismo trabajo se encuentra en (1997): «The Canadian General Anti-Avoidance Rule». En: AA.VV. (Ed. Graeme S. Cooper): *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.

ARNDT, Hans-Wolfgang; RINGEL, Elke (1988): «Ausländische Holdinggesellschaften und § 42 AO». *Betriebs-Berater* (BB), n.º 31.

BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo (2004): «Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 250.

BARQUERO ESTEVAN, Juan María (2002): *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

BECKER, Enno (1924): «Zur Anwendbarkeit des § 5 AO., wenn zwuischen Gesellschaften m. b. H. und ihren Gesellschaftern Verträge über Verpachtung eines Unternehmens geschlossen werden». *StuW* 1924, pp. 442-459.

BIRK, Dieter (1990): «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht». *StuW*, n.º 4.

BIRK, Dieter (1994): *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*. München: Verlag C. H. Beck.

BIRK, Dieter; ECKHOFF, R. (2000): «Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteilen aus juristischer Perspektive», en: (SACKSOFSKY; WIELAND, Eds.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat.* Baden-Baden.

BÖCKLI, Peter (1990): *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Francis Cagianut. Ernst Höhn und Klaus Vallender*. Bern, Stuttgart: Verlag Paul Haupt Berne.

CANARIS, Claus-Wilhelm (1983): *Die Feststellung von Lücken im Gesetz.* Berlin: Duncker & Humblot.

CARRASQUER CLARI, María Luisa (2003): *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

CLAUSEN, Uwe (2003): «Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO». *Der Betrieb*. Heft 30, von 25.07.2003

CONSEJO DE ESTADO (2003): *Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria. Número de expediente: 1403/2003 (HACIENDA)*, fecha de aprobación: 22-5-2003 [citado en texto como **Consejo de Estado: 2003**].

CREZELIUS, Georg (2003): «Das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans». *Finanz-Rundschau* (FR), n.º 11, de 08-06-2003.

ENGISCH, Karl (1975): *Einführung in das juristische Denken*. Berlin: Verlag W. Kohlhammer.

FALCÓN Y TELLA, Ramón (1995a): «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6 CC». *Quincena Fiscal*, n.º 17.

FALCÓN Y TELLA, Ramón (1995b): «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura». *Quincena Fiscal*, n.º 18.

FALCÓN Y TELLA, Ramón (1999): «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente». *Quincena Fiscal*, n.º 10.

FALCÓN Y TELLA, Ramón (2002): «El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica». *Quincena Fiscal*. N.º 21.

FALCÓN Y TELLA, Ramón (2003): «El Anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley», n.º 6/7.

FERREIRO LAPATZA, Juan José (1976): «El objeto del tributo». *Revista Española de Derecho Financiero* (Civitas), n.º 10.

FERREIRO LAPATZA, Juan José (2001): «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal». *Quincena Fiscal*, n.º 8

FERREIRO LAPATZA, Juan José (2003): «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal*, n.º 11.

FISCHER, Peter (1991): § 42 AO, en: HÜBSCHMANN, Walter; HEPP, Ernst; SPITALER, Armin: *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Tomo II, §§ 5-50 AO, 10.ª edición. Köln [obra de hojas sueltas. Se cita la actualización (lfg.) n.º 132]. **Citado en notas a pie como FISCHER: 1991**.

FISCHER, Peter (1995): «Substanz und Form –oder: «Das Steuergesetz kann nicht umgangen werden». *StuW* 1/1995.

FISCHER, Peter (1996): «Die Umgehung des Steuergesetzes». *DB*, Heft. 29-3-1996.

FISCHER, Peter (2001): «Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und wirtschaftliche oder sonst beachtliche aubersteuerliche Gründe». *Finanz-Rundschau* (FR), 23.

FÖRSTER, Guido; SCHMIDTMANN, Dirk (2003): «Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht mit einem Vergleich der sog. "step transaction doctrine" im amerikanischen, britischen und belgischem Steuerrecht». *Steuern und Wirtschaft* (StuW), n.º 2.

GAMMIE, Malcolm (1997): «Tax Avoidance and the Rule of Law: a prespective from the United Kingdom». En: AA.VV. (Ed. Graeme S. Cooper): *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.

GARCÍA NOVOA, César (2003): «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal*, n.º 8.

GUSTAFSON, Charles H. (1997): «The politics and practicalities of checking tax avoidance in the United States». En: AA.VV. (Ed. Graeme S. Cooper): *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.

HEUERMANN, Bernd (2003): «Vermieten als angemessenes Gestalten». *Beetriebs-Berater* (BB), pp. 1.465 y ss.

HINNEKENS, Luc (1999): «Uncertainties in the Interpretation of the General Anti-Avoidance Statute». *European Taxation*, septiembre.

HOUGHTON OF SOUWERBY, Lord (1979): *Tax Avoision. The Futiliy of Taxation by Menaces* (incluye el trabajo «The Case Against de Agressive Taxman» ya publicado en *Taxes* (*The Journal of the Inland Revenue Staff Federation*), enero de 1978.

IFS –The Institute for Fiscal Studies– (1997): *Tax Avoidance: A report by the Tax Law Review Committee*. November (citado como IFS: 1997).

KLEER, Maurice de (1996): «Towards a European Anti-Abuse Doctrine in Direct Taxation?». *Intertax*, 4.

KLEIN, Franz (2003): *Abgabenordnung*. München: Verlag C. H. Beck.

KOTTKE, Klaus (1983): «Das unechte Tatbestandsmerkmal des ungewöhnlichen Weges in § 42 der Abgabenordnung». *BB*, Heft 18, 30-6-1983.

KRAFT, Gerhard (1993): «Schlussfolgerungen aus der BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung von § 42 AO von den §§ 7 ff AStG aus der Sicht der internationalen Steuerberatung». *Internationales Steuerrecht* (IStR), n.º 4.

KRAFT, Gerhard (2000): «Finanzierungsstrukturen im internationalen Konzern auf dem Prüfstand der höchstrichterlichen Rechtsprechung». *Internationales Steuerrecht* (IStR), n.º 1.

KRUSE, Heinrich (1978/79): «Steuerumgehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung». *StbJb*, 443 y ss.

LARENZ, Karl (1975): *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag.

LARRAZ, José (1952): «Metodología aplicativa del Derecho tributario». Madrid: Editorial *Revista de Derecho Privado*.

LÓPEZ MOLINO, Antonio María (1998): «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28 LGT)». *Crónica Tributaria*, n.º 85.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: (2002): «Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective». *I y II. Bulletin International Bureau of Fiscal Documentation*, n.º 11 y 12.

MASTERS, Colin (1994): «Is There a Need for General Anti-Avoidance Legislation in the United Kingdom?». *British Tax Review*, n.º 6.

MATEU DE ROS, Rafael (1996): «Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria». *Gaceta Fiscal*, n.º 147, octubre.

MEINE, Hans-Gerd (1992): «Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung». WISTRA, 20. *Heft* 3, 20 marzo.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas (2002): *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford University Press.

NEUMARK, Fritz (1970): *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. MOHR (Paul Siebeck).

NIEDRIG, Hans-Peter (2003): «Substanzerfordernisse bei auslänsichen Gesellschafte». *Internationales Steuerrecht* (IStR), n.º 14.

OECD (1998): *Harmful Tax Competition*. An Emerging Global Issue. Recogido en: VAN RAAD, Kees (Ed.): *Materials on International and EC Tax Law*, Vol. 1, 2002-03.

PALAO TABOADA, Carlos (1995): «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias». *Crónica Tributaria*, n.º 73.

PALAO TABOADA, Carlos (1998): «¿Existe el fraude a la ley tributaria?». *Revista de Contabilidad y Tributación.* CEF, n.º 182.

PALAO TABOADA, Carlos (2001): «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria». *Crónica Tributaria*, n.º 98.

PALAO TABOADA, Carlos (2002): «Los "motivos económicos válidos" en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales». *Revista de Contabilidad y Tributación.* CEF, n.º 62.

PALAO TABOADA, Carlos (2003): «La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 66.

PASCHEN, Uwe (2001): *Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag GmbH.

PASSANT, John (1996): «Tax Avoidance in Australia: The Return of the Ghost?». *BTR*, n.º 4.

PASSANT, John (1997): «Spotless: Removing the stain of tax avoidance in Australia». *BTR*, n.º 2.

PÉREZ ROYO, Fernando (1991): «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria». En: (AA.VV.): *Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

PAULICK, Heinz (1963/64): «Steuereinsparung und Steuerumgehung». *StbJb*, (pp. 371-414).

RÄTTIG, Horst; PROTZEN, Peer Daniel (2002): «Keine Behinderung der internationalen Steuerplanung § 42 Abs. 2 AO 1977 n.º F». *Internationales Steurrecht* (IStR), n.º 24.

ROSENBUJ, Tulio (1994): *El fraude a la ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.

RUIZ ZAPATERO, Guillermo Gonzalo (1997): «Cuatro casos sobre negocio indirecto y fraude de ley en el ámbito tributario (I)». *Carta tributaria* (monografías), n.º 280.

SAWYER, Adrian J. (1996): «Blurring the Distinction Between Avoidance and Evasion –The Abusive Tax Position». *British Tax Review*, n.º 5.

SCHWARTZ, Bernhard (Ed.) (2000): *Kommentar zur Abgabenordnung*, Tomo 1. Freiburg (Edición de hojas sueltas, actualización junio 2000).

SIMÓN ACOSTA, Eugenio (2003): «El abuso de la norma tributaria». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 568, 6 de marzo.

STRAHL, Klaus (2003): «Gestaltungsperre Gesamtplanrechtsprechung». *Kölner Steuerdialog* (KÖSDI), n.º 10.

TIPKE, Klaus (1993): *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. Tomo III.

TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm (2003): *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar zur AO und FGO*, Tomo 1, § 1-154 AO, 16 edición. Köln [edición de hojas sueltas. Las citas en texto son al § 42 AO, actualización (Lfg.) n.º 88, de 1999, aunque en nota aparece 2003. Se cita por párrafos –párr.–].

ULMER, Eckhart (1986): «Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung». *DStZ*, n.º 12.

VANDERWOLK, Jefferson (2002): «Purposive Interpretation of Tax Statutes: Recent UK Decisions on Tax Avoidance Transactions». *Bulletin, International Bureau of Fiscal Documentation*. Febrero.

VANISTENDAEL, Frans (1997): «Judicial interpretation and the role of anti-abuse provisions in Tax Law». En: AA.VV. (Ed. Graeme S. Cooper): *Tax Avoidance and the Rule of Law*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.

VOGEL, Klaus (1977): «Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht». *StuW*, n.º 2.

VOGEL, Klaus (1985): «Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht». *StuW*, n.º 4.

WALZ, Rainer W. (1980): *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*. Heidelberg: Decker.

WALZER, Klaus (1987): *Steuergerechtigkeit: eine entscheidungstheoretische Interpretation*. Berlin: Duncker & Humblot.

ZORNOZA PÉREZ, Juan (1992): *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Civitas.

ZORNOZA PÉREZ, Juan (2000): «La simulación en Derecho Tributario», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, septiembre.

ZORNOZA PÉREZ, Juan (2001): «Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», en CORCOY BIDASOLO, M. (dir.): *Derecho Penal de la Empresa*. Pamplona: Aranzadi.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Las sentencias del BFH se citan normalmente en su recopilación en el *Bundessteuerblatt* (BStBl.), siempre en el tomo II. En ocasiones, se incluye además la cita en la Revista *Der Betrib* (DB). En ambos casos, se indica la fecha seguida de la página [por ejemplo: BStBl. II 1991, 832 o, la misma Sentencia: DB 1991, 2113]. Por último, las Sentencias recientes de este Tribunal pueden obtenerse en la siguiente dirección de internet: *http://www.bundesfinanzhof.de*, y las del BVG, en: *http://www.bundesverfassungsgericht.de*

Las Sentencias de Estados Unidos citadas pueden encontrarse en *http://www.law.cornell.edu*, *http://www.findlaw.com*, y las australianas, en: *http://www.aph.gov.au/library/intguide/law/taxlaw.htm*

TRIBUTACIÓN	¿CRISIS DEL CRITERIO DE LA RESIDENCIA HABITUAL? UNA PROPUESTA DE REVISIÓN PARA SOMETER LOS TRIBUTOS DE NATURALEZA PERSONAL EXCLUSIVAMENTE EN EL ESTADO DE LA FUENTE	Núm. 54/2004

PABLO CHICO DE LA CÁMARA

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

Extracto:

EL autor aborda desde el punto de vista legislativo, doctrinal y jurisprudencial el concepto de residencia fiscal tanto como criterio de sujeción que determina el ámbito de aplicación de las normas tributarias en el espacio en que el Estado puede ejercer su poder tributario, como punto de conexión de los tributos personales cedidos a las Comunidades Autónomas. El estudio se centra esencialmente en la Jurisprudencia Comunitaria que se ha dictado sobre la materia y en la normativa interna referente al ámbito del IRPF y del IRNR, pero sin soslayar los Convenios para evitar la doble imposición internacional y los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. Por otro lado, presenta un enfoque crítico que culmina con una propuesta de *lege ferenda* de revisión de los principios de la imposición internacional al objeto de gravitar los impuestos de naturaleza personal en el Estado de la fuente.

Sumario:

I. Concepto y fundamento jurídico.

A) La residencia habitual en las distintas esferas de nuestro ordenamiento jurídico.
1) Planteamiento.
2) El concepto de residencia habitual acuñado en el Derecho privado.
3) El concepto de residencia habitual acuñado en el Derecho público.

B) Fundamento jurídico.

C) Residencia y libertades comunitarias.

II. La evolución legislativa del concepto de residencia.

A) Antecedentes legislativos.
1) La residencia habitual en la Contribución sobre la Renta de 1932.
2) La residencia habitual en la Contribución General sobre la Renta de 1954.
3) La residencia habitual en la Contribución General sobre la Renta de 1964.
4) La residencia habitual en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre.
5) La residencia habitual en la Ley 18/1991, de 6 de junio.

B) Breve referencia a la regulación actual de las Leyes 40 y 41/1998, de 9 de diciembre, y sus posteriores Textos Refundidos de 5 de marzo de 2004.

III. La residencia como criterio de sujeción al poder tributario.

A) Criterios de sujeción en la aplicación de las normas tributarias en el espacio.

B) La concepción dualista del artículo 11 de la Ley General Tributaria.

C) La nacionalidad como criterio de sujeción ilimitada en nuestro ordenamiento jurídico.
1) Titulares de cargos públicos o funcionarios de nacionalidad española destinados en el extranjero.
2) Los cambios de residencia hacia paraísos fiscales de personas de nacionalidad española.

D) La residencia fiscal en los convenios de doble imposición.

E) La residencia en el MC OCDE.

IV. La residencia como punto de conexión.

A) La residencia en la legislación estatal.
1) Criterios para determinar la residencia en nuestro país.
2) La opción de tributación por obligación limitada por cambio de residencia a nuestro país.

B) La residencia autonómica.
1) Permanencia territorial en una Comunidad Autónoma.
2) Centro de intereses.

V. Conclusiones.

Bibliografía.

«La búsqueda de la equivalencia entre impuesto pagado por los distintos contribuyentes y los beneficios recibidos por cada uno de ellos en virtud de los servicios públicos, es absurda. Si la búsqueda fuese posible, sería inútil discurrir sobre impuestos, porque estaríamos en el campo de los precios públicos o de las tasas».

Principii di Scienza della Finanza

L. EINAUDI

I. CONCEPTO Y FUNDAMENTO JURÍDICO

A) La residencia habitual en las distintas esferas de nuestro ordenamiento jurídico.

1) Planteamiento.

En las distintas esferas de nuestro ordenamiento jurídico se utiliza el término de residencia habitual con objeto de vincular a un sujeto con el territorio del Estado. Así, las cosas, la residencia habitual determina, la relación de enraizamiento en un medio dado, en atención a elementos objetivamente comprobables y referidos, siempre a la concreta situación, comportamiento y circunstancias de la persona de la que se predica [1]. Sin embargo, como apuntaremos a continuación, cada rama del Derecho se nutre de determinados índices fácticos o de arraigo de un sujeto con el medio en el que se desenvuelve, convirtiendo al citado concepto en singular, y dotándole de cierta autonomía jurídica en función de la disciplina desde el que se analiza.

Como señalaremos a continuación, los índices que se emplean en las distintas esferas de nuestro Derecho con independencia de la rama jurídica en que nos situemos, son básicamente de tres tipos: de carácter temporal (de permanencia en nuestro país durante un determinado tiempo), de arraigo económico (centro de intereses económicos determinado por el ejercicio de una actividad laboral por cuenta ajena, de una actividad empresarial o profesional por cuenta propia, o por la propiedad de ciertos bienes), y de carácter sociológico (enraizamiento del sujeto a un determinado territorio en función de donde se encuentre radicado el núcleo familiar).

[1] *Cfr.* J.M.ª ESPINAR VICENTE, Voz «residencia habitual (Derecho Internacional Privado)», en la obra colectiva *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, Civitas, págs. 5.877.

La singularidad y variedad de estos índices fácticos de la noción de residencia nos permiten afirmar el carácter sectorial, específico y plural del concepto objeto de estudio. Siguiendo a VAN HOOGSTRATEN, «la vida de una persona, al igual que una elipse, puede tener más de un centro» [2], por lo que puede darse la paradoja de que a efectos civiles tenga fijada su residencia fuera de nuestras fronteras –por no estar empadronado ni tener fijada su residencia familiar en nuestro país–, pero en cambio, tener la consideración de residente a efectos tributarios por radicar su centro de intereses económicos en nuestro Estado. Como señalaremos más adelante, el concepto de residente que regula la legislación tributaria española tiene una vocación omnicomprensiva al hacer tributar por la llamada «renta mundial» a todo sujeto ligado a nuestro territorio por razones de permanencia territorial, intereses económicos o intereses personales o afectivos.

Nótese que el legislador en cada una de las disciplinas jurídicas es soberano al objeto de elaborar el concepto de residencia habitual que ha de acuñarse en las distintas ramas del Derecho [3].

En efecto, la permanencia en un lugar durante cierto tiempo y la vinculación del sujeto con un determinado territorio constituye, en puridad, hechos fácticos que el legislador toma de la realidad. Una vez observados, los adaptará a las necesidades de cada una de las ramas del ordenamiento jurídico, haciendo hincapié en alguna o varias de ellas al objeto de conformar el punto de conexión requerido [4].

Como expondremos a lo largo de estas páginas, la demarcación territorial que determinará la residencia en las distintas esferas de nuestro ordenamiento jurídico vendrá integrada por una serie de índices fácticos que expresarán la vinculación de una persona con el determinado medio social en el que se desenvuelve el citado sujeto, ya sea *ratione personae* o *ratione activitatis personae.*

---

[2] *Cfr.* M.H. VAN HOOGSTRATEN, «La codification par traités en Droit international privé dans le cadre de la Conférence de la Haye», *Recueil des Cours. Académie de Droit International de La Haya,* n.º 122, 1967, vol. III, pág. 367. En efecto, como afirma ESPINAR, un individuo puede vivir en un medio social concreto la mayor parte del tiempo, tener allí su casa, su familia, sus amigos de trato cotidiano y, sin embargo, tener su patrimonio y el centro de su gestión en otro lugar distinto. Su existencia personal y familiar resulta homogénea en el primer medio, aunque sus negocios sean manifiestamente ajenos a él; *cfr.* J.M.ª ESPINAR VICENTE, *Ibídem.*

[3] En esta línea, BOKOBO MOICHE ha subrayado la importancia de que en cada rama del ordenamiento jurídico exista un concepto único en atención a las finalidades de cada una de las materias en las que entra en juego; *cfr.* S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos,* Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 74. Es también de esta opinión ESPINAR VICENTE, al afirmar que no son los mismos elementos los que caracterizan a la residencia habitual cuando se contempla como punto de conexión en el contexto del estatuto personal o cuando se atienda a ella en el ámbito de las obligaciones contractuales o en el ámbito de los tributos; *cfr.* J.M.ª ESPINAR VICENTE, «El concepto de la residencia habitual en el sistema español de derecho internacional privado», *Revista de Derecho Privado,* 1980, vol. I, pág. 9.

[4] *Cfr.* S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos,* ob. cit., pág. 74. Así, por ejemplo, la residencia en el Derecho administrativo –a diferencia de lo que sucede en la esfera tributaria– no requiere la nota de habitualidad, por lo que la residencia desde el año 1985 se adquiere por la condición de español, residente en un municipio y por la mayoría de edad, prescindiéndose de toda referencia al aspecto temporal. En este sentido, *vid.* M. COCA PAYERAS, «Estatuto jurídico de los catalanes», en la obra colectiva *Comentarios sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña,* Instituto de Estudios Autonómicos, Barcelona, 1990, págs. 258 y 259. Esta misma problemática se plantea respecto al concepto de domicilio empleado por las distintas ramas del derecho; *vid.* sobre el particular en el derecho italiano a P. CARETTI, voz «Domicilio (libertá di)», en la obra colectiva *Digesto delle Discipline Pubblicistiche,* Utet, Torino, 1988, pág. 322.

2) El concepto de residencia habitual acuñado en el Derecho privado.

El concepto de residencia nace en el Derecho privado con la finalidad de expresar en términos fácticos, el arraigo entre una persona y un concreto medio socio-jurídico [5]. En esta línea, el Diccionario de la Real Academia Española define la residencia como «acción y efecto de residir», y por «residir», estar establecido en un lugar [6].

Por su parte, el Código Civil emplea el concepto de residencia para la adquisición de la nacionalidad (art. 22) [7], para la adquisición de la vecindad (arts. 14 y 15) [8], para la declaración de ausencia (art. 181) [9] y para determinar el domicilio de las personas físicas (arts. 40 y 41).

---

5 Siguiendo a CORAZZINI, la residencia constituye una de las coordenadas típicas a través de las cuales se expresa la relación sujeto-espacio, en torno a la cual giran las relaciones sociales y familiares del primero; *cfr.* M. CORAZZINI, «Alcune osservazioni in tema di domicilio e residenza fiscale», en la obra colectiva *La Commissione Tributaria Centrale*, 1991, vol. II, pág. 1.403.

6 *Vid.* REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, vol. II, 21.ª edición, Espasa Calpe, Madrid, págs. 1.780 y 1.781.

7 En particular, el artículo 22 Cc prescribe que «la nacionalidad española se adquirirá por residencia en España por tiempo de diez años, previa solicitud del interesado y mediante concesión otorgada por el Ministro de Justicia, que podrá denegarla por motivos de orden público o de interés nacional.
Serán suficientes dos años, cuando se trate de nacionales de origen de los países iberoamericanos, Andorra, Filipinas, Guinea Ecuatorial o Portugal o de sefardíes, que acrediten su respectiva condición.
Bastará sin embargo, el tiempo de residencia de un año para:

1.º El que haya nacido en territorio español.
2.º El nacido fuera de España de padre o madre que originariamente hubieran sido españoles.
3.º El que no haya ejercitado oportunamente la facultad de optar.
4.º Quien se haya casado con español o española, aunque el matrimonio se hubiera disuelto.

En todos los casos la residencia habrá de ser legal, continuada e inmediatamente anterior a la petición.
El solicitante deberá ser mayor de dieciocho años o no estar emancipado.
Para que la concesión tenga eficacia será necesario cumplir los requisitos establecidos en el último párrafo del artículo 20.
La concesión o denegación de la nacionalidad deja a salvo la vía judicial civil».
Siguiendo a ESPINAR VICENTE, en el derecho de la nacionalidad, la residencia opera de tres maneras distintas. En primer lugar, para la recuperación de la ciudadanía en el que basta la mera consideración administrativa de la residencia legal. En segundo lugar, para la adquisición de ésta, que el cómputo temporal de los diez, cinco, dos y un año, se conjuga, en los plazos más bajos, con elementos de integración que no hacen referencia directa al enraizamiento social previo entre el peticionario y el medio social español, sino más bien a las circunstancias que facilitarán el ulterior arraigo de quien lleva menos tiempo residiendo en España. Por último, se utiliza también el termino «residencia habitual» en este ámbito en relación con la pérdida de la nacionalidad pero sin que la norma defina el criterio con el que debe valorarse; *cfr.* J.M.ª ESPINAR VICENTE, voz «Residencia habitual» (Derecho Internacional Privado)», ob. cit., pág. 5.879.

8 Así, el artículo 14 del Cc establece que la sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determina por la vecindad civil, adquiriéndose la vecindad civil: 1.º por *residencia* continuada durante dos años, siempre que el interesado manifieste ser esa su voluntad. 2.º por *residencia* continuada de diez años, sin declaración en contrario durante este plazo. Ambas declaraciones se harán constar en el Registro Civil y no necesitan ser reiteradas. 4.º La mujer casada seguirá la condición del marido, y los hijos no emancipados la de su padre, y, en defecto de éste, la de su madre. 5.º En caso de duda prevalecerá la vecindad civil que corresponda al lugar del nacimiento.
Por su parte, el artículo 15 del mismo cuerpo legal establece que «la adquisición de la nacionalidad española lleva aparejada la vecindad civil común, a menos que el extranjero residiere en un territorio de derecho especial o foral durante el tiempo necesario para ganarla según el artículo anterior y en el expediente de nacionalidad hubiere optado por la vecindad foral o especial...».

9 Así, el artículo 181 Cc reza de la siguiente forma: «En todo caso, desaparecida una persona de su domicilio o del lugar de su última *residencia*, sin haberse tenido de ella más noticias, podrá el Juez, a instancia de parte interesada o del Ministerio Fiscal, nombrar un defensor que ampare y represente al desaparecido en juicio o en los negocios que no admitan demora sin perjuicio grave (...)».

En este último caso, el Código Civil en su artículo 40 identifica los términos de domicilio y de residencia, al establecer que para el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones civiles, el domicilio de las personas naturales será el lugar de su *residencia habitual*, y en su caso, el que determine la Ley de Enjuiciamiento Civil [10]. Partiendo de la equiparación entre residencia y domicilio podrían destacarse como rasgos comunes a ambas categorías jurídicas, en primer lugar, el que ambos requieren de una permanencia estable; es decir, de un *domun colere* en el que puedan apreciarse los índices de habitualidad que tengan relevancia jurídica en el contexto del ordenamiento desde el que deba aquilatarse la estabilidad. Y en segundo lugar, una permanencia legal, es decir, que el arraigo estabilizado no se produzca en fraude a las normas que regulan imperativamente las condiciones previstas para la entrada y establecimiento de extranjeros en cada Derecho interno [11]. Por último, esta permanencia *estable* y *legal* requiere además un *animus manendi*, es decir, una intención o voluntad de convertir un determinado lugar en su centro de intereses vitales (económicos y familiares).

El Tribunal Constitucional ha matizado que el domicilio, lugar de residencia habitual, según la definición legal que recoge el artículo 40 Cc, acota el espacio donde el individuo vive sin estar sujeto necesariamente a los usos y convenciones sociales, haciéndolo con la libertad más espontánea (STC 82/1984, de 20 de julio), y por ello, su protección tiene un carácter instrumental para la defensa del ámbito en el cual se desarrolla la vida privada. A tal efecto, se extiende el concepto de domicilio no sólo a la vivienda en sentido estricto, sino también a los restantes edificios o lugares de acceso dependientes del titular (STC 50/1995, de 23 de febrero).

---

10 Así, para ÁLVAREZ VIGARAY el legislador civil emplea de forma indiscriminada los términos «residencia» y «domicilio» sin que pueda apreciarse de este hecho, una diferencia conceptual clara entre ambas que justifique esta diversidad terminológica; *cfr.* R. ÁLVAREZ VIGARAY, voz «El domicilio», en la obra colectiva *Anuario de Derecho Civil*, págs. 572 y 573. Sin embargo, ESPINAR VICENTE va más allá, al entender que tal identificación no obedece a una «técnica incorrecta, sino que, por el contrario, el legislador sólo emplea el término "domicilio" cuando quiere referirse a una noción esencialmente técnica y por eso no aparece utilizada en el contexto de normas que se refieren a cuestiones procedimentales (testigos, proclamas, ausencia, cumplimiento de las obligaciones, etc.) o bien, en conexión con personas jurídicas. En todos los demás casos prefiere aludir a la residencia que, además de coincidir normalmente con el domicilio, permite un margen más flexible de apreciación»; *cfr.* J.M.ª ESPINAR VICENTE, «El concepto de la residencia habitual en el sistema español de Derecho Internacional Privado», *Revista de Derecho Privado*, vol. I, 1980, pág. 6.

11 *Cfr.* J.M.ª ESPINAR VICENTE, «El concepto de residencia habitual en el sistema español de Derecho Internacional Privado», ob. cit., pág. 8. Sin embargo, para el citado autor, las diferencias sustanciales entre el domicilio y la residencia habitual estriban en que mientras el primero no es sino el reconocimiento legal de una residencia estable y, por consiguiente, para su existencia se requiere de una calificación *ex lege*, la residencia habitual constituye una noción de hecho que puede predicarse de un sujeto con independencia de la consideración legal que reciba la presencia estable de esa persona en un determinado lugar; *cfr.* J.M.ª ESPINAR VICENTE, ob. cit., pág. 26. Así, siguiendo al mismo autor, el domicilio tiene por finalidad concretar el lugar donde han de ejercerse los derechos y cumplirse las obligaciones, mientras que la residencia habitual, como punto de conexión, tiene otros antecedentes y otros objetivos, pues, «en primer término, no pretende ser expresión de una demarcación territorial seleccionada en función de la actividad jurídica, del individuo, sino que se conforma en razón exclusiva del arraigo sociológico del sujeto. En segundo término, no refleja el resultado de un proceso deductivo en cuya base se establece cuál es la habitación razonable de las personas en razón de la actividad o posición; sino que constituye el resultado de un proceso individual de análisis a través del cual se establece casuísticamente el centro –o centros– de vida de cada persona en atención a circunstancias específicas»; *cfr.* J.M.ª ESPINAR VICENTE, voz «Residencia habitual» (Derecho Internacional Privado), ob. cit. pág. 5.878.

Por último, en el Derecho privado, la residencia habitual requiere de la concurrencia de dos elementos –el *factum* y el *animus*–. Es decir, la presencia física de una persona en un determinado lugar (*domun colere)*, y su intención de arraigo en él (*animus manendi)* [12].

3) El concepto de residencia habitual acuñado en el Derecho público.

a) La residencia en el Derecho Constitucional.

Nuestra Constitución consagra en el artículo 19 CE el derecho de todos los españoles a elegir libremente su *residencia* y a circular por el territorio nacional [13]. La consagración constitucional de este derecho ampara la libre facultad para desplazarse por todo el ámbito del territorio

12 La doctrina del Tribunal Supremo viene declarando una doctrina consolidada en este sentido. *Vid.* entre otras, las SSTS de la Sala de lo Civil de 12 de julio de 1989 (Ar. 1989, 5603), de 6 de mayo de 1989 (Ar. 1989, 3666), y de 18 de octubre de 1990 (Ar. 1990, 7979); cit. por S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 76.
En el Derecho italiano, la doctrina científica y la jurisprudencia también reconocen la existencia de dos elementos en la construcción del concepto de residencia; *vid.* sobre el particular, A.D. CANDIAN, voz «Domicilio, residenza, dimora», en la obra colectiva *Digesto delle Discipline Privatistiche,* sezione civile, Utet, Torino, págs. 119 y ss.
Como analizaremos más adelante, en el Derecho tributario también entendemos que existen dos elementos para determinar el concepto de residencia: un elemento objetivo conformado normalmente por la permanencia territorial en nuestro país o por la fijación en España del centro de intereses vitales –económicos y personales–, y un criterio subjetivo, o ánimo del sujeto de tener una vinculación con un determinado territorio.

13 En el mismo sentido, se pronuncian las distintas Constituciones de nuestro entorno jurídico. Así, la Ley Fundamental de Bonn de 23 de mayo de 1949 en su artículo 11 proclama que «todos los alemanes disfrutan de libertad de residencia en todo el territorio Federal». Sobre el contenido de este derecho en el ordenamiento alemán, *vid.* a P.J. GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, *Libertades de circulación, residencia, entrada y salida en España,* Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM-Civitas, Madrid, 1991, págs. 45 y ss.
Igualmente, la Constitución italiana de 22 de diciembre de 1947 establece en su artículo 16 que «todo ciudadano puede circular y residir libremente en cualquier parte del territorio nacional, con las limitaciones generales que la ley establezca por razones de seguridad o de sanidad. No podrá fijarse ninguna restricción por razones políticas». Así, para BARBERA con la siguiente expresión se pretenden englobar los siguientes supuestos. En primer lugar, la situación de residencia estricta, entendiendo por ella el establecimiento habitual en un determinado lugar, y comportando la adscripción de los ciudadanos a un cierto ente público territorial (ciudad, provincia, región); en segundo término, la «dimora» o residencia transitoria, indicando un establecimiento temporal u ocasional; finalmente, el propio domicilio, comprendido como el lugar donde las personas fijan la sede principal de sus destacados asuntos e intereses, relevante sobre todo a efectos de carácter fiscal o tributario; *cfr.* A. BARBERA, «La libertá dei singoli e della formazione sociali. Il principio de eguaglianza», en la obra *Manuale di Diritto Pubblico*, dirigido por G. AMATO y A. BARBERA, Il Mulino, Bolonia, 1984, págs. 254 y 255.
Por último, la doctrina mayoritaria francesa viene defendiendo que el concepto amplio de «libertad personal» que contiene la Constitución francesa comprende los siguientes derechos: a) la libertad de ir y de venir (*d´aller et de venir*), de establecerse y de fijar la residencia con las limitaciones determinadas por el orden público; b) la seguridad individual, de suerte que nadie pueda estar arrestado o detenido salvo en los casos y en la forma prevista por las leyes; y c) la libertad a la intimidad, que se concreta en la inviolabilidad del domicilio y de correspondencia; *cfr.* GÁLVEZ MONTES, en la obra colectiva *Comentarios a las leyes políticas,* dirigida por O. ALZAGA, vol.III, Edersa, Madrid, 1984, pág. 379. El Consejo Constitucional en Sentencia de 12 de julio de 1979 ha declarado que la libertad de «ir y de venir» comprende la libertad de residencia y circulación consagrándose como principios de valor constitucional; cit. por P.J. GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, *Libertades de circulación, residencia entrada y salida en España,* Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, UCM-Civitas, Madrid, 1991, pág. 47.

nacional, en el tiempo y forma que cada ciudadano estime oportuno, así como el derecho a determinar libremente el lugar o lugares donde desea establecer su residencia, ya sea con carácter transitorio o permanente [14]. De la lectura del precepto puede afirmarse que el concepto constitucional de residencia es autónomo y no coincide con el empleado en el Derecho privado –art. 40 Cc– ni con el que se regula, como veremos más adelante, por otras disciplinas jurídicas vertebradas en el mismo tronco del Derecho público, como son entre otras, el Derecho tributario –art. 9 LIRPF– y el Derecho administrativo –art. 15 y ss. de la Ley de Bases de Régimen Local–.

Así, la residencia desde la perspectiva constitucional, comprende tanto el lugar en que una persona se asienta establemente convirtiéndolo en centro de sus relaciones vitales, como los lugares para estancias pasajeras u ocasionales. Igualmente, la libre elección de residencia protege su fijación, mantenimiento y cambio en aras de respetar el también principio de libertad de circulación y establecimiento de las personas por todo el territorio español, *ex* artículo 139.2 CE [15].

Según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, el concepto de residencia se concibe en un sentido jurídico estricto como «el lugar donde la persona se encuentra accidental o transitoriamente sin llegar a la permanencia domiciliaria», y el artículo 19 de la Constitución al reconocer a los ciudadanos el derecho a elegir libremente su residencia en el territorio español, emplea un término más amplio que el domicilio, y que alcanza el hecho real de poder poseer más de un domicilio personal. En todo caso, se trata de un derecho-autonomía o derecho de libertad que no precisa límites concretos a su ejercicio, aunque como todo derecho constitucional no es absoluto o ilimitado (ATC 227/1983, de 25 de marzo).

Por otra parte, es doctrina reiterada de nuestro más Alto Tribunal (*vid.* SSTC 94/1993, de 22 de marzo, y 116/1993, de 29 de marzo) que la proclamación constitucional del derecho fundamental de «todos los españoles» [16] a residir libremente debe extenderse también a los «extranjeros» en los términos que establezcan los tratados y la ley (*vid.* entre otras, las SSTC 99/1985, de 30 de sep-

---

[14] Para SANTAMARÍA PASTOR, el fundamento de restringir la libertad de residencia únicamente a los españoles es notorio, ya se contemple esta libertad en sentido genérico (permanecer libremente en territorio nacional) o en sentido específico (permanecer en un punto determinado del territorio). Así, «en el primero de los sentidos, es lógico que el Estado pueda sujetar la estancia de los extranjeros en España a un sistema de autorizaciones temporales condicionadas por motivos de política laboral y de inmigración. En el sentido específico de la residencia en lugares determinados del territorio, las posibles limitaciones a extranjeros no tienen aplicación más que en el campo de los titulares del derecho de asilo, a los que es tradicional, imponer prohibiciones de residencia en zonas fronterizas con el país de origen; *cfr.* J.A. SANTAMARÍA PASTOR, «Artículo 19», en la obra colectiva *Comentarios a la Constitución, Homenaje a Fernando Garrido Falla,* Civitas, Madrid, 2001, pág. 448.

[15] *Cfr.* J. GARCÍA TORRES, voz «Libertad de residencia», en la obra colectiva *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, págs. 4.054 y 4.055.

[16] Siguiendo a F. FERNÁNDEZ-MIRANDA ALONSO («Artículo 19», en la obra colectiva *Comentarios a las leyes políticas, dirigidos por O. ALZAGA VILLAMIL*, Edersa, Madrid, 1984, pág. 475), por españoles «ha de entenderse no todos los que ostenten la nacionalidad española, sino aquellos que se encuentren en pleno uso de sus derechos civiles y políticos, es decir, que sean mayores de edad, quedando, en consecuencia, excluidos del disfrute de estos derechos los menores». Igualmente, y aunque el término está redactado en masculino, ha de entenderse que comprende «tanto a hombres como a mujeres, en consonancia con lo preceptuado en el artículo 14 de la CE». En el mismo sentido, *cfr.* también a P.J. GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, *Libertades de circulación, residencia, entrada y salida en España,* ob. cit., pág. 70.

tiembre, 115/1987, de 7 de julio; y AATC de 13 de marzo de 1985 y de 12 de febrero de 1986) [17]. En esta línea, el artículo 3 de la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre, de reforma de la Ley orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social (BOE de 23 de diciembre de 2000) establece que los «extranjeros gozarán en España de los derechos y libertades reconocidos en el Título I de la Constitución en los términos establecidos en los Tratados Internacionales, en esta ley y en las que regulen el ejercicio de cada uno de ellos. Como criterio interpretativo general –concluye el citado precepto–, se entenderá que los extranjeros ejercitarán los derechos que les reconoce esta ley en condiciones de igualdad con los españoles».

Por otra parte, de la dicción del precepto puede plantearse si el término «españoles» se refiere exclusivamente a las personas físicas o si comprende también a las jurídicas. Entendemos que debe excluirse del ámbito de aplicación de la norma a las personas jurídicas. No obstante, esta afirmación no significa que estos sujetos queden fuera de la cobertura constitucional de la libertad de residencia, pues para el ámbito de las personas jurídicas el artículo que garantiza plenamente este derecho es el artículo 38 que proclama la libertad de empresa [18]. En este sentido, el Alto Tribunal en

---

17 La doctrina del Tribunal puede resumirse de la siguiente forma: según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, e independientemente de que el texto del artículo 19 de la Constitución aluda solamente a los «españoles», la inexistencia de declaración constitucional que proclame directamente la libertad de circulación de las personas que no ostentan la nacionalidad española no es argumento bastante para considerar resuelto el problema. La dicción literal del artículo 19 CE es insuficiente porque este precepto no es el único que debe ser considerado; junto a él, es preciso tener en cuenta otros preceptos que determinan la posición jurídica de los extranjeros en España entre los que destaca el artículo 13 de la CE. Su apartado 1.º dispone que los extranjeros gozan en España de las libertades públicas que garantiza el Título I de la Constitución, aun cuando sea en los términos que establezcan los Tratados y la Ley. Por consiguiente, resulta claro que los extranjeros pueden ser titulares de los derechos fundamentales a residir y a desplazarse libremente que recoge la Constitución en su artículo 19.

Nótese que el Alto Tribunal se hace eco de la doctrina de un sector autorizado que venía defendiendo que en virtud de lo preceptuado en el artículo 13.1 de la CE podía sostenerse la equiparación en materia de libertades entre nacionales y extranjeros, con la excepción de los derechos *activae civitatis* del artículo 23 (derecho de sufragio activo municipal); *cfr.* E. GARCÍA DE ENTERRIA y T. RAMÓN FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo,* vol.II, Civitas, Madrid, 1981, págs. 18 y 19. G. PECES-BARBA, *La Constitución Española de 1978: un estudio de Derecho y política,* Valencia, 1981, págs. 310 y 311; y J.L. PIÑAR MAÑAS, «El derecho a la libertad de residencia y circulación de los extranjeros en el territorio nacional», *Revista de Administración Pública,* n.º 93, 1980, págs. 199 y ss.

Sin embargo, para otro sector doctrinal (*cfr.* por todos, a J.A. SANTAMARÍA, «Artículo 19», en la obra colectiva *Comentarios a la CE,* dirigidos por F. GARRIDO FALLA, Civitas, Madrid, 1980, pág. 249; y F. FERNÁNDEZ-MIRANDA ALONSO, «Artículo 19», en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes Políticas,* vo.II, Edersa, Madrid, 1984, pág. 477), resulta evidente que de la lectura del artículo 19, el legislador constituyente excluyó intencionadamente a los extranjeros del disfrute de estas libertades. Por esta circunstancia, para PÉREZ-VERA la redacción constitucional del precepto resulta ciertamente criticable desde dos perspectivas. Por un lado, la no asimilación del extranjero al nacional por una parte. Por otra, la carencia de una remisión al Derecho internacional en la materia. No obstante, la segunda opción resulta menor si se tiene en cuenta la amplitud de las obligaciones internacionales asumidas por España en materia de Derechos Humanos, que cubre sin duda las vagas directrices deducibles del Derecho Internacional general; *cfr.* E. PÉREZ-VERA, *Derecho Internacional Privado,* Tecnos, Madrid, 1980, pág. 126.

18 En este sentido se ha manifestado F. FERNÁNDEZ-MIRANDA ALONSO («Comentario al artículo 19», ob. cit., págs. 475 y 476), pues «la ubicación del artículo 19 en el título primero de la CE, se dirige al reconocimiento de los derechos de la persona humana; tal como se la concibe y define en el artículo 10 parece excluir la posibilidad de extensión de este derecho a las personas jurídicas; sería en el marco de la libertad de asociación (art. 22 CE), y en el artículo 38 de la misma que establece la libertad de empresa, donde encontraría su justificación la libertad de domicilio de las personas jurídicas. Por igual razón, ha de excluirse la libertad de circulación de bienes del ámbito de este precepto; la libre circulación de bienes referida al territorio nacional se encuentra establecida en el artículo 138.2 CE». Esta misma opinión es compartida por P.J. GONZÁLEZ-TREVIJANO SÁNCHEZ, *Libertades de circulación, residencia, entrada y salida en España,* ob. cit., págs. 70 y 71.

la STC 96/2002, de 25 de abril, ha añadido que la «expresión *todos* (del art. 31.1 CE) absorbe el deber de cualesquiera personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir al sistema tributario» (FJ 7.º).

Por último, nuestro Tribunal Constitucional viene afirmando que la libertad de elegir residencia entraña la obligación para los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental, pero ello no significa que las consecuencias de la fijación de residencia hayan de ser, a todos los efectos, las mismas en todo el territorio nacional o al menos en un mismo municipio. Por el contrario, la libertad de elegir residencia implica la de optar entre los beneficios y perjuicios, derechos, obligaciones y cargas que, materialmente o por decisión de los poderes públicos competentes, corresponden a los residentes en un determinado lugar o inmueble por el mero hecho de la residencia, derechos, obligaciones y cargas que pueden ser diferentes en cada caso, en virtud de circunstancias objetivas y de acuerdo con lo dispuesto en el ordenamiento (STC 8/1986, de 21 de enero, y ATC de 26 de febrero de 1986) [19]. Por consiguiente, la diversidad de situaciones jurídicas derivadas de las regulaciones y normas vigentes en las diferentes zonas del territorio nacional (ya sean de origen estatal, autonómico o local) no puede considerarse vulneración de la libertad de residencia, en tanto no impidan que el ciudadano opte por mantener su residencia en donde ya la tenga o por trasladarla a un lugar distinto (STC 90/1989, de 11 de mayo) [20].

Precisamente el Alto Tribunal ha tenido ocasión de enjuiciar las relaciones entre el derecho de residencia y el cumplimiento de las cargas fiscales. Así, el Tribunal Constitucional ha afirmado que la circunstancia de que el establecimiento de una sociedad en un lugar determinado derive una mayor carga fiscal, no lesiona la libertad de residencia del recurrente pues nadie priva a la sociedad actora de establecerse donde tenga a bien, aunque tenga que contar con que en una determinada región ha de pagar los impuestos que están legalmente ordenados ya que una cosa es el derecho a elegir libremente la residencia y a circular por el territorio nacional, y otra, los condicionamientos tributarios legalmente establecidos (ATC 182/1986, de 26 de febrero).

Sin embargo, recientemente el Alto Tribunal parece matizar dichas consideraciones al afirmar en la STC 96/2002, de 25 de abril, –por la que se declara la inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados distintos de la UE distintos de España que operen en territorio foral– que «la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del artículo 31.1 CE un trato dispar, pues el tributo no es sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales» (FJ 7.º). El fallo resulta de interés, pues viene a alterar la doctrina ya consolidada del Alto Tribunal de que la autonomía financiera prima sobre la igualdad de gravamen (el reparto del gravamen con arreglo a la capacidad económica de cada contribuyente

19 Esta misma doctrina ha sido posteriormente asumida por el Tribunal Supremo en la S. de 11 de marzo de 1986 (Ar. 1523).

20 *Cit.* dicha doctrina por J. GARCÍA TORRES, voz «Libertad de residencia», ob. cit., pág. 4.056. *Vid.* también sobre el particular a E. ESPIN, «La libertad de residencia y desplazamiento», en la obra colectiva LÓPEZ GUERRA, L. y OTROS, *Derecho Constitucional*, vol.I, Valencia, 1991; y F. FERNÁNDEZ-MIRANDA ALONSO, «Comentario al artículo 19», en la obra colectiva *Comentarios a las leyes políticas*, dir. por O. ALZAGA VILLAMIR, vol. II, Madrid, 1984.

con independencia de sus vínculos territoriales). En esta sentencia parece invertirse la polaridad: el Tribunal *parece* afirmar que la reducción del gravamen sólo es posible cuando «responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.)» pero no por razones de autonomía financiera (de competencia) [21].

b) La residencia en el Derecho administrativo.

b.1) La residencia en la demarcación municipal.

Se consideran residentes y por consiguiente, integrantes de la población de un municipio, aquellas personas que se encuentren inscritos en el Padrón municipal correspondiente viviendo habitualmente en dicho municipio. Así, lo reconoce el artículo 16.1. de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local de 1985 (en adelante LRBRL) al afirmar que al inscribirse en el Padrón municipal se adquiere la condición de residente, constituyendo el conjunto de todos ellos la población del municipio (art. 12.2 LRBRL). El Tribunal Supremo viene reconociendo que la inscripción en el Padrón constituye prueba de la residencia habitual, si bien no tiene un carácter absoluto por lo que cabe destruir dicha afirmación por cualquier medio admisible en Derecho (STS de 15 de marzo de 1985 –Ar. 1618/1985–) [22]. En el mismo sentido, se ha manifestado recientemente, la SAN de 20 de enero de 2000 (*JT* 2000/271) ha señalado que la inscripción como vecino en el Padrón municipal conlleva en principio, una suerte de presunción *iuris tantum* de residencia que, a su vez, sería equiparable a la exigencia legal del domicilio, con arreglo al artículo 40 del Cc. y de domicilio tributario, según el artículo 45.1.a) LGT. Por su parte, la STJ. de Madrid de 28 de marzo de 1996 ha señalado que la denegación de alta en el Padrón si no está suficientemente motivada vulnera los derechos fundamentales a elegir libremente la residencia y el de participación en asuntos públicos.

En consecuencia, los residentes están obligados a empadronarse, siendo el criterio de la residencia habitual el que confiere tal carácter. En todo caso, la inscripción podrá practicarse de oficio por el ayuntamiento si el residente lleva más de dos años habitando en el municipio. Los residentes poseen la vecindad administrativa con independencia de su edad y nacionalidad [23].

---

21 En efecto, a juicio del citado autor, la Sentencia prohíbe que el legislador estatal introduzca diferencias fiscales entre los residentes en diversas zonas del territorio nacional, salvo que existan razones de interés general para ello que estén atribuidas a su competencia (ayuda a regiones deprimidas, insulares o lejanas, diverso coste de la vida que haga variar el mínimo existencial, etc.); *cfr.* P.M. HERRERA MOLINA, «STC 96/2002, de 25 de abril: inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)», *Comentarios de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Año 2002*, IEF, Madrid, 2003, pág. 65.

22 No obstante, el mismo Tribunal ha declarado que cualquier prueba no es válida para desvirtuar la fehaciencia que ha de atribuirse al Padrón. Así, para destruir la presunción debe demostrarse el arraigo en otro municipio y, por tanto, las pruebas deben estar basadas en cuestiones de hecho que reafirmen la residencia efectiva; *vid.* STS de 11 de junio de 1984 (Ar. 3570/1984).

23 *Cfr.* F. SOSA WAGNER, voz «residente» (Derecho administrativo), en la obra colectiva *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, pág. 5.881.

La vecindad administrativa se diferencia de la vecindad civil en cuanto que la segunda se refiere a la sujeción de la persona a uno de los regímenes forales o al Derecho civil común, mientras que la vecindad administrativa es el vínculo que une a la persona con el municipio donde reside, relación que determina a su vez la adscripción a la Comunidad Autónoma de la que forma parte el municipio [24].

Por último, los residentes se clasifican en vecinos y domiciliados. Son *vecinos* los mayores de edad que residan habitualmente en el término municipal y que, como tales, figuran inscritos en el Padrón municipal (arts. 16.2 y 3 LBRL). Por su parte, son *domiciliados* los españoles menores de edad y los extranjeros residentes habitualmente en el término municipal y que como tales figuren inscritos en el Padrón municipal (art. 16.3 LBRL). Por consiguiente, existe una obligación de empadronamiento para todo español o extranjero que viva en el territorio español (art. 15.1 LBRL); quien viva en varios municipios deberá inscribirse en aquel en el que habite durante más tiempo. Los españoles que circunstancialmente, se hallen viviendo en un municipio que no sea el de su residencia habitual, podrán inscribirse en él como transeúntes [25].

b.2) La residencia de extranjeros en España.

La Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, así como las modificaciones posteriores a dicha ley realizadas por la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre, regulan con cierto detalle el régimen jurídico de la entrada de los extranjeros en territorio español, así como de la estancia y residencia en nuestro Estado [26].

A efectos de la permanencia en nuestro país, la citada Ley Orgánica 4/2000 distingue las siguientes situaciones:

- De estancia (art. 30); y
- De residencia (arts. 31 y ss.); pudiéndose distinguir en la norma, un ámbito objetivo y uno subjetivo.

Respecto al ámbito objetivo, la norma establece que los extranjeros que deseen residir en España deberán obtener previamente alguno de los siguientes permisos: el de residencia temporal o de residencia permanente.

---

24 Así, advierte SOSA WAGNER que si en la vecindad civil se tiene en cuenta el lugar de nacimiento o la vecindad de los padres, la vecindad administrativa sólo depende de la residencia habitual, sin necesidad de plazos mínimos, ya que el cambio de residencia determina de forma inmediata el cambio de vecindad administrativa a través de la baja y alta en los padrones respectivos; *cfr.* F. SOSA WAGNER, voz «residente» (Derecho administrativo), ob. cit., pág. 5.881.

25 *Cfr. Ibídem;* y del mismo autor en la obra *Manual de Derecho Local*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 85.

26 Así, el Título V de la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre, señala que la citada Ley modifica la Ley anterior 4/2000 con el fin de adaptarse a lo establecido respecto a la entrada, régimen de expedición de visados, estancia, prórroga de estancia en el Convenio de aplicación del Acuerdo de *Schengen*, en tanto que España forma parte de este Acuerdo. Igualmente, continúa señalando la Exposición de Motivos, que se ha mantenido la situación de residencia temporal y residencia permanente de los extranjeros, introduciéndose la posibilidad de concesión de un permiso de residencia temporal cuando concurran razones humanitarias o circunstancias especiales.

La residencia *temporal* es la situación que autoriza a permanecer en España por un período superior a noventa días e inferior a cinco años. Dicho permiso se concede al extranjero que acredite disponer de medios de vida suficientes para atender sus gastos de manutención y estancia, incluyendo los de su familia, durante el período de tiempo por el que la solicite sin necesidad de realizar actividad lucrativa, se proponga realizar una actividad económica por cuenta propia o ajena y haya obtenido la autorización administrativa para trabajar a que se refiere el artículo 34 de la citada ley –que regula la residencia de apátridas, indocumentados y refugiados–, o sea beneficiario del derecho a la reagrupación familiar (arts. 31 de la LO 4/2000, y 41 del RD 864/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el reglamento de ejecución de la citada ley, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social).

Por su parte, la residencia *permanente* se adquiere por aquellos extranjeros que acrediten haber residido legalmente y de forma continuada en el territorio español durante cinco años, siempre que las salidas correspondientes, no se hayan realizado de forma irregular, no afectando a dicha continuidad, las ausencias por períodos de vacaciones, las ausencias de hasta seis meses, siempre que sumadas no superen un total de un año, y por último, las ausencias, debidamente justificadas, realizadas por motivos familiares o de asistencia sanitaria (arts. 32 LO 4/2000, y 42 RD. 864/2001, que regula el reglamento de ejecución [27]).

Por último, en cuanto al ámbito subjetivo, la citada LO 4/2000 distingue entre el régimen especial de estudiantes (art. 33) [28], la residencia de apátridas, indocumentados y refugiados (art. 34) [29], y la residencia de menores (art. 35) [30].

---

27 El mismo artículo 32 LO 4/2000 establece también la posibilidad de que las autoridades administrativas concedan el permiso de residencia permanente a aquellos extranjeros que acrediten que se encuentran en ciertos supuestos de especial vinculación con España. Estos supuestos han sido recogidos con detalle por el artículo 42.2 del Reglamento de ejecución de la citada ley, de entre los que podrían destacarse los supuestos de residentes que sean beneficiados de una pensión de jubilación, en su modalidad contributiva, los residentes que sean beneficiarios de una pensión de incapacidad permanente absoluta o de gran invalidez (en su modalidad contributiva), que hayan nacido en España y al llegar a la mayoría de edad acrediten haber residido en España de forma legal y continuada durante, al menos, los tres años consecutivos inmediatamente anteriores a la solicitud; que hayan sido españoles de origen, habiendo perdido la nacionalidad española, etc.

28 El artículo 33 de la Ley 4/2000, tras la modificación realizada por la LO 8/2000, establece la consideración de estudiante al extranjero cuya venida a España tenga como fin único o principal el cursar o ampliar estudios o realizar trabajos de investigación o formación, no remunerados laboralmente, en cualesquiera centros docentes o científicos españoles, públicos o privados, oficialmente reconocidos. Los artículos 54 y 55 del Reglamento de ejecución de la citada Ley Orgánica desarrollan a su vez esta disposición.

29 El artículo 34 LO 4/2000, tras la modificación realizada por la LO 8/2000, regula la situación de residencia de los apátridas, indocumentados y refugiados. Así, el artículo 34.1 de la citada ley establece que el Ministro de Interior reconocerá la condición de apátrida a los extranjeros que manifestando que carecen de nacionalidad reúnen los requisitos previstos en la Convención sobre el Estatuto de Apátridas, hecha en Nueva York el 28 de septiembre de 1954, y les expedirá la documentación prevista en el artículo 27 de la citada Convenión. Por su parte, el artículo 34.2 de la LO 4/2000, así como el artículo 56 de su Reglamento señala que el extranjero que se presente en dependencias del Ministerio de Interior manifestando que por cualquier causa insuperable, distinta de la apátrida, no puede ser documentado por las autoridades de ningún país y que desea ser documentado en España, después de practicada la pertinente información, podrá excepcionalmente obtener, en los términos que reglamentariamente se determinen, un documento identificativo que acredite su inscripción en las referidas dependencias. Por último, el párrafo 3.º del artículo 34 LO 4/2000, señala que la resolución favorable sobre la petición de asilo en España supondrá el reconocimiento de la condición de refugiado del solicitante, el cual tendrá derecho a residir en España y desarrollar actividades laborales, profesionales y mercantiles de conformidad con lo dispuesto en la Ley 5/1984, de 26 de marzo, reguladora del derecho de asilo y de la condición de refugiado, modificada por la Ley 9/1994, de 19 de mayo, y su normativa de desarrollo. Dicha condición supondrá su no devolución ni expulsión en los términos del artículo 33 de la Convención sobre el Estatuto de los Refugiados, hecha en Ginebra el 28 de julio de 1951.

30 El artículo 35 de la LO 4/2000, tras la modificación realizada por la LO 8/2000, así como los artículos 62 y 63 del Reglamento de ejecución regulan la residencia en nuestro país de extranjeros menores de edad.

c) La residencia habitual en el ámbito tributario.

Al igual que en otras ramas del Derecho, la residencia habitual en el ámbito tributario genera ciertos efectos para sus titulares. En particular, constituye el criterio fundamental de sujeción al tributo, en los gravámenes de naturaleza personal (art. 21.a LGT) [31]. En efecto, la consideración de un sujeto como residente habitual en un determinado territorio determinará su sujeción al poder soberano del Estado a fin de contribuir a las cargas públicas del Estado. En todo caso, el artículo 31.1 CE no establece distinción entre residentes y no residentes, sino que a través de la expresión «todos» se impone un llamamiento general (principio de generalidad) a contribuir a las cargas generales del Estado [32]. En efecto, de la dicción del precepto debe entenderse que los principios materiales (art. 31.1 CE), e incluso añadimos nosotros, los principios formales de justicia tributaria (arts. 9.3, 24, 25 y 31.3 CE, entre otros) se aplican a residentes y no residentes sin que quepa aplicar discriminación alguna por razón de nacionalidad (art. 14 CE). Sin embargo, en el ámbito comunitario, como veremos más adelante, el TJCE ha declarado que la situación de residencia puede dar lugar a discriminaciones indirectas o encubiertas por razón de nacionalidad [33].

En el ámbito tributario, el legislador tratará de atraer al ámbito de su sujeción a determinados sujetos en razón a la especial vinculación o arraigo que tenga con nuestro territorio. Así, como señalaremos a continuación para los impuestos personales sobre la renta la norma tributaria fijará como punto de conexión la residencia (*v.gr.* Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades), o la obtención en nuestro país de rentas (Impuesto sobre la Renta de los no Residentes). A su vez, para determinar la residencia habitual, el legislador tributario emplea una serie de índices fácticos omnicomprensivos que tienen como finalidad atraer al ámbito de sujeción del Estado (*vis atrativa)* cualquier signo de riqueza que haya sido obtenida por el sujeto considerado residente. Así, en aras de sujetar al tributo toda la renta obtenida por el residente, la norma empleará tres tipos de índices: de carácter temporal o de índole administrativo –consistente en la permanencia en nuestro país más de medio año– [34], de carácter económico –intereses de índole material en nuestro país–, y por último, de carácter sociológico –al presumir salvo prueba en contrario que reside en nuestro país por la permanencia en nuestro país de la unidad familiar–.

31 *Cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, voz «Residencia» (Derecho Financiero y Tributario), en la obra colectiva *Enciclopedia Jurídica Básica,* Civitas, Madrid, pág. 5.876.

32 Igualmente para LÓPEZ ESPADAFOR, el hecho de que en el artículo 31 CE se utilice la expresión de «todos» sin más especificaciones le permite pensar que pueden ser titulares del deber previsto en este artículo tanto los nacionales como los extranjeros. Así, para el citado autor, «los nacionales están vinculados con el Estado por un vínculo de solidaridad política, pero también por un vínculo de solidaridad económica y de solidaridad social; los extranjeros, por el contrario, están vinculados al Estado solamente por el vínculo de solidaridad económica y social. Visto esto, se debe entender que el mencionado artículo 31 debe ser interpretado en el sentido de que en relación con la tributación de los extranjeros se debe dar un vínculo económico con el territorio del Estado valorable en términos de capacidad contributiva. Sin embargo, aunque existe un deber de solidaridad política de los nacionales con el Estado, esto no quita que el legislador tributario pueda escoger la opción de prescindir del punto de conexión nacionalidad, en base a razones de equidad y efectividad de la norma»; *cfr.* C.M.ª LÓPEZ ESPADAFOR, *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo,* McGraw-Hill, Madrid, 1995, págs. 245 y 246.

33 *Vid.* epígrafe I. C) del original.

34 Estos índices como hemos visto se emplean en otras ramas del Derecho. No obstante, en el ámbito tributario se produce la particularidad de que la variable temporal que se requiere para la consideración del sujeto como residente tiene un plazo más reducido, pues debido a que el período impositivo es de un año natural resulta coherente con la propia finalidad del impuesto, que la estancia en nuestro país dure un plazo ligeramente superior a la mitad exacta del año natural.

En el Derecho francés, algún sector doctrinal ha distinguido entre hechos fácticos de la residencia cualitativos y cuantitativos. Respecto a los primeros, podría destacarse el centro de intereses vitales (*centre-vie)* que englobaría tanto el centro de intereses económicos (índice económico) como el integrado por el núcleo familiar (índice sociológico) al igual que sucede como veremos con el criterio que emplea el CM OCDE [35]. Por su parte, entre los índices cuantitativos podría encuadrarse la permanencia temporal en el territorio del Estado [36]. Siguiendo esta clasificación, nuestro legislador tributario ha empleado un criterio mixto, valiéndose de ambos modelos.

En todo caso, entendemos al igual que sucede en otras ramas del Derecho, que el concepto de residencia en el ámbito tributario requiere de la concurrencia de dos elementos –objetivo y subjetivo–. Así, junto al cumplimiento de al menos uno de los tres índices objetivos de carácter fáctico que recoge expresamente la norma: permanencia temporal, centro de intereses económicos y/o centro de intereses familiares, se requiere además, un *animus manendi*, es decir, una intención o voluntad expresa de fijar en nuestro país el centro de intereses vitales (siguiendo la terminología que recoge el CM OCDE [37]). Esta afirmación puede en nuestra opinión explicarse por el hecho de que el legislador tributario establece que para determinar el período de permanencia en territorio español se computen también las ausencias esporádicas o breves (*v.gr.* vacaciones) [38]. Del mismo modo, cuando el artículo 21 LGT califica la residencia como «efectiva» pretende diferenciarla de un concepto formal adquirido a través de la mera inscripción en un registro.

B) Fundamento jurídico.

El concepto de residencia habitual adquiere una importancia fundamental en nuestro ordenamiento tributario al cumplir los siguientes fines:

Constituye un criterio de sujeción al objeto de determinar el ámbito de aplicación de las normas tributarias en el espacio en el que el Estado puede ejercer su poder tributario. Nótese que delimita el ámbito de aplicación de las normas no sólo en un espacio internacional, sino también a nivel interno entre las normas del territorio común y las forales.

Además, se configura como un punto de conexión de los tributos personales cedidos a las Comunidades Autónomas (Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

---

35 *Vid.* sobre el particular, el epígrafe III.D del original.

36 *Cfr.* D. MASMEJAN, *La localisation des personnes physiques en droit international privé*, Librairie, Droz, Ginebra, 1993, pág. 93.

37 Sobre el concepto de intereses vitales que regula el artículo 4.2 CM OCDE *vid.* el epígrafe IV.C) de este capítulo. Entendemos que la expresión feliz de «centro vital» o *centre–vie* se debe a M.H. VAN HOOGSTRATEN, «La codification para traités en Droit international privé dans le cadre de la Conférence de la Haye», ob. cit., pág. 367.

38 En el mismo sentido, A. BAENA AGUILAR, *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 101. Sin embargo, no es de esta opinión BOKOBO MOICHE, al afirmar que en el Derecho tributario el concepto de residencia habitual solamente tiene un elemento: el *factum*. El *animus*, la intención o la voluntad del sujeto tiene relevancia, de manera meramente incidental, en los casos de dificultades para determinar el *factum; cfr.* S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autonómicos*, ob. cit., pág. 76.

Por último, cualifica al contribuyente en los impuestos personales determinando en consecuencia, una modalidad específica de tributación.

C) Residencia y libertades comunitarias.

El Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) en su artículo 18.1 (antiguo art. 8 A) establece que «todo ciudadano de la Unión tendrá derecho a circular y *residir libremente* en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en el presente Tratado y en las disposiciones adoptadas para su aplicación».

El derecho a residir libremente en cualquiera de los Estados miembros constituye una consecuencia del cumplimiento de las libertades fundamentales que garantiza el Tratado para la consecución del mercado común: la libre circulación de personas, capitales, mercancías y servicios [39]. No obstante, debe tenerse presente que la legislación comunitaria autoriza a los Estados miembros a establecer un trato diferente entre residentes y no residentes siempre que este tratamiento diferente no constituya *de facto* una restricción a las libertades fundamentales señaladas anteriormente. En efecto, como prescribe el artículo 58 TUE –anterior art. 73 D– «lo dispuesto en el artículo 56 (que establece la prohibición de toda restricción a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países) se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su *lugar de residencia* o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital». Por consiguiente, no toda diferencia de trato entre residentes y no residentes resultará discriminatoria, sino que sólo aquellas que supongan una restricción a las libertades comunitarias.

En base a esta afirmación, el Tribunal de Luxemburgo se ha manifestado sobre esta cuestión en diversas ocasiones, consagrando lo que podríamos denominar una armonización de carácter «negativo», a través de las Resoluciones que dicte el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en cuanto que se crea un cuerpo jurisprudencial que aplicado a un asunto concreto enjuiciado por el Tribunal, puede servir para extraer consecuencias generales sobre lo que no está permitido hacer a juicio del órgano jurisdiccional por ser contrario al ordenamiento comunitario [40].

---

[39] Así, respecto a la libre circulación de personas (trabajadores), el artículo 39.3.c) del TUE –antiguo art. 48– establece el derecho de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo (...).También y respecto a la libre prestación de servicios, el artículo 54 TUE –anterior art. 65– establece que «en tanto no se supriman las restricciones a la libre prestación de servicios, cada uno de los Estados miembros aplicará tales restricciones, sin distinción de nacionalidad o *residencia*, a todos los prestadores de servicios (...)».

[40] Este dictado armonizador llevado a cabo por el Tribunal de Justicia ya ha sido objeto de críticas por algún sector doctrinal. En efecto, «los argumentos (y los conceptos y términos) vertidos por el Tribunal son, en buena parte, nuevos y altamente perturbadores. Su tarea interpretativa de los preceptos abstractos del Tratado viene, sin duda, gestando –no se si silenciosa o sonoramente– una armonización comunitaria, forzosa, casuística y "anormativa", y a la par, una nueva concepción del Derecho tributario internacional; *cfr.* N. CARMONA FERNÁNDEZ, «La jurisprudencia platónica del Tribunal de Luxemburgo», *Carta Tributaria*, n.º 8, 2001, pág. 4.

En particular, podríamos afirmar que el TJCE a lo largo de estos años ha ampliado el ámbito de aplicación de las libertades comunitarias amparando no sólo a los sujetos de un Estado miembro por razón de nacionalidad, sino también por razón de residencia. En este sentido, podría señalarse que el Tribunal de Luxemburgo ampara no sólo las discriminaciones directas (es decir, aquellas que utilizan el criterio de la nacionalidad), sino también las indirectas o encubiertas, es decir, aquellas que sin hacer referencia directamente a la nacionalidad, producen diferencias con otro tipo de circunstancias, como sucede por ejemplo, con otros factores relativos al ámbito territorial como la residencia. Igualmente, el Tribunal de Justicia ampara situaciones de discriminación horizontal, que se produce entre varios no residentes comunitarios que son tratados de forma diferente entre sí en virtud de la aplicación de los diversos Convenios sobre doble imposición suscritos entre el Estado de la fuente y los respectivos Estados de residencia [41]. Por último, el Tribunal de Luxemburgo ha afirmado que los beneficios fiscales de naturaleza subjetiva (*v.gr.* el mínimo vital [42]) deben aplicarse en sólo un Estado, recayendo en principio en el Estado de la residencia, salvo que la mayor parte de la renta se hubiese obtenido en el Estado de la fuente.

Haciendo un recorrido cronológico de la jurisprudencia comunitaria que se ha dictado sobre la materia, en los casos *Biehl* [43] y *Comisión c. Bélgica* [44], el Tribunal de Luxemburgo se cuestionó si la no devolución por parte de un Estado miembro de las retenciones del impuesto sobre las retribuciones y salarios efectuados a cargo de un trabajador por cuenta ajena, a consecuencia de un traslado fuera del país dentro del año fiscal (caso *Biehl),* o por obligar a permanecer más de nueve meses durante el año (caso *Comisión c. Bélgica)*, infringía la libre circulación de trabajadores. Así, el TJCE entendíó que dicha retención que se convertía en definitiva para los no residentes resultaba incompatible con el artículo 48.2 TCE –actual art. 39 TUE– en cuanto que resultaba más gravosa la normativa para los nacionales de otros Estados que decidieran trasladar de nuevo su residencia a su Estado de origen produciéndose una discriminación indirecta por razón de residencia.

En el caso *Bachmann* [45], el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se cuestionaba si era compatible con el ordenamiento comunitario la normativa belga que impedía deducir en el Impuesto sobre la renta las cuotas de seguros médicos y de vida pagadas en otro Estado miembro (Alemania) [46].

---

41 Así, extramuros de nuestro objeto de estudio, y desde la esfera societaria, el TJCE en la Sentencia de 21 de diciembre de 1999, caso *Saint Gobain,* asunto C-307/97, consideró contrario a la libertad de establecimiento conforme al artículo 43 CE –antiguo art. 52 CE– denegar al establecimiento permanente de una sociedad de un Estado miembro el acceso, en el Estado de situación, a las medidas unilaterales o convencionales para eliminar la doble imposición previstas para las sociedades de este Estado de situación. Igualmente, la Sentencia de 29 de abril de 1999, caso *Royal Bank,* asunto C-311/97, el TJCE entendió que el artículo 43 del Tratado obligaba a aplicar a los establecimientos permanentes la misma tributación que a las sociedades residentes cuando nos encontremos ante situaciones comparables.

42 Entendiendo por mínimo vital como afirma P.M. HERRERA MOLINA (*vid. Capacidad económica y sistema fiscal,* Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 292) los gastos indispensables para una existencia digna, como son los de vivienda, vestido y manutención.

43 *Vid.* S. de 8 de mayo de 1990, caso *Klaus Biehl* c. *Administración de Contribuciones del Gran Ducado de Luxemburgo,* asunto C-175/88.

44 *Vid.* S. de 26 de octubre de 1995, caso *Comisión c. Bélgica,* asunto C-151/1994.

45 *Vid.* S. de 28 de enero de 1992, caso *H.M. Bachmann c. Gobierno de Bélgica,* asunto C-204/90 y C-300/90.

46 El sr. *Bachmann,* ciudadano alemán que residía en Bélgica, pretendía deducir de su declaración de la renta presentada en Bélgica, las primas que pagaba en Alemania como consecuencia de los contratos de seguros de vida y enfermedad, celebrados antes de su llegada a Bélgica. Sin embargo, la Administración belga, en base al artículo 54 del *Code des*

Sin embargo, pese a que dicha medida suponía una restricción a la libre circulación de personas fue admitida por la Corte Europea por entender que se justificaba a fin de mantener la «coherencia» del sistema fiscal del Estado miembro en cuanto que existía una vinculación directa por una parte, entre la posibilidad de deducir las primas, y por otra, la tributación de las cantidades adeudadas por los aseguradores en ejecución de los contratos de seguro contra la vejez y el fallecimiento [47].

Sin embargo, en el caso *Wielockx* [48], el Tribunal en un caso similar corrigió su doctrina anterior declarando discriminatoria la normativa holandesa que impedía a los no residentes (a un ciudadano belga en el citado asunto) deducir las aportaciones a un plan de pensiones suscrito en Holanda. En este caso, a juicio del Tribunal de Luxemburgo, el criterio de la «coherencia del sistema nacional» no entraba en juego, pues el Estado había renunciado a gravar esas rentas por el convenio de doble imposición firmado entre Bélgica y Holanda [49].

En los casos *Werner* [50] y *Asscher* [51] el Tribunal de Luxemburgo se cuestionó si los supuestos de discriminación inversa por razón de residencia resultaban compatibles con el Tratado. Así, en el primer supuesto, el Tribunal señaló que la legislación comunitaria no se oponía a que un Estado miembro gravase a sus nacionales que ejercen su actividad profesional en su territorio y que perciben allí la totalidad o la mayor parte de sus rentas o que poseen allí la totalidad o casi de su patrimonio, con una carga fiscal más gravosa cuando no residen en este Estado, que cuando sí lo hacen. El Tribunal de Justicia no quiso entrar en el fondo del asunto, ya que se declaró incompatible para enjuiciar las discriminaciones que la ley interna establece a sus propios nacionales, señalando que el tratamiento fiscal distinto que figura en la legislación discutida por el sr. *Werner* se basa no en la nacionalidad de las personas físicas, sino en el lugar de la residencia [52]. Por el contrario, en el caso

Impôts, que sólo admitía la deducción única de las primas de seguros voluntarios de enfermedad e invalidez pagadas a una mutualidad reconocida en Bélgica, y las primas de seguros de vejez y fallecimiento pagadas en Bélgica, se opuso a dicha pretensión.

47 El criterio de «coherencia del sistema nacional» como causa que justifica una medida restrictiva de las libertades comunitarias ha sido empleada por el Tribunal en contadas ocasiones, pues para apreciarse debe existir un vínculo directo del mismo sujeto entre la concesión de un beneficio fiscal (*v.gr.* la deducción por las aportaciones a un plan de pensiones) y la compensación de dicho beneficio fiscal mediante un gravamen fiscal (la tributación de la pensión).

48 *Vid.* S. de 11 de agosto de 1995, caso *GHEJ Wielockx c. Inspecteur der directe belastingen*, asunto C-80/94, Rep. 1995, p. I-2493.

49 Del fallo del Tribunal podría deducirse que el criterio de coherencia cede siempre que existe un reparto de soberanía fiscal por la firma de un Convenio de doble imposición.

50 *Vid.* S. de 26 de enero de 1993, caso *Hans Werner* c. *Finanzamt Aachen-Innenstadt*, asunto C-112/91. Nótese que el sr. *Werner*, nacional alemán, que ejercía su actividad profesional y obtenía la totalidad de sus ingresos en dicho territorio, residía sin embargo en otro Estado miembro (Holanda). Por esta razón, la Administración tributaria alemana consideró que estaba obligado a tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (por obligación limitada), es decir, únicamente por las rentas de origen alemán, aplicándole el tratamiento de los no residentes. Sin embargo, el sr. *Werner* consideraba que tenía derecho a las mismas deducciones y bonificaciones que los residentes en Alemania.

51 En el citado caso, el sr. *Asscher*, de nacionalidad holandesa, residente en Bélgica, estimaba que el tipo de gravamen que se le había aplicado era discriminatorio por ser superior al tipo soportado por los sujetos pasivos residentes en Holanda. *Vid.* S. de 27 de junio de 1996, caso *P.H.Asscher c. Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-107/94.

52 Como ha manifestado a este respecto FALCÓN Y TELLA, de la lectura de la sentencia puede deducirse que si el contribuyente hubiera tenido una nacionalidad distinta (la del país de residencia o la de otro Estado miembro) a la del Estado donde realiza su actividad profesional y obtiene la mayor parte de sus ingresos, la solución hubiera sido la contraria; *cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «La obligación real de contribuir y el ordenamiento comunitario. STJCE de 26 de enero de 1993, *Impuestos, n.º 17, 1993*, pág. 122. En el mismo sentido, *cfr.* J.M. CALDERÓN CARRERO, «Criterios de sujeción fiscal y derecho comunitario: Algunas reflexiones al hilo de la STJCE de 26 de enero de 1993 (caso Werner), *Quincena Fiscal*, n.º 26, 1993, pág. 108.

Asscher, el Tribunal viene a revisar su posición respecto a la inaplicación del principio de no discriminación respecto de situaciones propiamente internas. Ahora entiende que las disposiciones comunitarias no pueden interpretarse de forma que excluya a sus propios nacionales de un Estado miembro determinado cuando éstos se encuentran, respecto del Estado de su nacionalidad, en una situación equiparable a la de cualquier otro sujeto (nacional de otro Estado miembro) que disfruta de los derechos y libertades que garantiza el Tratado. Así, el Tribunal considera que en la medida en que la regla de la progresividad se aplica en la residencia, los dos grupos de sujetos (residentes y no residentes) están en una situación comparable respecto a dicha norma y, por tanto, el tipo de gravamen más elevado para los no residentes constituye una discriminación inversa prohibida por el Tratado. A juicio del Tribunal, la diferencia de trato resulta injustificada, por cuanto que dicho razonamiento implica sancionar a los no residentes por no pagar cotizaciones sociales [53].

Sin embargo, destaca con luz propia entre la diversa doctrina que ha ido desplegando este Tribunal a lo largo de estos años, el caso *Schumacker* [54], al pronunciarse expresamente sobre la relación del concepto de residencia fiscal que establecen los Estados miembros a la luz de las libertades comunitarias. Así, en la S. de 14 de febrero de 1995, el Tribunal de Justicia declaró que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente, no es por regla general discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable. Sin embargo, la situación es distinta en el supuesto enjuiciado, en cuanto que el sujeto no residente no obtenía ingresos significativos en el Estado de su residencia y percibía la mayor parte de sus ingresos imponibles de una actividad ejercida en el Estado de empleo o Estado de la fuente [55]. Como ha afirmado NÚÑEZ GRAÑÓN, de esta doctrina podrían extraerse dos consecuencias claras respecto de la incidencia de la residencia con la normativa comunitaria. Así, la diferencia de trato entre residentes y no residentes no es discriminatoria. Y en segundo lugar, que sólo en supuestos específicos –tal como sucede en el caso *Schumacker*– se debe equiparar ambas situaciones [56]. Esta doctrina ha sido ratificada años después en el caso *Gilly*

53 Dicha diferencia de trato consistía en el hecho de que se aplicaba un tipo de gravamen del 25 por 100 sobre el primer tramo a los no residentes que obtenían en los Países Bajos menos del 90 por 100 de sus ingresos mundiales, mientras que a los residentes en los Países Bajos que ejercían la actividad económica se les aplicaba un tipo de gravamen del 13 por 100 sobre el primer tramo impositivo aunque obtuvieran en dicho país menos del 90 por 100 de sus ingresos mundiales. Sin embargo, para M.A. CAAMAÑO ANIDO; J.M. CALDERÓN CARRERO; y A.J. MARTÍN JIMÉNEZ (*cfr. Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, tomo II, 1996-1999, La Ley, Madrid, pág. 21), al margen de los supuestos del no residente que ejerce una actividad por medio de un establecimiento permanente, o del no residente que obtiene la mayor parte parte su renta en el Estado fuente (igual o más de un 75 por 100), no existe situación comparable entre residentes y no residentes, y por tanto, tampoco concurre discriminación.

54 *Vid.* STJCE de 14 de febrero de 1995, caso *Finanzamt Köln-Altstadt c. Schumacker,* asunto C-279/93.

55 El sr. *Schumacker,* de nacionalidad belga y residente en el mismo país, era un trabajador transfronterizo en Alemania, que estaba sujeto en este último país por obligación real, sin que se tuviera en cuenta su situación familiar, ya que por aplicación del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Bélgica y Alemania, la renta era gravada de forma exclusiva en el Estado de la fuente (Alemania). Sin embargo, al tributar en el Estado de la fuente, no podía aplicar las deducciones previstas en la legislación alemana para las personas sujetas por obligación personal, y tampoco podía beneficiarse de dichas medidas por el Estado de residencia, al carecer de rentas gravadas en el mismo suficientes para poderse aplicar las deducciones previstas en la normativa belga.

56 En efecto, como afirma NÚÑEZ GRAÑÓN, «la resolución del Tribunal de Justicia no viene tanto motivada porque el sujeto obtenga la mayoría de sus rentas en un país distinto al de su residencia, sino porque esta circunstancia, unida a la competencia exclusiva del Estado de la fuente para someter a gravamen estos rendimientos, imposibilita la aplicación de deducciones personales en ambos Estados. Es quizá, este hecho el que motiva la resolución del Tribunal equiparando la situación entre residentes y no residentes cuya mayor parte de rentas se obtengan en el otro Estado miembro. Si el suje-

al afirmar que la situación de los residentes y la de los no residentes no son comparables en la medida en que el rendimiento percibido en el territorio de un Estado por el no residente no constituye casi siempre más que una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia. En efecto, la elección por los Estados contratantes, con objeto de repartirse la competencia en materia tributaria, de distintos criterios de sujeción, en particular el de la nacionalidad, en lo relativo a las retribuciones públicas percibidas en el Estado que no sea el de residencia, no puede constituir como tal una discriminación prohibida por el Derecho comunitario [57].

La doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo en los casos *Schumacker* y *Gilly* resulta coherente con la Recomendación 94/79/CE de la Comisión de 21 de diciembre de 1993, en la que se equiparan residentes y no residentes cuando estos últimos hayan obtenido al menos el 75 por 100 de sus rentas en el Estado donde no son residentes [58]. El legislador español ha seguido este criterio en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Unos meses después, el Tribunal en el caso *Wielockx* ratifica el criterio sentado en el caso *Schumacker,* asimilando a efectos de deducciones personales, a los residentes y no residentes cuya totalidad o casi la totalidad de sus rentas se obtengan en el Estado de la fuente [59].

---

to pasivo hubiera podido aplicarse las distintas deducciones previstas en la legislación del Estado de residencia, aunque la mayoría de los ingresos se hubieran obtenido en otro Estado, probablemente –concluye la citada autora– la resolución del Tribunal hubiera sido diferente; *cfr.* M. NÚÑEZ GRAÑÓN, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia,* prólogo de M.ª T.ª SOLER ROCH, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 179.

57 Los sres. Gilly alegaron la vulneración de la libre circulación de trabajadores del artículo 48 Tratado CEE –actual art. 39 CE– por parte de varios artículos del Convenio de doble imposición entre Francia y Alemania. Estos artículos establecen un régimen tributario distinto, por una parte, para los trabajadores fronterizos según trabajen en el sector privado o en el público, y cuando trabajan en el sector público, según que tengan o no exclusivamente la nacionalidad del Estado al que pertenezca la Administración en la que prestan sus servicios y, por otra parte, para el personal docente según que la estancia en el Estado en el que ejercen su actividad profesional sea de corta duración o no. Así las cosas, la sra. Gilly alegó que si ella no hubiera tenido la nacionalidad alemana (la citada señora tenía la doble nacionalidad francesa y alemana) sus ingresos hubieran sido sometidos a gravamen sólo en Francia, no en Alemania, con el resultado de que su renta se habría visto sometida a una menor presión fiscal. Sin embargo, curiosamente el TJCE señaló que el criterio de la nacionalidad en orden al reparto de la competencia fiscal, no puede considerarse que tales diferencias constituyan discriminaciones prohibidas por el artículo 48 CE, en cuanto que al no existir medidas comunitarias de unificación o armonización para fijar los criterios de reparto de la competencia fiscal resulta razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y en concreto en el MC OCDE. *Vid.* STJCE de 12 de mayo de 1998, caso *Esposos Robert Gilly/Directeur des services fiscaux de Bas-Rhin*, FJ 53, asunto C-336/96, rec. I-2793.

58 En la sentencia no se especifica, a diferencia de la Recomendación, la parte de los ingresos que debe obtenerse en el Estado en el que no se es residente, sino que se limita a manifestar que sus rendimientos se *obtengan total o casi exclusivamente* de la actividad ejercida en dicho Estado. Este silencio en los fundamentos jurídicos del fallo ha motivado cierto debate sobre si el porcentaje establecido en la Recomendación resulta proporcionado a los objetivos del Tratado o debería ser superior. Con buen criterio, BACHMAN (*vid.* B. BACHMAN, «Prohibitions of discrimination: EC-Treaty rules and direct taxation in Germany», *EC Tax Review,* n.º 4, 1995, págs. 243 y 244) y NÚÑEZ GRAÑÓN (*cfr.* M. NÚÑEZ GRAÑÓN, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia,* ob. cit., pág. 180), sostienen que la expresión utilizada en la sentencia requiere un porcentaje superior.

59 En el caso *Wielockx* (S. de 11 de agosto de 1995, caso *Wielockx* c. *Inspecteur der directe belastingen*, asunto C-80/1994), el Tribunal declaró incompatible con el Derecho comunitario la normativa belga al impedir deducirse a un residente en Bélgica que trabajaba como asociado independiente en los Países Bajos donde obtenía la totalidad de sus rendimientos, las cantidades destinadas a una reserva para la vejez.

En el caso *Gschwind* [60], el Tribunal mantiene su doctrina ya defendida en los casos *Schumacker* y *Gilly* para afirmar que no constituye una discriminación contraria al Tratado la denegación al no residente de la aplicación del régimen previsto para las parejas residentes a efectos del IRPF cuando su cónyuge es no residente y no obtiene rentas en el Estado de la fuente, pero sí obtiene rentas en el Estado donde es residente de forma suficiente para tener en cuenta sus circunstancias personales. Además, resulta compatible con el Derecho comunitario que la legislación en materia de IRPF condicione la aplicación del régimen de tributación conjunta previsto para las parejas residentes a la condición de que, al menos, el 90 por 100 de la renta de la pareja no residente tenga su fuente en el Estado donde se pretende reclamar la aplicación del mismo régimen previsto para las parejas residentes. Nótese que el sistema tributario alemán adaptó la recomendación 94/79/CE de la Comisión elevando el porcentaje del 75 al 90 por 100 a los efectos de que el no residente pudiera tributar como si fuera un residente.

En el caso *Zurtrassen* [61], la Corte Europea consideró que era contrario a la libre circulación de trabajadores denegar a un contribuyente residente la aplicación del régimen de tributación conjunta cuando su esposa residía en Bélgica y no obtenía renta alguna.

Y por último, más recientemente en el caso *Arnoud Gerritse* [62], el TJCE ha declarado que resulta discriminatorio por lesionar la libre prestación de servicios (arts. 49 y 50 TCE –antiguos arts. 59 y 60–) que una legislación de un Estado miembro no permita la deducción de gastos para determinar el rendimiento profesional de los no residentes, mientras que los residentes sí tributan por los rendimientos netos previa deducción de los citados gastos profesionales. Asimismo, reconoce que la existencia de una presión fiscal diversa en función de la aplicación de diversos tipos de gravamen entre personas físicas residentes y no residentes también resulta contraria a las libertades comunitarias. Sin embargo, en el caso concreto enjuiciado, el Tribunal entendió que de una comparativa de la presión fiscal aplicable al sujeto no residente no se habría producido una diferencia de gravamen significativa en favor de un residente en sus mismas circunstancias, pues los ingresos obtenidos por el citado sujeto eran de escasa cuantía por lo que el tipo de gravamen progresivo resultaba muy similar a la alícuota fija del 25 por 100 aplicable para los sujetos no residentes.

En todo caso, y aunque la doctrina enjuiciada no resulta directamente aplicable a nuestro ordenamiento, se trata de un «aviso para navegantes» que el legislador español debería hacerse eco modificando de «*motu propio*» la normativa del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes al objeto de que resulte compatible con el Derecho comunitario. Nótese que los artículos 23.2 y 4.1.c) de la Ley y Reglamento, respectivamente, del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes,

---

60 *Vid.* STJCE de 14 de septiembre de 1999, caso *Frans Gschwind/Finanzamt Aachen AuBenstadt*, asunto 391/97.

61 *Vid.* STJCE de 16 de mayo de 2000, caso *Patrick Zurtrassen* v. *Administration des contributions directes*, asunto C-87/99.

62 *Vid.* STJCE de 12 de junio de 2003, caso *Arnoud Gerritse*, asunto C-234/01.

establecen que las prestaciones de servicios realizadas en ausencia de establecimiento permanente, no permitirán con carácter general la deducción de gastos salvo los gastos de personal, los aprovisionamientos de materiales y de ciertos suministros. Esta limitación supone –al igual que en el caso alemán– una discriminación por razón de residencia incompatible con las libertades comunitarias. Debe también subrayarse que la normativa española para los no residentes establece para esta clase de rentas un mismo tipo fijo de gravamen del 25 por 100, lo que difiere del tratamiento tributario para los residentes, a saber, aplicación de una tarifa progresiva que oscila entre el 15 y el 45 por 100; integración en la base imponible de todos los gastos necesarios; y por último, aplicación de un mínimo personal y familiar que permite minorar de la base imponible unas cantidades fijas al objeto de atender a las necesidades vitales del contribuyente y de los miembros de su unidad familiar.

Por último, esta diferencia de trato entre residentes y no residentes respecto al diverso tipo de gravamen alcanza su grado más álgido en relación al componente de renta de las ganancias de patrimonio. Así, los no residentes que actúan sin establecimiento permanente quedan sometidos por dicha plusvalía «bruta» a un tipo fijo de gravamen del 35 por 100 (art. 25.1.f) TRLIRNR), mientras que los residentes podrían llegar a tributar únicamente por un 15 por 100 de la ganancia «neta» siempre que dicha renta tenga un plazo de generación de más de un año. Si aplicaramos la doctrina del asunto *Gerritse* hasta sus últimas consecuencias, podría afirmarse que la normativa española resultaría discriminatoria para los no residentes (con independencia de que sean o no comunitarios [63]) que obtengan ganancias de patrimonio en España con un plazo de generación superior a un año al lesionarse en este caso no la libre prestación de servicios, sino la libre circulación de capitales (art 56 TUE).

Todas estas diferencias de trato nos invitan a la reflexión, al objeto de que los Estados miembros se pongan de acuerdo para que se dicte por fin una Directiva en la imposición directa para el gravamen personal sobre la renta. Esta futura Directiva podría establecer por un lado, la obligación para que los distintos Estados miembros aplicaran entre sus residentes un método de doble imposición internacional de exención con progresividad o uno equivalente tal como sucedió en el asunto *Gerritse* [64]. Y por otro, la posibilidad de permitirle a dicho residente la aplicación de una reducción por mínimo personal y familiar (que podría también armonizarse en concepto de que todos los Estados la establezcan como reducción en la base imponible dejando libertad a los Estados respecto a su cuantía) para atender a los gastos vitales de la unidad familiar. Nótese que como ha señalado la jurisprudencia comunitaria este mínimo vital tendría derecho a aplicarse únicamente en el Estado de la residencia.

---

63 Así, el actual artículo 56 TUE –anterior art. 73 B– establece que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y *terceros Estados*, por lo que habría que pensar que sería aplicable también a personas de terceros Estados –no comunitarios– que obtengan ganancias de patrimonio en nuestro país con un plazo de generación de más de un año.

64 Nos decantamos por un método de exención con progresividad a los efectos de tener en cuenta los principios de capacidad económica y progresividad que se generan con la renta mundial.

II. LA EVOLUCIÓN LEGISLATIVA DEL CONCEPTO DE RESIDENCIA

A) Antecedentes legislativos.

1) La residencia habitual en la Contribución sobre la Renta de 1932.

La Contribución General sobre la Renta regulada por la Ley de 20 de diciembre de 1932 regulaba los criterios de sujeción al Impuesto dentro del apartado del sujeto pasivo, en atención a la tradicional distinción entre «obligación personal» y «obligación real» de contribuir.

Así, conforme a la obligación personal quedaban sujetas a la citada Contribución, las personas naturales siempre que concurrieran alguna de estas circunstancias:

«a) Las que tuvieran su domicilio o residencia habitual dentro del territorio de la nación española. Entendiendo por residencia, la permanencia por más de seis meses durante un año natural en el territorio de la nación, estando exentos de esta obligación los representantes de los Estados extranjeros acreditados en España, a condición de reciprocidad.

b) Los empleados del Estado español que tuviesen domicilio legal en el extranjero por razón de su cargo o empleo oficial, cuando por igual razón no estén sometidos a análoga obligación de contribuir en el Estado de la residencia.

c) Los súbditos españoles, aunque tuviesen su domicilio o residencia habitual en el extranjero, si estuviesen declarados en rebeldía por las autoridades competentes de la nación».

Nótese que en este último supuesto nos encontramos ante un caso de extraterritorialidad del tributo, gravándose al sujeto no en atención a su residencia habitual en España sino a su condición de nacional del Estado siempre que además estuviera declarado en rebeldía por las autoridades españolas. Probablemente la intención del legislador tributario introduciendo este último inciso era someter también al impuesto al «exiliado político».

Por su parte, por obligación real tributaban todas aquellas personas naturales, sin consideración de nacionalidad, domicilio o residencia, siempre que fueran titulares o perceptores de rentas obtenidas en territorio español [65].

[65] *Vid.* el Código de legislación elaborado por G. DE USERA, *Legislación de Hacienda Española,* Aguilar, Madrid, 1954, págs. 206 y 207.

2) La residencia habitual en la Contribución General sobre la Renta de 1954.

La Ley de reforma de 16 de diciembre de 1954 por la que modificaron y regularon los preceptos reguladores de la Contribución General sobre la Renta recogía en su artículo 2.º la obligación personal de contribuir. Las novedades de la norma con respecto a su predecesora podrían resumirse en las dos siguientes: la eliminación del último apartado que hacía referencia a la sujeción al impuesto del «nacional declarado en rebeldía», y de la inclusión expresa de una norma que determinase el cómputo del período de permanencia del sujeto en nuestro país. Así, el artículo 2.º citado señalaba expresamente que «para computar el período de residencia, a estos efectos, no se descontarán las ausencias cuando, por las circunstancias en que se realicen, no deba inducirse la voluntad de ausentarse definitivamente». Nótese que el legislador introducía por primera vez el criterio de intencionalidad de la persona para no descontar las ausencias temporales del país.

3) La residencia habitual en la Contribución General sobre la Renta de 1964.

A través del Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por la que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas se reguló en el artículo 8 prácticamente en los mismos términos que en la normativa anterior el criterio de sujeción a la Contribución sobre la Renta conforme a la residencia habitual del sujeto pasivo. En efecto, conforme al apartado 1.º del artículo 8 se entendía por residencia habitual la permanencia por más de seis meses durante un año natural, en el territorio nacional. Para computar el período de residencia no se descontaban las ausencias cuando, por las circunstancias en que se realizasen, podía inducirse la voluntad de los interesados de no ausentarse definitivamente [66].

4) La residencia habitual en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre.

El artículo 6 de la LIRPF 44/1978, regulaba en los siguientes términos el concepto de residencia objeto de estudio:

> «1. Se entenderá por residencia habitual la permanencia por más de ciento ochenta y tres días, durante el año natural en el territorio español.
>
> 2. Para computar el período de residencia no se tendrán en cuenta las ausencias, cuando por las circunstancias en las que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años.
>
> 3. Se considerará que la unidad familiar es residente en territorio español, siempre que en él resida cualquiera de los cónyuges o el padre o la madre, o, en su defecto, todos los miembros de la unidad familiar».

66 En los mismos términos se manifestaba el artículo 111.b) de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de reforma del Sistema Tributario.

La creación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no estuvo acompañada de grandes novedades en esta materia. La Ley de 8 de septiembre de 1978 se caracterizaba como ya había hecho su antecesora por acoger un único criterio de sujeción al impuesto: el criterio de la permanencia consistente en la estancia durante más de 183 días en nuestro país. Sin embargo, a los efectos de su cómputo se tomaba en cuenta la duración máxima que podían tener las ausencias del territorio español para no computarse los días de su duración, atendiéndose en todo caso a la intencionalidad de la persona.

Además, la Ley del Impuesto como novedad introducía un mecanismo de atracción de la residencia por razón de la unidad familiar. Nótese que la LIRPF 44/1978 se caracterizaba por la aplicación de un régimen de acumulación obligatoria de las rentas obtenidas por la unidad familiar contribuyente que fue como es sabido declarado inconstitucional por nuestro más Alto Tribunal en la S. de 20 de febrero de 1989 (RCT 1989, 45) por vulneración del principio de igualdad del artículo 31.1 CE. Resultaba criticable que la norma prescribiera que todos los miembros de la unidad familiar hubieran de ser residentes en España para que la unidad familiar quedase constituida. Así, carecía de lógica la «residencia de la unidad familiar» para la existencia misma de la unidad familiar. Esta circunstancia hacia posible que unos miembros de la unidad familiar fueran residentes y en otros no concurriera esta circunstancia, lo que no era óbice para que aquéllos constituyesen una unidad familiar a efectos del impuesto.

5) La residencia habitual en la Ley 18/1991, de 6 de junio.

El artículo 12.1 LIRPF 18/1991 regulaba la residencia en los siguientes términos:

«Se entenderá que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

2. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el sujeto pasivo tiene su residencia habitual en territorio español, cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

3. Para determinar el período de permanencia en territorio español de un sujeto pasivo se computarán sus ausencias temporales, salvo que demuestre su residencia habitual en otro país durante 183 días en el año natural».

La Ley de 6 de junio de 1991 introdujo como novedad junto al criterio de la permanencia en territorio español el del centro de intereses económicos y vitales siguiendo las recomendaciones de la OCDE en esta materia. En esta misma línea, el Libro Blanco sobre el Impuesto sobre la Renta y

patrimonio advertía que dadas las tendencias que se venían constatando últimamente, con trascendencia pública, de trasladar ficticiamente la residencia al extranjero, se acometiera la modificación del concepto fiscal de residente para adaptarlo a las orientaciones de la OCDE. Así, al clásico criterio de los ciento ochenta y tres días se añadieron los de residencia familiar o centro de intereses, como determinantes de la sujeción por obligación personal [67].

En el Proyecto de Ley del IRPF se contemplaban tres criterios alternativos determinantes de la residencia en nuestro país: la permanencia física, el centro de intereses económicos y la residencia en España del cónyuge o de los hijos que dependieran del sujeto pasivo. Nótese que la última circunstancia determinaba por sí sola la residencia en nuestro país. Sin embargo, en el texto final dicha regla se transformó en una presunción *iuris tantum* merced a una enmienda del Grupo Socialista en el Congreso [68]. La inclusión de este criterio resultaba conflictivo tras la STC 45/1989, de 20 de febrero (citada anteriormente) pues podría pensarse que los criterios para determinar la residencia en España debían valorarse separadamente para cada miembro de la unidad familiar cuando éstos hubieran optado por tributar de forma individual [69].

En conclusión, el criterio de residencia que establecía la Ley 6/1991 se compone de dos criterios independientes y autónomos entre sí (de permanencia y centro de intereses económicos), y de una presunción *iuris tantum* de residencia familiar que operaba como elemento de prueba para la Administración en orden a fijar la residencia en nuestro país.

B) Breve referencia a la regulación actual de las Leyes 40 y 41/1998, de 9 de diciembre, y sus posteriores Textos Refundidos de 5 de marzo de 2004.

El concepto de residencia habitual en el marco de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas viene regulado en el artículo 9.1 LIRPF 40/1998, de 9 de diciembre, texto que ha sido refundido recientemente por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo [70]:

> «Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

---

67 *Vid. Informe sobre la reforma de la imposición personal sobre la Renta y Patrimonio,* Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1990, pág. 51.

68 Incluso, el Partido Popular, el Partido Nacional Vasco, Centro Democrático y Social y el Grupo Mixto proponían la supresión total de este criterio, por entender que tratándose de un impuesto individual, sobraban las referencias a los demás miembros de la familia; *cfr. vid.* artículo 12.1.b) del Proyecto de Ley (BOCG de 4 de agosto de 1990).

69 *Cfr.* D. CARBAJO VASCO, «El tratamiento de los no residentes en el nuevo Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Actualidad Tributaria,* núm. 0, 1990, pág. D-11.

70 El artículo 6 TRLIRPF aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (anterior art. 6 LIRPF 41/1998, de 9 de diciembre), del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes se remite para determinar la residencia y por consiguiente, excluir de su ámbito de aplicación al artículo 9 del TRLIRPF.

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél».

La nueva Ley del Impuesto no introduce novedades significativas con respecto a su antecesora, siendo los cambios más sobresalientes los que hacen referencia a la residencia en los denominados «paraísos fiscales».

La lectura del precepto plantea como primera cuestión si el término residencia «habitual» al que alude el artículo 9.3 TRLIRPF es sinónimo de la expresión residencia «efectiva» que recogía el anterior artículo 21. a) LGT de 1963 [71]. Para algún autor, la distinta terminología empleada por el legislador de renta no es caprichosa. Así, la LGT establece como criterio general la efectividad, pudiendo adquirirse la residencia de forma instantánea. Por contra, en la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta –como norma especial– la residencia se adquiere de forma habitual requiriéndose una permanencia en el tiempo [72]. Sin embargo, consideramos que el legislador de renta ha empleado indistintamente los términos «habitual» y «efectiva» con el mismo significado [73]. Así, en los distintos impuestos de nuestro sistema tributario no encontramos supuestos que determinen la residencia de forma instantánea.

En efecto, el legislador español ha empleado siempre al regular las distintas figuras impositivas el término «habitual» inclinándose por un criterio que podríamos denominar «dinámico» –contraponiéndolo a un criterio estático– en cuanto que se requiere para determinar la residencia en nues-

71 El anterior artículo 21.a) LGT de 1963 hacía referencia a la residencia «*efectiva*» de las personas naturales, dejando a salvo lo dispuesto por la ley en cada caso». Sin embargo, la nueva LGT ha omitido la adjetivación «efectiva» al concepto de residencia.

72 *Cfr.* A. BAENA AGUILAR, *La obligación real de contribuir en el IRPF,* Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 92.

73 Es de esta misma opinión, M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español,* Civitas, Madrid, 1985, pág. 112. M. PONT MESTRES, *Análisis y aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* Civitas, Madrid, 1987, pág. 56.

tro país una permanencia física de más de 183 días. Nótese que las distintas leyes que han regulado primero la Contribución General sobre la Renta y posteriormente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han utilizado siempre la adjetivación «habitual» optando también por un criterio dinámico, como antítesis de una residencia «registral» o «ficticia».

Pues bien, el criterio general de determinación de la residencia que recoge la actual Ley del Impuesto se compone de dos reglas (la permanencia en nuestro país durante más de 183 días y la existencia en España del centro de intereses económicos), a lo que se añade una presunción *iuris tantum* para los supuestos de matrimonios no separados legalmente con hijos menores de edad. A nuestro entender, hubiera resultado deseable que la ley de renta hubiera establecido un orden de prelación de los distintos criterios determinantes de la residencia, tal como propone en una esfera convencional el artículo 4.2 del MC OCDE [74].

III. LA RESIDENCIA COMO CRITERIO DE SUJECIÓN AL PODER TRIBUTARIO

A) Criterios de sujeción en la aplicación de las normas tributarias en el espacio.

El poder tributario es un atributo de la propia soberanía de los Estados [75]. Desde un punto de vista teórico la potestad tributaria es ilimitada en cuanto a su contenido y puede desenvolverse de forma incondicionada desde un plano jurídico [76]. En efecto, para JARACH el Derecho tributario no establece límites a la imposición, siempre que los criterios de vinculación sean controlables por la Administración y conduzcan al resultado que la ley propone. Así, podría distinguirse entre criterios subjetivos (nacionalidad, domicilio, residencia) y objetivos (centro de intereses económicos) [77], si bien en nuestra opinión, la aplicación territorial de una norma exigirá un mínimo de vinculación entre la riqueza gravada y la soberanía del Estado. En nuestra opinión, la decisión del legislador tributario al someter a imposición a sus ciudadanos no es libre, sino que en todo caso debe guiarse por razones de justicia y en atención al principio de capacidad económica (arts. 1 y 31.1 CE).

---

74 *Cfr.* M.ªT. SOLER ROCH, «La subjetividad tributaria en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», ob. cit., pág. 25. J.M. TOVILLAS, *Estudio de Modelos de Convenio sobre Renta y Patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 48.

75 Sin embargo, como afirma CAZORLA PRIETO, el poder tributario es abstracto, «no implica supremacía o superioridad con respecto a una persona o un grupo de ellas, sino que simplemente constituye una posibilidad de actuación de determinados entes públicos, no referible antes de su ejercicio ni a personas en particular ni a objetos en concreto»; *cfr.* L.M.ª CAZORLA PRIETO, *Poder Tributario y Estado contemporáneo,* IEF, Madrid, 1981, pág. 160.

76 *Cfr.* A.D. GIANNINI, *Instituciones de Derecho Tributario.* Traducción realizada por F. SAINZ DE BUJANDA. Ed.de Derecho Financiero, Madrid, 1957, págs. 93 y 94.

77 *Cfr.* D. JARACH, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario sustantivo,* Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pág. 208.

Los factores de vinculación del poder tributario pueden clasificarse generalmente en personales y reales. Así, un Estado puede establecer como factor de vinculación un criterio personal, sometiendo a gravamen a determinadas personas ya sea por su condición de nacional de un país (criterio de la nacionalidad), o por su situación de residente (criterio de la residencia). También puede aplicarse un criterio real atendiendo a consideraciones de índole económica, como es la imposición de la renta en atención a su lugar de origen (criterio de la fuente) [78].

La extensión espacial de las normas tributarias se articula en la práctica totalidad de los Estados contemporáneos mediante los dos principios de sujeción siguientes:

a) El principio de personalidad o nacionalidad, en virtud del cual, la ley tributaria del Estado se aplicará a todos los ciudadanos que ostenten la nacionalidad de un Estado, con independencia del lugar en que residan y con independencia del lugar de obtención de la renta. En la mayoría de los Estados, salvo raras excepciones (*v.gr.* Filipinas y EE.UU. [79]), este criterio ha dejado de tener un carácter general para pasar a utilizarse de forma residual y con unos fines específicos. Así, el principio de nacionalidad se utiliza en supuestos de «cortesía internacional», como en la tributación de miembros de misiones diplomáticas o consulares. Por otro lado, desde hace unos años está cobrando fuerza la utilización de este criterio como factor de aplicación de la normas anti-elusión, tal como sucede en la prórroga legal forzosa en los supuestos de traslados de residencia a países de baja o nula tributación o zonas calificadas por las autoridades administrativas como paraísos fiscales [80].

---

78 *Cfr.* A. BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I. Traducción realizada por F. VICENTE-ARCHE, Ed.Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 151 y 152.

79 EE.UU. utiliza un sistema omnicomprensivo de gravamen aplicando los tres sistemas de tributación de la renta: criterio de la fuente, de la nacionalidad y de la residencia. La Administración norteamericana somete a tributación por su renta mundial a los residentes de su territorio aunque no posean la ciudadanía americana. Además, el *Income Tax* grava también la renta de los no residentes extranjeros obtenida de fuentes situadas en el territorio americano. Por último, conforme al principio de nacionalidad, los ciudadanos americanos son gravados por su renta mundial, con independencia de dónde tengan fijada su residencia (salvo lo que disponga el convenio de doble imposición). Así, en EE.UU. la tributación conforme al principio de nacionalidad se encuentra regulado en los distintos Convenios de doble imposición que firma a través de la llamada *saving clause* (cláusula de salvaguarda»). En el caso del Convenio de doble imposición firmado entre España y EE.UU. de 22 de febrero de 1990 (BOE de 22 de diciembre; rectificación de errores de 24 de febrero de 1993), dicha cláusula aparece contemplada en el artículo 1.3 al afirmar que «un Estado contratante puede gravar a sus residentes y, *por razón de su ciudadanía puede someter a tributación a sus ciudadanos*», lo que lleva a que la Administración tributaria norteamericana articule alguno de los métodos para eliminar la doble imposición internacional que establece el Convenio –art. 24 (3), dado que los ciudadanos estadounidenses que residan en España quedarán sujetos por obligación ilimitada tanto al IRPF español (por razón de residencia) como al *Income tax* norteamericano (por razón de su nacionalidad). Siguiendo a DOERNBERG y RAAD, la condición de nacional es vista por los EE.UU. como una forma política de seguridad que permite al ciudadano norteamericano retomar su residencia cuando lo desee y disfrutar de la protección de los EE.UU. cuando lo precise. Esta «cláusula de protección» es lo que habilita a las autoridades americanas a hacer tributar a sus nacionales por la renta mundial; *cfr.* R.L. DOERNBERG y K. VAN RAAD, «The Forthcoming US Model Income Tax Treaty and the Saving Clause», *Tax Notes International*, n.º 15, 1992, pág. 775. *Vid.* también a R. BETTEN, *Income tax aspects of emigration and emigration of individuals*, IBFD Publications, Amsterdam, 1998, págs. 406 y ss.

80 *Cfr.* J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, núms. 221-222, 2001, pág. 78.

b) El principio de territorialidad o criterio de la fuente, según el cual, las leyes tributarias sólo se aplicarán en función de un vínculo con el territorio del Estado, como son la residencia o el lugar de obtención de la renta [81]. Como expondremos a lo largo del trabajo entendemos, que el criterio de la fuente o lugar de obtención de la renta solucionaría los problemas actuales de doble imposición, a la vez que fomentaría la internacionalización de la economía con la entrada de factores productivos en otros mercados.

Sin embargo, la práctica generalidad de los sistemas tributarios incorporan como principio el de residencia, cuya consecuencia jurídico-tributaria consiste en la tributación de los residentes por la llamada «renta mundial». En efecto, la consideración del sujeto como residente de un Estado, conllevará al sometimiento a gravamen de la renta de forma ilimitada, tributando por todas las rentas que perciba con independencia del lugar donde se obtengan. El sometimiento a gravamen por la denominada «renta mundial» podría ser objeto de crítica por el carácter extraterritorial del tributo. Nótese que la generación en el ámbito internacional de supuestos de doble imposición tiene su origen en la concurrencia de criterios (de la residencia y de la fuente) sobre el gravamen de la renta. No obstante, debe reconocerse que la existencia de esta sobreimposición tributaria se debe en último término a la extralimitación que, en relación con el alcance del poder tributario estatal, introduce el criterio de sujeción personal (que implica la tributación en el Estado de residencia del sujeto que detenta la riqueza). En efecto, como apunta SOLER ROCH, el criterio de sujeción real o territorial (que implica la tributación en el Estado de la fuente productora de riqueza) es el criterio lógico de acuerdo con la configuración del poder tributario estatal entendido como manifestación de soberanía. Así, si el Estado no sometiera a imposición la renta producida en su territorio carecería de justificación, pues ello sería tanto como hacer dejación de una manifestación de su soberanía territorial [82].

La utilización del criterio de territorialidad ha estado vinculado históricamente a las legislaciones de los países latinoamericanos. El reconocimiento de la validez y preferencia de este criterio

---

81 Sin embargo, frente a la concepción monista defendida principalmente por F. SAINZ DE BUJANDA, se erige otra que podríamos denominar dualista, encabezada por M. CORTÉS DOMÍNGUEZ y E. GONZÁLEZ GARCÍA, para los que residencia y territorialidad, siempre y cuando no se conceda a este último criterio un significado muy amplio, no son una misma cosa, aunque haya que reconocer que entre ellos no existe la nítida diferencia que puede descubrirse entre el principio de nacionalidad y el de territorialidad (*cfr.* M. CORTÉS DOMINGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, vol. I, Civitas, Madrid, 1985, págs. 110 y ss.; y E. GONZÁLEZ GARCÍA, «Comentario al artículo 21 de la Ley General Tributaria», en la obra *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo I, vol. I, Edersa, Madrid, 1982, págs. 157 y ss.). Más recientemente, *vid.* a A. BAENA AGUILAR, *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 86. En esta última línea de argumentación, se manifiestan J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, al señalar que en el Derecho Internacional privado tanto el principio de la ley nacional (apenas utilizado en Derecho tributario) como el principio de la ley del domicilio sirven para determinar el estatuto personal; ser nacional de un país o tener un domicilio determinado constituyen una cualidad de la persona. Un principio refleja una concepción del Estado y del Derecho basada en el *ius sanguinis*; mientras que el otro reposa en el *ius soli*, pero ambos satisfacen idénticas exigencias. Al optar por la residencia habitual o efectiva como criterio aplicativo de los impuestos de naturaleza personal, nuestro Derecho viene a sumarse a una práctica internacional absolutamente generalizada, que partiendo de una concepción abstracta del domicilio y a través de sucesivas aproximaciones a un concepto más real del mismo ha desembocado en la noción de residencia; *cfr.* J.L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1978, págs. 75 y ss.

82 *Cfr.* M.ª T.ª SOLER ROCH, «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en la obra colectiva *Presente y futuro de la imposición directa en España*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 67.

frente al de la renta mundial fue una de las principales causas de confrontación entre los países de América Latina y los países industrializados, al objeto de discutir un convenio modelo para evitar la doble imposición que incluyera a todos los países, así como en la propia negociación de convenios bilaterales. Obsérvese que la conclusión de un convenio de doble imposición suponía renunciar al principio de la fuente vigente en sus legislaciones internas, lo que permite explicar la tardanza de los países latinoamericanos en desarrollar su red de Convenios [83].

No obstante, los Estados de la residencia alegan fundamentalmente razones políticas para justificar la sujeción ilimitada de la renta. Así, el criterio de la residencia crea no sólo lazos tributarios entre el sujeto residente y el Estado, sino también otros de carácter político. El contribuyente residente se aprovecha de la infraestructura y disfruta de mejor condición que los no residentes –al menos desde un plano teórico– de los servicios que presta el Estado (*v.gr.* protección de las autoridades administrativas, transportes, sanidad, etc.), lo que podría justificar el sometimiento a gravamen en el Estado de la residencia por la renta mundial [84].

Sin embargo, debe reconocerse que en puridad la razón de peso que ha llevado a los distintos países a introducir el criterio de la residencia en sus sistemas tributarios es la de no menoscabar los intereses de los países exportadores de capital y tecnología para someter a gravamen la riqueza obtenida por sus residentes o sus nacionales (como en el caso de EE.UU.) cuando invierten en el extranjero (ya sea en otros países exportadores de capital o en los Estados menos desarrollados).

En nuestra opinión, llegados a este punto, se abre el debate sobre la conveniencia de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional estableciendo un criterio exclusivo basado en el principio de fuente [85]. Partimos de la afirmación de que el fundamento ético-jurídico del deber de contribuir reside en el interés por la existencia y el funcionamiento del ente público, siendo precisamente la medida de ese interés la que proporciona el índice *justo* del reparto interno del deber entre los distintos coobligados. En nuestra opinión, hoy día se encuentran superadas aquellas teorías hacendísticas que concebían el impuesto como el precio del consumo individual de los servicios públicos (teoría de las «contraprestaciones»), y este juicio, llevaba a confundir el interés en la existencia y funcionamiento del ente público con el «beneficio» efectivamente recibido por cada sujeto en el acto del consumo de los servicios públicos. Siguiendo a BERLIRI, el fundamento ético-jurídico del impuesto debe buscarse en la relación de interés, por la cual los contribuyentes se hallan

---

83 *Cfr.* J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», ob. cit., pág. 80.

84 También el parágrafo 3 de los Comentarios al artículo 4 del MC OCDE acude a la existencia de un «vínculo personal» entre el contribuyente y el Estado considerado («Estado de la residencia») para justificar la sujeción integral o plena al impuesto. Así, «esta sujeción impositiva no afecta solamente a las personas "domiciliadas" en un Estado en el sentido habitual del término "domicilio" (Derecho privado). La sujeción integral al impuesto se extiende además, por ejemplo, a las personas que residen permanentemente, o en ocasiones sólo durante cierto período de tiempo, en el territorio del Estado.

85 Así, apuntan ALMUDI CID y SERRANO ANTÓN que determinados Estados Latinoamericanos (*v.gr.* Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Haití, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay) someten a gravamen la renta únicamente en función del criterio de la fuente o principio de territorialidad en su sentido estricto («La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», ob. cit., pág. 79).

ligados a la existencia y al funcionamiento del ente público que en su interés inescindible, o asumido como tal, ejerce determinadas funciones [86]. Así las cosas, la búsqueda de la equivalencia entre impuesto pagado por los distintos contribuyentes y los beneficios recibidos por cada uno de ellos en virtud de los servicios públicos, es absurda. Si la búsqueda fuese posible, sería inútil discurrir sobre impuestos, porque estaríamos en el campo de los precios públicos o de las tasas [87]. Por ello, siempre que resulte imposible determinar bien sea el coste del consumo individual o el enriquecimiento efectivamente experimentado por los sujetos, tal como sucede con los impuestos–, entendemos que el reparto del gasto de los servicios prestados en interés de una colectividad de sujetos va referido a la cuota individual del interés en la prestación del servicio [88].

Junto a las citadas consideraciones de naturaleza ético-jurídica, entendemos que hoy día existen razones objetivas como son entre otras, la creciente globalización de la economía, la opacidad de las transacciones y la deslocalización física de las rentas que invitan a reflexionar sobre la necesidad de que se lleve a cabo una revisión profunda de los principios actuales de la imposición internacional al objeto de gravitar la tributación actual en los impuestos personales sobre el criterio de la fuente [89].

Nótese que esta postura no es caprichosa pues desde el ámbito de América Latina e incluso de la Unión Europea ya se han alzado voces defendiendo la legitimación del criterio de la fuente como el sistema más idóneo para evitar las distorsiones fiscales del comercio internacional. En este orden de ideas, ya se manifestó hace años el Informe *Ruding* de 1992 [90], así como las conclusiones tomadas en el Congreso de la IFA de 1984, y el informe general elaborado en las Jornadas de la ILADT de 1996.

Efectivamente, en las Recomendaciones del Congreso de la IFA de 1984 se señaló entre otros puntos «que la imposición de la renta mundial de una empresa aun en el caso en que se le conceda crédito por los impuestos abonados en otros países, en general representa una carga adicional sobre las inversiones en el exterior cuando las mismas se hallan allí sujetas a una menor carga efectiva de imposición, al mismo tiempo que puede quitar eficacia a los incentivos fiscales concedidos por el

86 *Cfr.* L.V. BERLIRI, *El impuesto justo*, IEF, Madrid, 1986, pág. 75.

87 *Cfr.* L. EINAUDI, *Principii di Scienza della Finanza*, Roma, Giulio Einaudi Editori, ristampa de la cuarta edizione, 1949 (cit. por L.V. BERLIRI, *Ibídem*, pág. 84).

88 *Cfr.* L.V. BERLIRI, *Ibídem*, pág. 88.

89 Así, se han manifestado partidarios de establecer un único criterio de la fuente entre otros, *cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «La imposición de las rentas de las empresas en los procesos de integración», Correlatoria general, en las *XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Montevideo, 1996; y más recientemente en «Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad», *Crónica tributaria*, n.º 100, 2001, págs. 53 y ss. M.ªT.ªSOLER ROCH, «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», ob. cit., pág. 68. K. VOGEL, «Worldwide income vs. Source Taxation of Income. A review and Re-evaluation of principles» (III Part), *Intertax*, núm. 10, 1988, pág. 310.

90 En este sentido, el Informe Ruding se decanta para eliminar la doble imposición por el principio exclusivo de imposición en la fuente, o de la residencia combinada por el método de exención. *Cfr. Informe Ruding o del Comité de Expertos Independientes en Imposición Societaria (Report of the Committee of Independent experts on company taxation)*, Comisión de la Comunidad Europea, Marzo 1992, Oficina de Publicaciones de la Comunidad Europea, Luxemburgo, 1992, págs. 204 y ss.

país donde ellas se realizan, y en consecuencia puede disuadir a la empresa de efectuar tales inversiones. Que, si se tiene en cuenta lo precedentemente expresado, un sistema de imposición de acuerdo con el principio de territorialidad(...) es preferible porque respeta en mayor medida la soberanía tributaria de las naciones, elimina las distorsiones a la competencia en el país donde se efectúa la inversión, y, en consecuencia, no interfiere con el libre flujo de las inversiones» [91].

En esta misma línea, se manifestó el profesor FALCÓN Y TELLA en la correlatoría general de las Jornadas de la ILADT de 1996, al señalar que «de manera que si bien la legislación interna de los Estados parece orientada cada vez más hacia el criterio de combinar la fuente con el gravamen de los residentes por su renta mundial, este último criterio tiende a neutralizarse a través de mecanismos de exención, al menos entre los países pertenecientes a una misma zona de integración. Y en efecto, sólo la fuente (o la residencia combinada con el método de exención) permite la eliminación de la doble imposición y asegura la inexistencia de discriminación entre residentes y no residentes, eliminando así las distorsiones de origen fiscal en la colocación de las inversiones» [92].

Así concluimos con VALDÉS COSTA, que «debe reconocerse que en realidad, laten en el distinto enfoque (criterio de la fuente o de la residencia) no sólo razones puramente jurídicas y técnicas, sino de carácter político y social. Así, el principio de la fuente no sólo se concibe en estos países como medio de evitar la doble imposición –única preocupación de los países desarrollados–, sino también la de servir de instrumento para propiciar el desarrollo facilitando la utilización de los capitales y la tecnología a través de incentivos tributarios manejados por los países interesados» [93].

Incluso, téngase presente que la generalidad de los países incluyen en sus ordenamientos jurídicos expresas manifestaciones del criterio de la fuente. Así, por un lado, se reconoce unánimemente el derecho a gravar la renta al país en cuyo territorio opera la empresa no residente a través de un establecimiento permanente. Además, al margen del gravamen de los residentes, la mayoría de los Estados gravan también la renta obtenida en su territorio, con o sin establecimiento permanente, por no residentes, lo que confirma expresamente la virtualidad intrínseca de este principio. Y en pura coherencia con lo afirmado anteriormente, los Estados que aplican el criterio de la renta mundial suelen reconocer el derecho de los residentes a reducir su impuesto en función del gravamen soportado en el exterior, lo que en la práctica supone renunciar técnicamente a gravar la renta mundial [94].

---

91 *Vid.* «Recomendaciones y Conclusiones del Congreso de la IFA», *Bulletin for International Fiscal Documentation,* 1984, pág. 546.

92 *Cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «La imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración», *XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario,* Montevideo, Uruguay, 1996. *Vid.* también en este sentido, J.J. RUBIO GUERRERO y M. GUTIÉRREZ LOUSA, «La reforma del Impuesto sobre Sociedades y la internacionalización de la economía española», *Revista del Instituto de Estudios Económicos,* núms. 1 y 2, 2002, págs. 22 y 23.

93 *Cfr.* R. VALDÉS COSTA, «Latin American position on the problem of Tax Agreements between developed and developing countries», *Bulletin for International Fiscal Documentation,* vol.XXV, 1971. Por contra, desde la perspectiva opuesta, en los países desarrollados se observa que la tributación en el «país de la fuente» puede desalentar o encarecer las inversiones extranjeras, por lo que los países necesitados de capital deben hacer frente al dilema de incentivar la llegada de capitales procedentes de los países industrializados, sacrificando parte de su soberanía fiscal; *cfr.* J.L. JUAN DE PEÑALOSA, «Introducción», en la obra colectiva, *Doble imposición internacional,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1972.

94 *Cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad», ob. cit., pág. 54.

B) La concepción dualista del artículo 11 de la Ley General Tributaria.

Pues bien, el artículo 11 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, siguiendo una concepción dualista de los criterios de sujeción a la Ley Tributaria distingue entre los principios (*sic*) de residencia y de territorialidad:

> «Los tributos se aplicarán conforme a los criterios de *residencia o territorialidad* que establezca la ley en cada caso. En su defecto, los tributos de carácter personal se exigirán conforme al criterio de *residencia*, y los demás tributos conforme al criterio de *territorialidad* que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado».

La anterior regulación del precepto por la LGT de 1963 que se manifestaba también en términos parecidos, ha sido duramente criticada por la doctrina. En primer lugar, por la presentación de los dos criterios (residencia y territorialidad) como exclusivos e incompatibles, cuando en realidad pueden operar conjuntamente. Así, el primero, que sería mejor denominarlo de personalidad, se basa en un vínculo personal de un ciudadano o súbdito nacional de un Estado, y el segundo en una relación real del hecho imponible con el territorio del Estado [95]. Sin embargo, la utilización combinada de los dos criterios (de la residencia y de la fuente) puede producir la sujeción de un mismo contribuyente por una misma renta, al poder tributario de dos Estados, produciendo supuestos de doble imposición.

En efecto, como ha advertido la profesora SOLER ROCH, el hecho de que los criterios personales determinen la sujeción a los impuestos sobre la renta no implica que los Estados soberanos renuncien a ejercer su poder tributario en función de un criterio territorial de sujeción, lo que lleva a extender la aplicación de la ley del impuesto, no sólo a las rentas obtenidas por sus residentes, sino también a todas las rentas que, de acuerdo con dicha ley, se consideran obtenidas en su territorio con independencia del vínculo personal del sujeto que obtiene dichas rentas con el Estado en cuestión [96].

Sin embargo, las críticas más acerbadas fueron dirigidas hace ya treinta años por el maestro SAINZ DE BUJANDA. En efecto, resulta criticable que la LGT contraponga como «principios», la residencia efectiva y la territorialidad, cuando en realidad la residencia como criterio territorial de sujeción es una modalidad o manifestación del segundo. Así, el artículo 21 LGT de 1963 –situación que se repite por desgracia con la nueva regulación– contiene una «errónea y gravísima confusión de ciertas nociones elementales y básicas de teoría general del Derecho, y en particular, del régimen de aplicación de las leyes. (...) Efectivamente, el principio de la residencia, lejos de ser distinto al de

95 *Cfr.* J. SOPENA GIL, «La eficacia de las leyes tributarias en el espacio», en la obra colectiva *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma.* Homenaje a F. SAINZ DE BUJANDA, IEF, Madrid, 1991, pág. 331. En el mismo sentido, D. CARBAJO VASCO, «Comentarios al artículo 21 de la LGT», *Carta Tributaria,* núm. 323, 1999, pág. 6.

96 *Cfr.* M.ª T.ª SOLER ROCH, «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», ob. cit., pág. 66.

territorialidad, constituye una confirmación expresa e inequívoca de este último [97]. De ahí, que hubiera sido más correcto, que la LGT distinguiera entre el criterio de nacionalidad y el de territorialidad, que a su vez este último atiende al lugar en que el hecho imponible se produce o en el que la persona reside [98].

Es de lamentar que el artículo 11 de la nueva LGT no revise en este punto la redacción de 1963 incurriendo de nuevo en los mismos errores conceptuales de su antecesora lo que merece nuestra crítica.

Sin embargo, a nuestro entender el legislador no debía haber desaprovechado la nueva LGT para realizar una modificación sustancial del precepto recogiendo expresamente como único criterio de sujeción el de territorialidad, y distinguiéndose –puestos a ser conservadores– como punto de conexión para los impuestos personales el de residencia, siendo para los impuestos de carácter real el lugar de situación de los bienes o el de realización de la actividad.

De *lege ferenda*, la redacción de la LGT en este punto podría ser la siguiente:

(X). «Las normas tributarias obligarán en el territorio nacional aplicándose en todos los ámbitos territoriales del Estado.

---

97 *Cfr.* F. SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1974, pág. 405; y más recientemente en *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1990, págs. 54 y 55. En el mismo sentido, siguen una concepción monista del principio de la residencia, *cfr.* J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de Derecho Financiero español*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 96. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Derecho Financiero y Tributario*, vol.I, UNED, Madrid, 1983, pág. 206. A. GOTA LOSADA, «La internacionalidad de los Impuestos sobre la Renta, Sociedades y Patrimonio, en la obra colectiva *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987, pág. 36. C.M.ª LÓPEZ ESPADAFOR, *Fiscalidad Internacional y territorialidad del tributo*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, págs. 90 y 91. C. PÉREZ DE AYALA, *Temas de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM, Madrid, 1990, pág. 143. SAINZ DE VICUÑA Y BARROSO, A., «El ámbito territorial de las normas fiscales», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Tributario*, vol.I, IEF, Madrid, 1979, pág. 495.

98 Sin embargo, no ha sido éste el criterio seguido por un sector doctrinal que defendiendo una concepción dualista del principio de la residencia, ha entendido que no existe tal supuesta contradicción en la LGT. En primer lugar, porque el artículo 21 LGT atiende a un sentido estricto del principio de territorialidad gravándose únicamente por el lugar donde se realice el presupuesto de hecho previsto por la norma. En segundo lugar, porque el concepto de residencia no debe entenderse como una modalidad del criterio de territorialidad, sino como una cualidad de la persona por lo que vendría a configurarse como una modalidad del principio más amplio de nacionalidad; *cfr.* A. BAENA AGUILAR, *La obligación real en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona, 1994, págs. 84 y ss. E. GONZÁLEZ GARCÍA, «Comentario al artículo 21 de la Ley General Tributaria», en la obra colectiva *Comentarios a la Leyes Financieras y Tributarias*, tomo I, vol.I, Edersa, Madrid, 1982, págs. 157 y ss. En el mismo sentido, para CORTÉS DOMÍNGUEZ, la cualidad de residente es una cualidad personal. Lo único que sucede aquí es que para fijar la residencia se toma en consideración el territorio donde se reside. El criterio de territorialidad a la vista del sistema español –sostiene el citado autor– se limita a servir de nudo de unión entre las relaciones que se desarrollan en el territorio del Estado y el ordenamiento tributario. La ley tributaria se extiende hasta las relaciones sociales que, desarrolladas en el territorio del Estado, han sido tipificadas por el ordenamiento tributario, y así convertidas en relaciones jurídicas. Así, las relaciones sociales que se desarrollan fuera del territorio del Estado no estarían sujetas al ordenamiento tributario del Estado si no son realizados por un residente en éste. En base a todo ello, el principio de residencia juega aquí el mismo papel que podría jugar el de la nacionalidad, destacando que en el sistema español tales principios deben separarse y distinguirse sin que uno asuma al otro; *cfr.* M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, vol. I, Civitas, Madrid, 1985, pág. 91.

Salvo lo dispuesto por la ley en cada caso, los tributos se aplicarán conforme al principio de territorialidad.

Los impuestos personales se exigirán conforme al criterio de la residencia o en su caso, al lugar donde se obtenga la renta, y en los impuestos de carácter real en atención al lugar de situación de los bienes o de realización de la actividad».

Nótese que la inclusión específica de la referencia «al lugar donde se obtenga la renta» tiene como justificación el no dejar fuera de los impuestos personales el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

Debe hacerse notar que pese a la formación de dos Comisiones distintas para la elaboración de un estudio de la nueva LGT, la materia objeto de estudio no ha sido especialmente tratada en sus informes lo que nos lleva a entender que dicha problemática no preocupaba a sus redactores resultando ciertamente criticable. Únicamente el primer informe de marzo de 2001 –el segundo informe guarda completo silencio sobre esta cuestión [99]– de la Comisión para el «estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria» ha pasado aunque de puntillas sobre estas cuestiones [100]. Así, dicho Informe apunta que el primer inciso del artículo 21 LGT de 1963 resultaba «adecuado: las normas tributarias, todas ellas (incluidas las Ordenanzas locales), obligan en todo el territorio nacional, y sólo en él, en el sentido de que se aplican por cualquier Tribunal y como Derecho nacional.

Cuestión distinta –añade este estudio– es el "contenido" de la norma, que siendo siempre eficaz en todo el territorio nacional, y sólo en él, puede querer gravar sólo los hechos realizados en una parte del mismo (como necesariamente ha de ocurrir con las normas autonómicas y locales), o en cualquier parte del mundo (como ocurre en los impuestos sobre la renta o el patrimonio mundial de los residentes). A juicio de esta Comisión, esta cuestión debería regularse en párrafo separado, o, incluso, en artículo distinto. Se entiende, además, que la redacción actual debería mejorarse, pues prácticamente nunca entran en juego los puntos de conexión previstos en la LGT. Podría pensarse en que la nueva ley mencionara los tributos que han de aplicarse conforme a los criterios de residencia o de territorialidad establecidos por la ley en cada caso. En su defecto, los tributos personales se exigirán conforme al criterio de residencia, y los demás conforme al criterio de territorialidad que resulte más adecuado a la naturaleza del objeto gravado».

De la lectura de estos párrafos podría afirmarse –para salvar la supuesta contradicción en que incurre el Informe– que la Comisión emplea el criterio de territorialidad en un sentido estricto contraponiéndolo al criterio de residencia («...han de aplicarse conforme a los criterios de residencia *o* de territorialidad establecidos por la ley en cada caso»).

---

99 Resulta lamentable que en el segundo *informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria,* (*vid.* Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva LGT, Ministerio de Hacienda, diciembre-2002), no se haga referencia en ningún momento a esta importante cuestión.

100 *Cfr. Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria,* Ministerio de Hacienda, marzo- 2001, pág. 38.

C) La nacionalidad como criterio de sujeción ilimitada en nuestro ordenamiento jurídico.

1) Titulares de cargos públicos o funcionarios de nacionalidad española destinados en el extranjero.

El artículo 9.2 TRLIRPF somete a tributación por la llamada renta mundial a las personas físicas de nacionalidad española, así como a su cónyuge e hijos menores de edad, que tengan su residencia fiscal en el extranjero, por su condición, entre otras, de miembros de oficinas diplomáticas o consulares en el extranjero, titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de delegaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales, o de funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

Respecto al ámbito de aplicación de la norma, el precepto se refiere a funcionarios o empleados del Estado español con destino en el extranjero. No obstante, la doctrina administrativa ha admitido también al personal laboral [101].

Nótese que la ley hace referencia a la nacionalidad española del funcionario y empleado público, pero esta condición no se exige respecto del cónyuge no separado legalmente e hijos menores [102].

Como novedad, la Ley 40/1998 señaló que la norma no sería aplicable cuando aquellos funcionarios, o el cónyuge e hijos menores de éste, hubiesen adquirido la residencia en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones a las que se han hecho referencia anteriormente.

Por último, el artículo 9.4 TRLIRPF, a título de reciprocidad, reconoce la no sujeción al impuesto español de los súbditos extranjeros que residan en España por cualquiera de las circunstancias citadas anteriormente.

2) Los cambios de residencia hacia paraísos fiscales de personas de nacionalidad española.

a) Breve *excursus* sobre los problemas de deslocalización de rentas.

Fruto de la preocupación existente a nivel mundial respecto de la proliferación de ciertas prácticas tributarias lesivas de competencia fiscal desleal, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó un informe en abril de 1998 denominado «Competencia fiscal perjudicial: un problema mun-

101 *Cfr.* RTEAC de 9 de abril de 1997 (recogida en *Impuestos*, n.º 2, 1998, págs. 74 y ss.).

102 Algún sector doctrinal ha criticado duramente la referencia del precepto a la nacionalidad de la persona, pues «no parece propia de un sistema fiscal moderno, ni supone un elemento diferenciador con calado suficiente que permita dar cumplimiento a las exigencias de igualdad recogidas en los artículos 14 y 31 CE»; *cfr.* J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», ob. cit., pág. 96.

dial» (*Harmful Tax Competition, An emerging Global Issue* [103]*)* en el que se recogían una serie de criterios y definiciones generales con objeto de identificar a los territorios denominados paraísos fiscales, así como otros regímenes preferenciales (*v.gr.* sociedades *holding)* vigentes en determinados Estados miembros de la OCDE.

Así, en particular, para considerar a un territorio como «paraíso fiscal» era necesario el cumplimiento del primer criterio y cualquiera de los tres restantes:

1.º Imposición nula o baja (condición necesaria pero no suficiente).

2.º Existencia de normas legales o prácticas administrativas que limitan el intercambio de información con otros países. El intercambio de información limitado a determinadas cuestiones criminales (drogas, etc.) no obsta para dicha consideración.

3.º Falta de transparencia, a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.

4.º Ausencia de requerimiento de que se ejerza una actividad económica real que sea importante o sustancial para el país o territorio. Para distinguir cuándo se exige que haya actividad *onshore*, se comprobará si el país/jurisdicción diseña el régimen fiscal de manera que excluye de sus ventajas a los residentes o si limita su aplicabilidad a operaciones con no residentes, es decir, si lo que está diseñando es, en realidad, un régimen *offshore*. Por consiguiente, lo que se analiza es la estanquidad (*ring fencing*) del régimen fiscal.

Por otra parte, para calificar un tratamiento fiscal privilegiado incardinado en un Estado miembro de la OCDE como de «régimen fiscal perjudicial» resulta necesario –a juicio del Informe– que se cumpla el primer criterio y cualquiera de los tres restantes:

1.º Imposición nula o baja (condición necesaria pero suficiente).

2.º Aislamiento o estanquidad (*ring* fencing) del régimen, bien porque los residentes no pueden beneficiarse del mismo (lo que se conoce como principio de estanqueidad subjetiva) o porque se limita la aplicación del régimen a operaciones con no residentes (principio de estanquidad objetiva) [104].

3.º Falta de transparencia, a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo, incluyendo la posibilidad de aplicar favorablemente ciertas disposiciones, *tax rulings,* etc.

4.º Ausencia de intercambio efectivo de información respecto de los sujetos pasivos que se benefician de tal régimen.

---

[103] Dicho informe puede consultarse en la página web de la OCDE: *www.oecd.org*

[104] Nótese que el criterio de estanquidad pretende evitar que una determinada jurisdicción diseñe regímenes fiscales atractivos para no residentes (regímenes *offshore)* que permitan deslocalizar las bases imponibles desde otros países hacía éstos, sin suponer ningún «perjuicio» en términos de recaudación para el territorio que crea dicho régimen privilegiado.

Dos años después, el citado organismo publicó en junio de 2000 un segundo Informe denominado «Hacia una cooperación fiscal global, progreso realizado para identificar y eliminar las prácticas fiscales perjudiciales» (*Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and eliminating Harmful Tax Practiques)* en el que se identifican –según los criterios generales definidos en el primer Informe– concretamente treinta y cinco territorios calificados como paraísos fiscales (art. 17) y cuarenta y siete regímenes preferenciales (art. 11) al objeto de adoptar en un futuro determinadas medidas de carácter defensivo para luchar contra ellos. En el citado Informe se publican únicamente aquellos países o territorios calificados como paraísos fiscales que no están dispuestos a llegar a un compromiso de eliminación de los citados regímenes privilegiados antes del 31 de diciembre de 2005 [105].

En el Informe de junio de 2000 se proponen como medidas «defensivas» coordinadas entre los países miembros de la OCDE para combatir las distorsiones económicas derivadas de la competencia fiscal lesiva, entre otras, las siguientes:

- Imposición de un régimen de sanciones para los supuestos de incumplimiento de las obligaciones relativas al deber de información [106].
- Imposición de gravámenes indirectos en operaciones realizadas con paraísos fiscales (no admisión de gastos deducibles con origen en empresas radicadas en paraísos fiscales, o la

105 Así, de las cuarenta y siete jurisdicciones analizadas finalmente se recogieron en la lista «negra» treinta y cinco territorios considerados paraísos fiscales, pues seis de éstos (San Marino, Bermudas, Islas Caimán, Malta, Chipre y Mauricio) aun cumpliendo los criterios técnicos para ser considerados paraísos fiscales no se incluyeron en la lista, porque asumieron, antes de la publicación del citado informe, el compromiso político de modificar sus sistemas fiscales para dejar de ser paraísos fiscales antes del 31 de diciembre de 2005; *cfr.* HAY, R.J., «Offshore Centers Under Attack», en *Tax Planning International Review,* 1999, pág. 3. En todo caso, nótese que la simple publicación de la lista tiene un efecto negativo y desincentivador de inversiones, pues muchas empresas aplazarán como medida cautelar la decisión de invertir en los territorios citados en esa lista, pues se desconoce a día de hoy hasta dónde puede llegar la Unión Europea y la OCDE en la lucha y desmantelamiento (*rollbacking)* de esos regímenes privilegiados; *cfr.* A. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias», *Documentos de trabajo*, n.º 4, 2001, pág. 27.
Por otro lado, nótese que los países miembros de la OCDE son conscientes de las dificultades que pueden encontrar los territorios calificados como paraísos fiscales para abandonar radicalmente de sus ordenamientos jurídicos dicho trato privilegiado, pues este tratamiento fiscal favorable representa normalmente el principal atractivo para las inversiones extranjeras, por lo que se han ofrecido en todo momento colaborar y prestar asistencia técnica y económica para reconvertir la estructura económica de aquellos territorios que estén dispuestos a cooperar con la OCDE; *cfr.* OGEA RUIZ, R., «La legislación española y los paraísos fiscales», en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 2001, pág. 844.

106 Precisamente, las jurisdicciones que deseen no estar incluidas en la lista de la OCDE de «paraísos fiscales no cooperativos» deberán asumir el compromiso de cumplir los requisitos de transparencia y efectivo intercambio de información. Así, el intercambio de información que propone la OCDE a los países fiscales cooperativos se basa principalmente en los siguientes puntos: el intercambio de información se realizará bajo requerimiento. En el supuesto de que la información solicitada sea relativa a un delito fiscal, el paraíso fiscal no podrá negarse a suministrar la información alegando que la evasión no constituye una actividad delictiva en su país. Y en el caso de infracciones administrativas, el paraíso fiscal estará igualmente obligado a suministrar dicha información, aunque ésta no tenga ningún tipo de interés para la autoridad fiscal requerida (*v.gr.* porque en dicho régimen fiscal privilegiado no se sometan esas rentas a imposición). Por último, se exige que los paraísos fiscales cooperativos dispongan de los medios adecuados para poder transmitir esa información. Para cumplir dicho objetivo, los países de la OCDE están dispuestos a prestar asistencia técnica a los paraísos fiscales cooperativos.

no aplicación de determinadas exenciones o deducciones a actividades desarrolladas en paraísos fiscales o, por último, la aplicación de normas de transparencia fiscal internacional –CFC *rules*–).

- Intensificación de actuaciones de comprobación tributaria relativas a inversiones u operaciones realizadas con paraísos fiscales.

- Posible adopción de medidas extrafiscales.

Nótese que estas medidas «anti-paraíso» o «medidas defensivas» (en la terminología del Informe) serán adoptadas de forma unilateral por cada Estado miembro incorporándolas a su ordenamiento jurídico-tributario tal como sucede en nuestra legislación doméstica que puede en este sentido tildarse de «avanzada» en materia de medidas anti-paraísos fiscales [107].

En conclusión, encontrándonos actualmente en un proceso incipiente en la lucha contra las prácticas fiscales lesivas con origen en los territorios o zonas de baja tributación, el MC OCDE no establece todavía ninguna norma en particular que limite los cambios de residencia hacia paraísos fiscales [108], siendo la propia legislación interna de los Estados la que ha recogido hasta la fecha distintas medidas anti elusión (*v.gr.* en Alemania, Dinamarca, Suecia, Noruega, EE.UU., Finlandia, y España [109]).

b) Análisis del caso español: la norma antiabuso regulada en el TRLIRPF.

El artículo 9.3 TRLIRPF recoge una norma anti-fraude configurada a través de un sistema de extensión ilimitada de la renta al considerar residentes en nuestro país a los contribuyentes de nacionalidad española que cambien su residencia a un paraíso fiscal.

---

107 *Vid.* sobre el particular, entre otros, los artículos 9.1.a) *in fine* y 9.3 del TRLIRPF, y artículos 14.1.g), 17.2 y 23.1.c) TRLIS.

108 No obstante, y para aquellos países que no hayan incorporado todavía medidas anti-paraísos en sus ordenamientos jurídicos consideramos que la única vía que podrían utilizar las autoridades tributarias para combatir dichos regímenes privilegiados sería a través del criterio de la ausencia de actividad «sustancial». En efecto, si partimos de la distinción a efectos prácticos entre aquellos paraísos fiscales que carecen de impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio (o que la presión fiscal directa es nula, o con alícuotas de prácticamente cero o muy reducidas), de aquellos otros, en los que pese a articular estos dos impuestos en sus ordenamientos, tienen tal cantidad de regímenes preferenciales que en la práctica la imposición es nula; podría invocarse el criterio de «actividad sustancial» únicamente sobre el segundo tipo de paraíso fiscal, exigiendo al interesado para disfrutar de los beneficios de los regímenes preferenciales que se ofrecen, la realización de una actividad económica real en la correspondiente jurisdicción.

109 Nótese que la legislación sueca, noruega, finlandesa y americana no hace diferencias en cuanto al país de inmigración de sus contribuyentes. En cambio, el ordenamiento danés, alemán y español restringe la aplicación de la extensión a la emigración a determinados países. En particular, la norma española es similar a la alemana, en cuanto que ambas se aplican de forma expresa a países de baja o nula tributación, si bien en nuestra legislación doméstica dicha condición depende de la inclusión o no en una lista elaborada por el Ministerio de Economía y Hacienda, y en el alemán del cumplimiento de unas circunstancias objetivas (unos ingresos mínimos, la comparación entre los impuestos a pagar en Alemania y en el país de emigración y la persistencia de vínculos económicos); *cfr.* A. DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, «La extensión de la sujeción tributaria en el Derecho Comparado y la nueva ley de renta», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 191, 1999, pág. 184.

El citado precepto reza de la siguiente forma: «No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes».

Respecto a la naturaleza jurídica del precepto nos encontramos –tal como está configurada la norma– más que ante una presunción *iuris et de iure*, ante una auténtica norma sustantiva o de derecho material [110]. Así, no resulta extraño, que el legislador complete la definición del hecho imponible típico con la delimitación de hechos supletorios o complementarios cuya realización produce los mismos efectos, tratando así de asegurar la sujeción al impuesto de contribuyentes que están en situaciones normales usadas en la práctica de los negocios con una finalidad elusoria [111]. Sin embargo, lo que resulta verdaderamente criticable es que la norma, tal como está construida, no admita la prueba en contrario considerando que cualquier cambio de residencia a un paraíso fiscal tiene como objeto la evasión de impuestos [112]. Entendemos que es precisamente sobre este aspecto de la norma donde se podría plantear el vicio de inconstitucionalidad.

En efecto, el legislador a la hora de configurar una norma es libre de articular el supuesto de hecho a través de una auténtica norma de derecho sustantivo en lugar de un elemento probatorio. Sin embargo, lo que resulta en nuestra opinión censurable es la consecuencia jurídica a la que se llega con la aplicación de la norma. El precepto analizado resulta desproporcionado respecto al fin que se persigue: combatir el fraude fiscal.

---

110 Algún sector doctrinal ha considerado que nos encontramos ante una presunción *iuris et de iure* –en lugar de una norma de derecho material–, por lo que no se admite la prueba de que el traslado a un paraíso fiscal no se efectúa para eludir impuestos; *cfr.* J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», ob. cit., pág. 99. En el mismo sentido, I. GÓMEZ CALLEJA, «La residencia fiscal en las nuevas Leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, n.º 195, 2001, pág. 50. La cuestión sobre el deslinde entre las ficciones y las presunciones ha sido objeto de numerosos estudios doctrinales que partiendo de su ámbito de aplicación han concluido que las primeras constituyen un expediente normativo –Derecho sustantivo–, mientras que las segundas despliegan su eficacia en el terreno probatorio –Derecho procesal–. Sobre el particular, *cfr.* G. GENTILLI, *Le presunzioni nel Diritto Tributario*, Padova, Cedam, 1984, pág. 77. En efecto, la presunción, a diferencia de la ficción, es un mecanismo probatorio –un recurso procesal facultativo– destinado a facilitar la labor de prueba a una de las partes mediante un enlace lógico entre un hecho conocido y otro desconocido que por consiguiente no crea derechos y obligaciones. Por contra, la ficción constituye un elemento configurador del tributo –auténtico precepto sustantivo de obligado cumplimiento por parte de la Administración o el juzgador– que se caracteriza por prescindir de la realidad previa convirtiéndola en una verdad artificial; *cfr.* J.A. ROZAS VALDÉS, *Presunciones y figuras afines en el ISD*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 46. En todo caso, entendemos siguiendo a R. FALCÓN Y TELLA («Cuestiones normativas y cuestiones de prueba», *Crónica tributaria*, n.º 61, 1992, pág. 32) que las presunciones absolutas o *iuris et de iure*, se diferencian de las normas de derecho material, en que en las primeras, la Administración o el Juez, en su caso, podrán destruir los efectos de la presunción, es decir, no tenerlas en consideración, si a la vista de la realidad de los hechos, estiman que la verdad material difiere de la verdad formal –presunta legalmente–.

111 *Cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «Cuestiones normativas y cuestiones de prueba en el Derecho tributario», *Ibídem*.

112 En este sentido, resulta criticable que el legislador de renta no haya adoptado un criterio similar al del Impuesto sobre Sociedades articulando una norma con inversión de la carga de la prueba tal como sucede en el artículo 14.1.g) TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Así, en el citado precepto, el legislador articula una norma anti-paraíso basada en la no deducibilidad de los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas –directa o indirectamente– o pagadas a través de paraísos fiscales salvo prueba en contrario. En conclusión, para ser deducible el gasto será necesario que la entidad que lo soporta pruebe la existencia y veracidad de éste, no siendo suficiente la comunicación del gasto a la Administración (*vid.* R.DGT de 20 de mayo de 1996, cit. por *Normacef Fiscal*).

Precisamente en esta misma línea argumental, nuestro Tribunal Constitucional en la STC 192/2000 declaró inconstitucional y nulo el artículo 14.7 TRITP y AJD (antigua DA. 4.ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos –en adelante LTPP–) al entender que los medios utilizados en la norma eran desproporcionados respecto al fin legítimo que se pretendía corregir con su inclusión: la evasión fiscal existente en el tráfico inmobiliario [113].

En cuanto al diseño de la norma, entendemos que es susceptible de ciertas mejoras. Así, como venimos señalando, por un lado, resulta criticable, la no admisión de prueba en contrario [114], lo que podría atentar contra el principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 CE).

Por otro lado, si el fin último de la norma reside en evitar cambios de residencia, reales o ficticios, a paraísos fiscales, hubiera sido más adecuado adoptar el criterio de la residencia y no restringir la aplicación de la norma a personas físicas de nacionalidad española. Obsérvese que no todos los residentes en nuestro país que cambian su residencia a paraísos fiscales son de nacionalidad española. En este caso, nos encontraríamos ante un supuesto de discriminación inversa por razón de nacionalidad, no prohibido por el ordenamiento comunitario (art. 12 TCE –antiguo art. 6–) [115]. Además,

---

113 En efecto, el Tribunal Constitucional en la STC 192/2000, de 19 de julio, afirmó –con buen criterio– que el hecho de que el fin de la DA cuarta de la Ley de Tasas y Precios Púlblicos (en adelante LTPP) –norma antielusiva– fuera constitucionalmente legítimo no significaba que también lo fueran los medios concretos utilizados para alcanzarlo. Así, el Alto Tribunal señaló que si la finalidad perseguida era evitar el fraude fiscal, no parecía coherente dispensar el mismo trato a quienes, sin ánimo de defraudar a la Hacienda Pública declaraban como valor el precio verdadero del negocio jurídico realizado, que a quienes torticeramente ocultaban parte del precio cierto de la operación al Fisco incumpliendo de forma insolidaria con su deber constitucional de contribuir a las cargas públicas del Estado (art. 31.1 CE). Por último, el Tribunal Constitucional concluye afirmando que la DA 4.ª LTPP al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, lo que tropieza con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

114 Así, por ejemplo, en otros países con disposiciones similares (Dinamarca o Noruega) se permite al contribuyente la prueba de la tributación efectiva en otro país distinto para escapar así de la extensión ilimitada; *cfr.* R. BETTEN, *Income Tax Aspects of Emigration and Inmigration of Individuals*, IBFD Publications, Amsterdam, 1998, págs. 287 y ss.

115 En efecto, la discriminación inversa (*reverse discrimination)* amparada por el ordenamiento comunitario se produce cuando un nacional de un Estado miembro se encuentra en una situación desventajosa frente a su propio Estado, a diferencia del nacional de otro Estado miembro. Así, en igualdad de situaciones, no puede otorgarse –a riesgo de vulnerar las disposiciones comunitarias– a los nacionales de la otra parte un trato más perjudicial desfavorable que el concedido a sus propios nacionales. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha admitido hasta la fecha estas situaciones de discriminación en sentido contrario en el caso *Werner* –en cuanto que un sujeto nacional de un Estado miembro residente en otro Estado miembro que había obtenido su cualificación profesional en el Estado de origen y se desplazaba habitualmente al mismo para realizar allí su actividad económica principal de la que obtenía la mayor parte de sus rentas; dicho sujeto quedaba presuntamente discriminado al quedar mayormente gravado que los sujetos residentes en el Estado donde realizaba la actividad– (STJCE de 26 de enero de 1993, caso *Hans Werner/Finanzamt Aachen-Innensdtadt*, asunto C-112/91, Rec. 1993, p.I-429); en el caso *Schumacker* –en cuanto se entendía que la legislación nacional era discriminatoria, y por consiguiente, contraria al ordenamiento comunitario, cuando el sujeto afectado no era nacional de dicho Estado sino un sujeto nacional de otro Estado miembro que residía también en otro Estado– (STJCE de 14 de febrero de 1995, caso *Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumacker*, asunto C-279/93, Rec. 1995, p.I-225); en el caso *Asscher* –se afirmó que el elemento trasnacional, plasmado en el ejercicio de una actividad económica y residencia en otro Estado habiendo efectuado la circulación y traslado por razones laborales, constituía un elemento suficiente para garantizar la aplicación de las nomas tributarias– (STJCE de 27 de junio de 1996, *P.H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-107/94, Rec. 1996, p.I-2471); o por último, en el caso *Gilly* –en cuanto que un nacional de un Estado miembro residente en otro Estado miembro desde donde se desplazaba a su trabajo habitual en su Estado de origen, debía quedar

la norma al no ser aplicable a extranjeros, con la mera renuncia a la nacionalidad española se puede eludir su aplicación, a riesgo de la declaración de fraude de ley que pueda emitir la Administración tributaria española por este hecho [116].

Igualmente entendemos que resulta plausible la reforma articulada a través del Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, para adecuar la normativa española a la posición adoptada por la OCDE en el marco de la «competencia fiscal perniciosa» [117]. Nótese que desde hace unos años tanto desde el ámbito de la OCDE como de la Unión Europea se vienen dando pasos trascendentales en este terreno para combatir la competencia fiscal perniciosa [118]. En nuestra opinión, sería deseable que el legislador español homogeneizara la lista cerrada de paraísos fiscales recogida en su momento en el año 1991 en atención a los avances que fueran llevando a cabo la OCDE y la UE en aras de eliminar las prácticas fiscales perjudiciales de estos Estados con nula o baja tributación [119]. En todo caso, entendemos que la Administración tributaria no debería sujetar por obligación ilimi-

amparado por los derechos sobre circulación de trabajadores porque al contraer matrimonio con un nacional del otro Estado miembro adquirió también su misma nacionalidad además de su residencia (STJCE de 12 de mayo de 1998, caso esposos *Robert Gilly/Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, asunto C-336/96). *Vid.* sobre el particular los trabajos de F.A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y Derecho comunitario,* Tecnos, Madrid, 1998, págs. 77 y ss. P.M. HERRERA MOLINA, «La discriminación inversa en el Derecho comunitario. Apunte sobre la STJUE (Sala 6.ª) de 24 de octubre de 1996», *Impuestos*, n.º 14, 1996. J. SANTABARBARA, *La no discriminación fiscal,* Edersa, Madrid, 2001, págs. 254 y ss.

116 *Cfr.* A. DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, «La extensión de la sujeción tributaria en el Derecho comparado y en la nueva Ley de renta», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 191, 1999, pág. 186.

117 Resulta criticable que hasta fechas muy recientes, la Administración tributaria española empleaba una norma reglamentaria del año 1991 (RD 1080/1991, de 5 de mayo), para determinar cuáles eran los paraísos fiscales a los que se negaba la aplicación de los beneficios fiscales que establece la norma española. Para CALDERÓN y MARTÍN JIMÉNEZ, dicha norma se trataba de una lista negra que resulta constitutiva (no es, por tanto, orientativa o presuntiva para las autoridades españolas y los propios contribuyentes a modo de una *grey list)* de carácter *cerrado o tasado,* si bien con vocación y naturaleza *dinámica* (al ser necesaria y preverse su actualización) pero articulada en la práctica de forma estática; *cfr.* J.M. CALDERÓN CARRERO y A.J. MARTÍN JIMÉNEZ, *Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea,* Documento de trabajo n.º 11, IEF, Madrid, 2004, págs. 7 y 8.

118 *Vid.* sobre el particular, en el ámbito de la Unión Europea, el *Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas*- Documento SEC (96) 487 final, de 20 de marzo de 1996; y en el seno de la OCDE, el *Informe sobre competencia fiscal perjudicial: un problema mundial*, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de 20 de enero de 1998, aprobado por el Consejo de la OCDE de 9 de abril de 1998 (recogido en la página *www.oecd.org)*. Para mayor información, *vid.* a A. MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, «Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: semejanzas y diferencias», *Documentos de trabajo*, n.º 4, 2001, págs. 5 y ss; y de la misma autora, «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Documentos de trabajo*, IEF, n.º 1, 2002, págs. 4 y ss. J. MALHERBE, «Competencia fiscal perjudicial y paraísos fiscales», *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2001, págs. 11 y ss.

119 Al objeto de derogar o sustituir en su caso, la lista del 91 por otra más actualizada, se plantea el dilema de seguir un sistema de lista abierta –como sucede *v.gr.* en Alemania o Reino Unido, entre otros– o de lista cerrada. El sistema de lista abierta se caracteriza por recoger en la norma una serie de parámetros o criterios objetivos que sin necesidad de especificar ningún paraíso fiscal, por sus rasgos característicos pueden con cierta facilidad asociarse a dicho grupo. Así, entre los criterios objetivos que podría emplear la legislación nacional para definir los paraísos fiscales son las siguientes: sistemas fiscales caracterizados por una baja o nula tributación, amplia protección del secreto bancario, legislación mercantil y financiera flexible lo que provoca la ausencia de controles administrativos –fiscales, de cambio–, y escasa o nula red de convenios internacionales en materia fiscal. Por su parte, el sistema de lista cerrada –como el español– se enfrenta al inconveniente de que casa mal con el dinamismo que exige la práctica fiscal internacional. Así, bastaría la aparición de un nuevo paraíso fiscal para que el contribuyente acogiéndose a dicho régimen burlara la norma del Estado.

tada a aquellos sujetos que residieran en alguno de los países que aparecen en la lista «negra» siempre que dichos Estados dispongan de cláusula de intercambio de información, y pese, insistimos, a su inclusión expresa en la *black list* (o «lista negra») elaborada en el año 1991 [120].

D) La residencia en los convenios de doble imposición.

En primer lugar, debe señalarse la primacía que tienen los Tratados y Convenios Internacionales sobre la legislación interna [121], por lo que cuando exista conflicto entre dos países para determinar la residencia fiscal de un contribuyente, habrá que acudir –en los casos que exista– al convenio ratificado por ambos Estados al objeto de distribuir la soberanía fiscal. Nótese que la calificación del sujeto como residente no es baladí, pues el Estado de la residencia gravará al sujeto conforme a una obligación ilimitada, es decir, por la llamada «renta mundial». En efecto, el sujeto considerado residente estará sometido a una obligación ilimitada –denominada tradicionalmente «obligación personal»–, cuya consecuencia jurídico-fiscal consiste en tributar por todas las rentas con independencia del lugar donde se obtengan.

En todo caso, el otro Estado en conflicto (si constituye Estado de la fuente) podrá someter a gravamen la misma renta por obligación ilimitada –tradicionalmente «obligación real»–. Por esta circunstancia, los distintos modelos de convenio proponen que el Estado de la residencia aplique alguno de los métodos (exención o imputación) para evitar la doble imposición internacional [122].

Por otro lado, puede suceder que los contribuyentes intenten deslocalizar fiscalmente sus rentas mediante un cambio de residencia hacia países o zonas con una presión fiscal más reducida. Los distintos convenios de doble imposición no contienen normas generales para combatir prácticas elusivas de cambios de residencia. Nótese que todos los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, para definir a una persona residente de un Estado, se remiten a la legislación propia de cada país, por lo que será la normativa propia de cada Estado la que recoja normas espe-

120 Entendemos que este criterio debería tomarse como práctica administrativa generalizada para calificar a un Estado o jurisdicción como paraíso fiscal. Nótese que la medida propugnada por nosotros es la misma que se recoge en el artículo 21.1.b) TRLIS para la aplicación de una exención sobre la obtención en otros Estados de dividendos y rentas de fuente extranjera procedentes de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español. Si bien, debe reconocerse que este supuesto plantea dificultades para integrarlo analógicamente del ámbito del impuesto societario al de las personas físicas, pues como es sabido, el artículo 14 LGT proscribe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, *exenciones,* y demás beneficios o incentivos fiscales. Esta circunstancia debe invitar al legislador de renta a que regule con carácter urgente una disposición similar para salvar esta limitación legal.

121 En esta línea, se manifiestan los artículos 5 TRLIRPF, artículo 3 TRLIRNR, y artículo 3 TRLIS.

122 *Cfr.* J.R. MEDINA CEPERO, «Los métodos para evitar la doble imposición en los Convenios de doble imposición internacional, *Revista Información Fiscal*,n.º 47, 2001, págs. 39 y ss. F. SERRANO ANTÓN, «Métodos para eliminar la doble imposición internacional», en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional*, Ed. Estudios Financieros, Madrid, 2001; y J.J. RUBIO GUERRERO, «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y la doble imposición internacional», en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, (Dir. T. CORDÓN EZQUERRO), IEF, Madrid, 2001, págs. 46 y ss.

cíficas anti elusión [123]. Éste es el caso por ejemplo, de las normas generales de extensión de la sujeción tributaria que se recogen en distintos países del Derecho comparado (EE.UU., Dinamarca, Francia, Holanda, Noruega, Finlandia, Islandia y Suecia), así como normas específicas antiparaísos fiscales (Alemania, España, etc.).

E) La residencia fiscal en el MC OCDE.

El apartado 8 de los Comentarios al artículo 4.1 del MC OCDE establece un carácter omnicomprensivo del concepto de residencia (domicilio, residencia efectiva, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga) al objeto de abarcar alguna de las definiciones genéricas que pueden establecer los distintos Estados en sus legislaciones domésticas. Partiendo del hecho de que cada Estado puede establecer criterios distintos para considerar a una persona física residente del mismo, dos Estados podrían coincidir por aplicación de sus normas internas en considerar a una persona física como residente.

Precisamente el artículo 4.2 MC OCDE establece un criterio jerárquico para resolver los conflictos que puedan surgir entre Estados para determinar la residencia [124]. Este criterio conocido en el derecho anglosajón como «*tiebreaker rule*» opera sobre la base del principio de especialidad de forma sucesiva o decreciente de la forma siguiente:

- Las personas físicas se consideran residentes del Estado donde tienen una *vivienda permanente*. En primer término, se da prioridad al Estado donde se disponga de una «vivienda permanente». Nótese que el carácter «permanente» de la vivienda no requiere necesariamente la propiedad de ésta, sino que cualquier forma de vivienda puede ser admitida (*v.gr.* vivienda unifamiliar o apartamento que sea propiedad del interesado o en alquiler, habitación alquilada con muebles), tal como se establece en el parágrafo 13 de los Comentarios al artículo 4.1.a) MC OCDE. Así, debe ser suficiente con la posesión o disfrute de una vivienda a «condición de que tenga el carácter de permanente», circunstancia que sucederá cuando la persona la haya amueblado y reservado para su uso con intención de residir de manera continuada y no ocasional [125]. En efecto, siguiendo a

123 Por otro lado, se produciría en nuestra opinión una «competencia fiscal lesiva» si la ley interna de un Estado configurara normas destinadas a facilitar la elusión fiscal de otro Estado a través de estimular la sujeción a la soberanía fiscal de ese Estado fijando puntos de conexión distintos a los que se recogen convencionalmente o reduciendo considerablemente la presión fiscal para atraer las inversiones con el consiguiente perjuicio del interés fiscal de otros países.

124 Como afirma CARMONA FERNÁNDEZ, la definición de los sujetos beneficiarios de un determinado tratado, en cuanto residentes fiscales en uno de los Estados firmantes del convenio, representa una norma antiabuso primaria y primordial; *cfr.* N. CARMONA FERNÁNDEZ, «Medidas antielusión fiscal: medidas antiabuso en los convenios de doble imposición», ob. cit., pág. 163.

125 Así, conforme al parágrafo 13 de los Comentarios al artículo 4.2 la ocasionalidad en el alojamiento viene determinada por estancias de corta duración por motivos de viajes de placer, de negocios, de estudios, de estancia en una escuela, etc. En el mismo sentido, la contestación de 16 de septiembre de 1992 de la DGT señala que tener una vivienda permanente no exige necesariamente la posesión de la misma, pues basta con que aquélla esté reservada para su uso con intención

AVERY JONES y otros, el elemento temporal no juega tanto en razón de la permanencia en la propiedad o posesión como en la continuidad en el uso de la vivienda para su utilización en la vida doméstica y cotidiana [126].

Si tuviera vivienda permanente en los dos Estados se considerará residente del Estado en el que *mantenga relaciones personales y materiales más estrechas* (centro de intereses vitales) [127]. Los Comentarios al artículo 4.2 MC OCDE en su parrágrafo 15.º aclaran que debe tomarse en consideración sus relaciones personales (comprendiendo tanto las relaciones familiares, como las sociales, políticas, culturales, etc.) así como sus relaciones económicas, entendiendo por tales las que constituyan la fuente de recursos del interesado (la localización de los negocios, la sede de administración del patrimonio, etc.). Por consiguiente, esta circunstancia implica que no cabe aquí reglas apriorísticas sino que habrá que estar a cada caso concreto valorando todas estas circunstancias en su conjunto [128]. Esto explica el fallo de la R.TEAC de 19 de diciembre de 1997 (*JT* 1998, 23) considerando residente en España a una persona que mantenía relaciones personales similares en Suiza y en nuestro país por contar en este último Estado con un cuantioso patrimonio y elevadas inversiones [129].

---

de permanencia. No obstante, la Administración no considera suficientemente acreditada la residencia por el mero hecho de que el interesado adquiera una casa, pague determinados tributos en un país o, simplemente se acredite como residente en las oficinas consulares (R.TEAC de 6 de julio de 1988).

126 *Cfr.* J. AVERY JONES y Otros, «Dual residence of individuals: the meaning of the expressions in the OECD Model Convention», *British Tax Review,* núm. 15, 1981, pág. 116.

127 En alguna ocasión se ha identificado en nuestra opinión erróneamente la «vivienda permanente» con el lugar donde el interesado mantenga relaciones personales más estrechas, excluyendo las de carácter financiero o económico; Ministerio de Asuntos Exteriores francés, 25 Dr. fisc. 21, 1975; cit. por J. DE ARESPACOCHAGA, *Planificación Fiscal Internacional,* ob. cit., pág. 153).

128 Siguiendo a ALMUDI y SERRANO, las circunstancias se examinarán en su conjunto, pero en cualquier caso, resulta evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir una atención particular; *cfr.* J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», ob. cit., pág. 38. En esta línea, se ha manifestado la R.TEAC de 9 de abril de 1997 y la SAN de 1 de junio de 2000 (CaT, n.º343, 2000, págs. 55 y ss.) que confirma la doctrina administrativa fallada años atrás.

129 Reproducimos por su interés parcialmente el Fundamento Jurídico sexto de esta doctrina administrativa: «En el presente caso, dado la situación familiar del interesado, soltero y con dos hijas, residentes cada una en cada uno de los respectivos países, España y Suiza, sin que exista prueba fehaciente que acredite con cuál de las dos realmente convive, resulta difícil alcanzar una conclusión fundada acerca de los vínculos personales del interesado y cualquier afirmación al respecto no dejaría de ser suposiciones carentes de fundamento y, por ende, imbuidas de subjetividad. Ha de mencionarse, además, que los datos que la Inspección cita como significativos de los lazos personales con España, como son la pertenencia a clubes deportivos o recreativos, constituyen un elemento más, en pro de la vinculación con España; aunque el interesado pretende atribuirles escaso valor como indicativos de una relación permanente, alegando que las instalaciones no se usan y se mantienen por razones de prestigio social, etc., lo cierto es que tales datos son hechos ciertos, que en sí mismos implican una relación personal con un país y las explicaciones que el mismo da para negar virtualidad a estos hechos no son sino meras especulaciones, que pueden ser ciertas o no, no sustentadas en prueba alguna. Por el contrario, el interesado no aporta ningún dato de índole análoga a los señalados por la Inspección que resaltase su vinculación con Suiza, contrarrestando, así, al menos, el nexo personal con España que aquéllos conllevan, y demostrando que igualmente se da respecto de ese otro país. Alega, sí, y adjunta acreditación de ello, que tiene matriculados en Suiza dos vehículos para uso particular y goza de un permiso de conducir, lo cual indudablemente es un indicio de relación con el país, pero igualmente se da ese dato con respecto a España, en donde tiene matriculado un vehículo Mercedes, que ha pasado las preceptivas inspecciones técnicas hasta 1993 inclusive, y un carnet de conducir en vigor, por lo que tampoco

- Si no pudiera determinarse el centro de intereses vitales o no tuviera vivienda permanente en ninguno de los dos Estados, se considerará residente del Estado donde *viva habitualmente*.

  Por el carácter autónomo de la disposición del artículo 4.2 MC OCDE no cabe acudir a la legislación doméstica de los distintos Estados. En base a esta afirmación, en el supuesto hipotético en el que el interesado mantenga de forma permanente una vivienda en cada Estado y la fórmula del centro de intereses vitales no sea decisiva, el criterio determinante será el del lugar donde el interesado permanezca más a menudo, computando a estos efectos no sólo las estancias en la vivienda, sino también en cualquier otro lugar del territorio del Estado. [130]

- Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea *nacional* (art. 4.2.c), constituyendo este caso, uno de los pocos supuestos en que el MC OCDE se aparta de alguna de las manifestaciones del principio de territorialidad para acudir al principio de nacionalidad.

- Por último, el artículo 4.2 MC OCDE y parágrafo 14 de sus Comentarios establece como cláusula residual que si el sujeto tuviera doble nacionalidad en ambos Estados o no pudiera acreditar ninguna nacionalidad, las autoridades competentes de los dos Estados resolverán el caso de común acuerdo a través del *procedimiento amistoso* que regula el artículo 25 [131].

  En nuestra opinión, todos estos problemas como venimos señalando podrían minimizarse si únicamente se gravara al sujeto en el Estado de la fuente, mientras que el Estado de la residencia se reservaría la aplicación de un tipo de gravamen superior mediante la aplicación de un método de exención con progresividad.

---

es definitorio de su vinculación permanente con uno u otro país, sino todo lo más demostrativo de un considerable poder adquisitivo, que en última instancia reconduce nuevamente el planteamiento a los aspectos económicos del interesado. Tampoco la circunstancia de que tenga tarjeta de residencia en Suiza es definitorio a los efectos de considerar que el centro de intereses vitales se halla en Suiza, pues la obtención de la misma implica conceptos de control de cambios, ajenos y en modo alguno excluyentes de los que los Convenios fiscales manejan a efectos de definir el centro de intereses vitales. En conjunto, a la vista de la dificultad de situar en alguno de los dos países el núcleo fundamental de sus relaciones personales, se hace preciso dirigir la atención a los aspectos económicos, más tangibles y susceptibles de acreditación (...). Ante la ausencia de datos sobre los bienes y rentas en el extranjero, es razonable concluir que en ningún otro país dispone el interesado de más bienes y rentas que en España, por lo que es ese país al que cabe considerar como país de residencia según la regla del Convenio analizada (...)».

130 Parágrafo 17 de los Comentarios al artículo 4.2 MC OCDE.

131 Esta solución prevista como cláusula de cierre como apunta TOVILLAS, plantea una serie de dificultades para la persona física interesada como es la inseguridad jurídica en la que puede encontrarse esa persona durante el proceso, que puede durar largo tiempo y que culmina con el acuerdo entre los Estados; *cfr.* J.M.ª TOVILLAS, *Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, pág. 51.

IV. LA RESIDENCIA COMO PUNTO DE CONEXIÓN

A) La residencia en la legislación estatal.

1) Criterios para determinar la residencia en nuestro país.

a) La permanencia territorial.

Nos encontramos ante el criterio básico y tradicional para determinar la residencia habitual de las personas naturales en territorio español. Conforme a este criterio, se entenderá que una persona tiene su residencia habitual en España cuando permanezca en nuestro territorio más de 183 días durante el año natural [132]. El legislador español atiende a un criterio real y dinámico descartando la residencia registral y ficticia tal como se regula en otros países de nuestro entorno jurídico (*v.gr.* Italia, Bélgica).

La permanencia en nuestro país deberá computarse de acuerdo con las ausencias *esporádicas (*ausencias *temporales* en la anterior ley) salvo que el contribuyente *acredite* (*«demuestre»* en la Ley 18/1991) su residencia fiscal en otro Estado.

Por un lado, ni la ley ni el reglamento recogen una definición del término «ausencias esporádicas». Como venimos señalando, la ley anterior empleaba el término «ausencia temporal». Entendemos que este cambio de término no implica modificaciones sustanciales con respecto a la legislación anterior [133] y nos encontramos más ante una cuestión de matiz. La ausencia «esporádica» se caracteriza por ser breve, ocasional y con intención de retorno [134]. Probablemente, el legislador de renta pretende subrayar más el carácter intencional, pese al desplazamiento al extranjero, de seguir vin-

---

132 En este sentido, se manifestó la R. DGT (Subdirección General de Relaciones Fiscales Internacionales) de 10 de marzo de 1997 (consulta n.º 0441-97) respecto a un contribuyente que traslada su residencia a España (permaneciendo en nuestro país más de 183 días al año) y percibía las rentas a través de una empresa radicada en México. Por su parte, la R.DGT de 22 de marzo de 2001 (consulta n.º 0605-01) no consideró residente en España a un sujeto que se trasladó a nuestro país los dos últimos meses del período impositivo.

133 Para PÉREZ ROYO, la adjetivación no es equivalente. Así, «según el Diccionario de la Real Academia, lo temporal es lo que dura por algún tiempo, mientras que lo esporádico es lo ocasional, sin ostensible enlace con antecedentes ni consiguientes. En definitiva, puede haber ausencias temporales que no sean esporádicas. Con la nueva redacción del precepto ¿qué haremos con ellas: incluirlas o no incluirlas a efectos del cómputo de los 183 días de permanencia en territorio español? Entendemos que la respuesta debe ser negativa, aunque no creemos que el tema vaya a tener consecuencias en la práctica»; *cfr.* I. PÉREZ ROYO, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 53.

134 Para GARCÍA NOVOA, el concepto *ausencia temporal* resultaba bastante indefinido y exigía concretar su duración. Mientras que la *ausencia esporádica* parece aludir no tanto a la duración de la ausencia, sino a determinadas características de la misma –motivos de la ausencia, condiciones en que la misma se desarrolla– que permiten deducir un ánimo de retorno; *cfr.* C. GARCÍA NOVOA, en la obra colectiva *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, coordinadores P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, C. GARCÍA NOVOA y A. LÓPEZ DÍAZ, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 131.

culado económica y afectivamente a nuestro país [135]. En todo caso, el cómputo de la permanencia con ausencias esporádicas admite «prueba en contrario», por lo que las ausencias esporádicas no se computarán si el contribuyente acredita su residencia fiscal en otro país.

Mayor interés despierta la expresión de que serán relevantes, a estos efectos, las ausencias esporádicas cuando el sujeto acredite, no ya su permanencia durante 183 días en otro país –como señalaba la Ley 18/1991– sino su residencia fiscal en otro Estado. Con buen criterio, el legislador incorpora al texto de la ley el criterio que venía siguiendo la Administración en diversas consultas planteadas a la Dirección General de Tributos de exigir la acreditación de la residencia fiscal más que el demostrar la residencia en otro Estado [136].

Asimismo, a partir del 1 de enero de 2001 para la determinación de la residencia habitual en territorio español, a través de la DA 11.ª de la Ley 55/1999, se establece que no se deberán tener en cuenta las estancias temporales en España debidas a obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas [137].

Por consiguiente, la referida acreditación no debe consistir de forma exclusiva en un certificado de residencia emitido por las autoridades tributarias de un determinado territorio, sino que dada la libertad de prueba en materia tributaria, cualquier medio de prueba será válido para excluir su con-

---

135 Así, por ejemplo, un tenista que participase en distintos torneos fuera de nuestro país, podría ser considerado residente pese a que no permaneciese más de 183 días en España, si se computaran las ausencias esporádicas fuera de nuestro territorio para participar en dichos torneos. La justificación de que los días que pasa fuera de España se computen como días permanecidos en nuestro territorio puede tener origen en que estas ausencias esporádicas no existe ánimo de perpetuarlas en el tiempo, ni existe intención de cambiar de residencia por lo que se establece una ficción de que sigue permaneciendo en nuestro país pese a su ausencia temporal o esporádica en nuestro país. A esta misma conclusión llegó la DGT en R. de 23 de febrero de 2000 (pág. *www.Ministerio de Hacienda*, consultas DGT, n.º de consulta 0320-00).

136 Así, en la R.DGT de 7 de mayo de 1992 se planteó la consulta de un español contratado por una empresa mozambiqueña de pesca que deseaba saber si era suficiente para demostrar su residencia en Mozambique la aportación de un certificado de nacionalidad expedido por la Sección Consular de la Embajada de España en Maputo –junto a los visados de su pasaporte–. Pues bien, la doctrina de la Administración en este punto fue la siguiente: «El certificado de nacionalidad no sirve para demostrar su permanencia por más de 183 días en Mozambique, ya que lo único que demuestra es que se encuentra incluido en el registro de Matrícula de españoles en la Sección Consular de la Embajada de España en Maputo, pero de ello no se deduce que usted haya permanecido durante 183 días de un año natural en dicho país. Tampoco puede admitirse como prueba de residencia habitual en un Estado los visados del pasaporte, ya que en muchos casos no se necesita visado para transitar de unos Estados a otros. Para demostrar su residencia habitual por más de 183 días en Mozambique tendrá que aportar un certificado de residencia fiscal expedido por el Ministerio de Hacienda de dicho país»; *vid. IRPF. Doctrina de la Dirección General de Tributos,* 1995, págs. 125 y126.

137 Así, para ALMUDI CID y SERRANO ANTÓN, la redacción del segundo párrafo del anterior artículo 9.1 a) de la LIRPF –actual art. 9.1.a) TRLIRPF–, introducida por la DA 11.ª de la Ley 55/1999, se confirma la intrascendencia de la diferenciación entre ausencias y presencias temporales y esporádicas. ¿Acaso se computaría a los efectos de esta norma una presencia esporádica y no se tendrán en cuenta una presencia temporal consecuencia de obligaciones contraídas en un acuerdo de colaboración humanitaria? Aceptar dicho razonamiento –a juicio de estos autores– conduciría al absurdo por lo que, desde un punto de vista práctico, el señalamiento de las ausencias esporádicas a efectos del cómputo de la regla de los 183 días no ofrece novedad alguna frente a las anteriores ausencias temporales»; *cfr.* J. ALMUDI CID y F. SERRANO ANTÓN, «La residencia fiscal de las personas físicas en los Convenios de doble imposición internacional y en la normativa interna española», ob. cit., pág. 90.

sideración de residente en España [138]. Sin embargo, la Administración en diversas consultas ha sido ciertamente restrictiva a admitir la prueba negativa de la no residencia en España. Así, ha negado la validez como elementos probatorios de la residencia fiscal en un determinado territorio de certificados de residencia administrativa, así como tampoco ha concedido valor acreditativo de la misma a certificados de empadronamiento, recibos de consumo de agua, de gas, etc [139].

En todo caso, entendemos que la Administración debe valorar conjuntamente todos los elementos probatorios para determinar la residencia o no en nuestro país. Así, dada la facilidad que existe en la actualidad para la expedición de un certificado de residencia –en el que se hace constar la permanencia y las obligaciones fiscales del interesado– por parte de las autoridades administrativas de determinados paraísos fiscales, la Administración no debería aceptar sin más como elemento probatorio el citado certificado de residencia expedido por la autoridad competente de ese país, sino que habrá que resolver caso a caso, y en función de todo el material probatorio que pueda aportar el contribuyente [140]. No obstante, en nuestra opinión los certificados fiscales de residencia que se expidan por las autoridades administrativas de países no calificados como paraísos fiscales sí deberían servir en principio –a falta de una contraprueba aportada por la Administración– para considerar al sujeto residente en dicho Estado [141].

---

138 En efecto, siguiendo a C. GARCÍA NOVOA, la residencia podrá probarse por cualquier medio admisible en Derecho, siendo el más normal el certificado de residencia fiscal expedido por las Autoridades fiscales del Estado en cuestión. Esta regla tiene una importante excepción: el supuesto de que el Estado respecto al que se pretende probar la residencia sea un paraíso fiscal; *cfr.* C. GARCÍA NOVOA, en la obra colectiva *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 131. En el mismo sentido, se manifiesta J. DE ARESPACOCHAGA, al afirmar que «cualquier certificado que permita acreditar suficientemente un período mínimo de estancia en un territorio puede servir (certificado de residencia civil, permisos de estancia o de trabajo, visados especiales, etc.); *cfr.* J. DE ARESPACOCHAGA, *Planificación fiscal internacional*, ob. cit., pág. 53. En esta línea, se manifestó la RTEAC de 9 de febrero de 2001 al determinar la residencia en nuestro país de una conocida tenista profesional de nacionalidad española que alegaba su residencia en Andorra en base a una presunta residencia formal con base en un certificado de las autoridades tributarias de dicho Estado, si bien esta circunstancia no fue suficiente en cuanto que no pudo acreditar la permanencia efectiva durante más de 183 días en Andorra.

139 En efecto, con buen criterio, la Administración no ha admitido certificados de empadronamiento, ni recibos de luz, agua, gas o electricidad, ya que las personas no siempre residen fiscalmente en el lugar donde están empadronadas y los recibos de consumo de los servicios no presuponen que el consumo se haya realizado por el titular; *vid.* Rs. DGT de 26 de mayo y 21 de diciembre de 1998 (*Normacef Fiscal).* Sin embargo, en Italia, las autoridades fiscales han regulado mediante Circular Ministerial (140/E de 24 de junio de 1998) un listado orientativo de los criterios que ha de seguir la Administración en caso de duda para determinar si un contribuyente reside o no en Italia (*v.gr.* colegio de los hijos menores, inscripción en un censo electoral, etc.) lo que garantiza la seguridad jurídica del contribuyente.

140 En algunas ocasiones, el criterio de la Administración ha sido especialmente restrictivo para admitir la prueba de la residencia en otro país. Así, en contestación a la consulta de 21 de junio de 1999 (n.º 1075-99) de la DGT (*Normacef Fiscal)* «*se* afirmaba que la Administración podría solicitar, además del certificado de residencia del lugar de destino, cualquier medio de prueba que sirva para acreditar que el contribuyente ha permanecido efectivamente en el territorio al que declara haber trasladado su residencia. En todo caso, la apreciación de las pruebas aportadas habrá de ser efectuada en cada supuesto concreto por la Administración tributaria, sin que puedan enunciarse de modo general y teórico los medios de prueba que sirven para demostrar la permanencia efectiva, ya que procederá analizar caso por caso cada supuesto». En esta línea, también se ha manifestado la consulta de la DGT de 21 de noviembre de 1994 al afirmar que la prueba de la residencia de un sujeto en EE.UU. se llevará a cabo mediante la presentación de un certificado de residencia fiscal emitido por el *Treasury Department* de EE.UU., lo que implicará no sólo su permanencia en este país durante más de 183 días sino también su sometimiento a gravamen en EE.UU. por las rentas mundiales.

141 Por desgracia no existe un certificado fiscal de residencia homologado por alguna institución supranacional, por lo que a falta de éste, las autoridades administrativas españolas vienen exigiendo un documento público expedido por las autoridades nacionales del citado país en el que se certifique que el citado sujeto ha pagado un impuesto de naturaleza simi-

En esta línea, la Ley 40/1998 introduce como novedad una cláusula anti-paraíso al afirmar que cuando el país en el que el sujeto acredita su residencia sea considerado un paraíso fiscal, además de probar la residencia fiscal, debe probarse la permanencia en dicho territorio en al menos 183 días durante el año natural.

El legislador orienta esta norma hacia quienes en razón de su constante movilidad geográfica, podrían acreditar su residencia en un paraíso fiscal sin efectivamente residir en éste [142]. De esta forma, se presume –salvo prueba en contrario– que quien traslada su residencia a uno de estos territorios lo hará con fines elusivos y por lo tanto, se le exige la comprobación de la circunstancia contraria: su permanencia efectiva en el paraíso fiscal durante un determinado período de tiempo. Así, es por todos conocida la práctica de efectuar un traslado indirecto a otro país que no posea este tipo de normas y que permita considerar al recién llegado como residente desde el primer día, sin necesidad de que transcurran los 183 días efectivos a lo largo de un año natural, para que se emita el correspondiente certificado de residencia fiscal, y así evitar la aplicación de la denominada «cuarentena fiscal». Por todo ello, parece que la inclusión de esta norma resultaba necesaria para evitar la deslocalización de rentas a través de residencias fiscales «ficticias» en paraísos fiscales o zonas de baja o nula tributación, si bien sería deseable, que tal como se configura la norma, la Administración sea ciertamente flexible en la admisión de los medios de prueba para evitar que el contribuyente se encuentre ante una verdadera prueba diabólica [143]. Así, *v.gr.* nos tememos que la Administración será reacia a admitir como medio de prueba de la residencia en un paraíso fis-

lar al que se exige en el otro Estado. Así, en la R.TEAC de 4 de diciembre de 1998 se rechaza como medio de prueba de la residencia de un sujeto en el citado Estado, los pasaportes o tarjetas de residencias que no estén autenticados. Igualmente, en la R.DGT (Subdirección de Relaciones Fiscales Internacionales) de 21 de abril de 1999 (n.º de consulta 0590-99) se rechaza como prueba de la residencia en otro país el certificado de baja en el Registro de Matrícula expedido por el Cónsul de España en Londres, pues «la residencia fiscal implica, además de la permanencia en un Estado, la sujeción en ese Estado a imposición por la renta mundial del sujeto pasivo, lo cual no es competencia de los cónsules».

Por su parte, a través de la Rs.DGT (Subdirección General de Relaciones Fiscales Internacionales) de 3 de enero (n.º de consulta 0002-97), 24 de marzo (n.º de consulta 0571-97) y 16 de abril de 1997 (n.º de consulta 0810-97), y de 29 de mayo de 2001 (n.º 1030-01) se deduce que el contribuyente para acreditar la residencia fiscal en nuestro país debe aportar un certificado expedido por la Sección de Regímenes Especiales de la Delegación de la AEAT –cuyo plazo de validez es de seis meses a partir de la fecha de expedición– donde se refleje que tiene su domicilio fiscal en nuestro país, o una copia de la declaración del IRPF o del Impuesto sobre el Patrimonio del último ejercicio económico, efectuados en España por obligación personal.

Actualmente, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 22 de diciembre de 1999 (BOE de 30 de diciembre) regula dos modelos de certificados de residencia: el general, y el especial que se expide en relación a aquellos países con los cuales España tiene suscrito un convenio de doble imposición.

142 *Cfr.* PRICE WATERHOUSE-COOPERS, *Comentarios de urgencia a la Ley del Impuesto sobre la Renta y a la Ley de no residentes*, Editorial Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 69. Esto explica el criterio administrativo de la DGT (contestación de 21 de octubre de 1996) de no admitir la consideración de residente en Panamá a un sujeto que únicamente presentó un documento justificativo del alta en el mes de septiembre en el Registro de contribuyentes de Panamá sin aportar ninguna otra prueba de su permanencia efectiva en dicho Estado.

143 *Cfr.* I. GÓMEZ CALLEJA, «La residencia fiscal en las nuevas Leyes de IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad», *Gaceta Fiscal*, n.º 195, 2001, pág. 46. En esta misma línea, el profesor PÉREZ ROYO ha criticado la redacción de esta norma, pues el contribuyente se enfrentará ante la exigencia de una prueba, no difícil, sino probablemente de imposible aplicación; *cfr.* I. PÉREZ ROYO, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 54.

cal la existencia de un certificado de residencia en el citado territorio junto a ciertos recibos de luz, gas, agua o teléfono a nombre del interesado, pues podría alegarse que en este caso lo que se prueba fehacientemente es la existencia de un gasto, pero no de que ese consumo se haya realizado efectivamente por su titular [144].

Por último, podría cuestionarse la idoneidad o superposición de esta norma con la existencia del supuesto comentado anteriormente de sujeción al IRPF para los nacionales que cambien su residencia a un paraíso fiscal durante los cuatro años siguientes al cambio (art. 9.3 TRLIRPF) [145]. En nuestra opinión, este supuesto vendría a configurarse como una cláusula de cierre al sujetar ilimitadamente al IRPF no sólo a los nacionales (art. 9.3 TRLIRPF), sino a cualquier otra persona (con independencia de su nacionalidad) que alegue residir en un territorio calificado como paraíso fiscal.

b) La localización en España del núcleo principal de sus actividades o intereses económicos.

El artículo 9.1.b) TRLIRPF establece como criterio complementario al de la permanencia territorial, el que una persona se entenderá residente cuando radique en España el núcleo principal o base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. La normativa actual se mantiene de forma similar a su antecesora. Por un lado, se produce una adaptación técnica a la nueva terminología del IRPF, ya que la Ley 37/1998, alude ahora a las «actividades económicas» –eliminando la referencia a las «actividades empresariales o profesionales» de la legislación anterior, y por otro lado, se introduce la adjetivación «directa» o «indirecta» a los intereses económicos que radican en nuestro país, tratando de evitar el subterfugio del contribuyente de que utilice una sociedad interpuesta con el fin de eludir la aplicación de la norma [146].

144 Así, podría suceder que el interesado tuviera arrendado un inmueble a un tercero figurando aquél como único titular en las distintas compañías de servicios. La prueba del consumo resultaría cierta, pero el citado recibo no acreditaría que ese servicio ha sido disfrutado por su titular.

145 Así, para I. PÉREZ ROYO (*cfr. Ibídem*) esta norma carece de sentido por la existencia del artículo 9.3 LIRPF.

146 *Vid.* en esta línea, la R.TEAC de 19 de diciembre de 1997 (*JT 243, 1998)* que atrajo la residencia a nuestro país por la utilización de una sociedad interpuesta en otro Estado, al afirmar que la noción de *intereses económicos* es más amplia que la de *propiedad directa;* puesto que «si no, se habría empleado este término en la norma». Así, para GARCÍA NOVOA, con la referencia a la forma directa e indirecta de las inversiones se plantea una especie de *levantamiento del velo* que la Administración podrá poner en práctica a los solos efectos de determinar la residencia del socio en España. «Para ello, se le debe exigir a la Administración una prueba lo suficientemente rigurosa de que a través de la titularidad de las participaciones del contribuyente se esconde la gestión de sus actividades económicas en España. Pero en modo alguno puede servir esta previsión para destruir la interposición de las sociedades, pues a tal efecto sólo cabe cuando está expresamente previsto en la ley»; C. GARCÍA NOVOA, en la obra colectiva *Estudios del Impuesto sobre la renta de las personas físicas,* ob. cit., pág. 133.

Este criterio en nuestra opinión es complementario del anterior pudiendo acudir la Administración en estos casos cuando resulte de difícil aplicación el criterio de la permanencia en España [147]. Por consiguiente, la Administración es la que asume la carga de la prueba en virtud del artículo 114 LGT [148].

Por desgracia, ni la ley ni el reglamento definen qué debe entenderse por núcleo principal o la base de actividades o intereses económicos [149]. Podrían conjugarse los dos siguientes factores para definir el concepto jurídico indeterminado:

- Que en territorio español se encuentren las principales fuentes de renta, y
- Que la mayor parte del patrimonio radique en España.

Entendemos por un principio de coherencia que debe atenderse al lugar donde se encuentren las principales fuentes de renta, del mismo modo que la misma ley fija también la residencia autonómica en el lugar donde se perciba la mayor parte de la renta que conforma la base imponible del impuesto.

147 Piénsese por ejemplo en un contribuyente que tiene en España radicada su actividad económica (la mayor parte de la renta la obtiene en nuestro país), sin embargo, acredita que reside en otro país (ya sea un paraíso fiscal u otro Estado con menor presión fiscal que en España) más de 183 días al año para evitar el pago del impuesto español. En nuestra opinión, la Administración tributaria podría acudir al criterio del centro de intereses económicos para considerarla residente en España y hacerla tributar al IRPF en atención a la renta mundial. Así la Administración tributaria española ha considerado en alguna consulta tributaria a un sujeto residente en España aun cuando no concurriría el requisito de la permanencia, pero los intereses económicos del individuo consistían en el desarrollo de un trabajo en España y en la propiedad de un inmueble en nuestro país (contestación de la DGT de 22 de julio de 1992). No obstante, en el caso de que el país donde permaneciera más de 183 días considerara al sujeto también residente entendemos que habría que acudir –en su caso– al convenio de doble imposición entre España y el citado Estado para determinar el criterio del reparto.

148 En esta línea, también se ha manifestado PÉREZ ROYO, que basándose en cierta doctrina administrativa (R.TEAC de 19 de diciembre de 1997 –*JT* 243, 1998–) sostiene que la Administración podrá exigir al contribuyente que aporte datos que razonablemente indiquen fuertes intereses económicos o profesionales del sujeto pasivo en España, desplazándose a partir de ahí al contribuyente la obligación de probar que, aunque eso sea cierto, son mayores los intereses del mismo tipo en otro lugar; *cfr.* I. PÉREZ ROYO, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ob. cit., pág. 54.

149 Así, para CARMONA la dicción de la norma no resulta clara ofreciendo margen para el debate tanto respecto a la expresión «interés económico» (que permite hacer múltiples suposiciones, entre las que la más razonable atendería a las diferentes modalidades de rentas obtenidas por el contribuyente, sin descartar otras, siempre dependiendo del perfil «económico» del contribuyente: los elementos patrimoniales, el lugar de gestión y administración del patrimonio, el lugar donde se efectúan los consumos o gastos o desinversiones, etc.), como respecto al exacto alcance de la palabra «principal» –referida al «núcleo» de las actividades o intereses del sujeto pasivo– (la comparación del territorio español con cada uno de los demás Estados y no con todo el extranjero en su conjunto es, hasta la fecha, la posición administrativa); *cfr.* N. CARMONA FERNÁNDEZ, «Residencia de las personas físicas y las entidades; prórroga legal y cambios de residencia», en la obra colectiva *Fiscalidad Internacional,* Ed. Estudios Financieros, Madrid, 2001, pág. 65. La R.DGT de 26 de mayo de 1997 (n.º de consulta 1053-97) con buen criterio entendió que no podía considerar que una persona tenía su centro de intereses económicos en España por el mero hecho de que sus retribuciones del trabajo fueran satisfechas por una empresa española. Si bien, la DGT en contestación de 3 de junio de 1996 entendió que el hecho de desempeñar un trabajo dependiente remunerado, mediante la prestación de servicios a una entidad española, unido al dato de tener su base de operaciones en España, apuntaba a la consideración del citado sujeto como residente en nuestro país. En todo caso, la presentación de un certificado de residencia tributaria en Suiza no excluye que, en base a que sus intereses económicos se hallan en España, el solicitante pueda ser considerado residente en nuestro país teniendo en cuenta su estancia en España por más de 183 días (R.TEAC de 9 de abril de 1997).

En todo caso, el término de comparación tampoco resulta claro, pues, éste («los intereses económicos») debe ponderarse con el resto del mundo como un conjunto, o con cada Estado de forma individual. Parece que esta segunda opción se ajusta más a la *ratio* de la norma. Y tampoco resulta clara la forma en que debe analizarse esta circunstancia. Así, se estudia dicha situación de un modo estático (en un momento determinado a 31 de diciembre), o de forma dinámica (durante todo el período impositivo). En nuestra opinión, esta segunda opción parece que es la que más preserva los intereses económicos de la Hacienda Pública frente a posibles conductas elusivas del contribuyente.

Otra cuestión que plantea la dicción de la norma es si este criterio es asimilable al del «centro de intereses vitales» que recoge el artículo 4.2 MC OCDE. Una lectura apresurada y literal del precepto podría llevar a pensar que el criterio que emplea el legislador («centro de intereses económicos») es más reducido al no contener los «vínculos personales y afectivos» implícitamente englobados bajo la expresión de «intereses vitales» recogida por el MC OCDE. No obstante, una lectura conjunta de todo el precepto (incluyendo su inciso final) debe llevarnos a considerar que el legislador español emplea la expresión «centro de intereses económicos» con el sentido dado por el MC OCDE. Así, nótese que en el artículo 9.1.b) *in fine* se recoge precisamente una referencia a los lazos personales y afectivos del contribuyente [150]. En todo caso y en aras de salvaguardar la seguridad jurídica sería deseable que el legislador de renta sustituyera expresamente la referencia actual de «centro de intereses económicos» por la de «centro de intereses vitales» más acorde con la que se emplea en un estadio internacional y que abarcaría tanto los intereses puramente económicos como los personales y afectivos.

c) La presunción familiar de residencia habitual.

El legislador completa los supuestos anteriores estableciendo una presunción *iuris tantum*, según la cual, se considerará residente a efectos fiscales en España a una persona cuando residan de manera habitual en nuestro territorio el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél [151]. En alguna ocasión, el interesado ha pretendido con poco éxito emplear este instrumento presuntivo en su favor para tributar en España y desvirtuar la consideración de residente en otro Estado con mayor presión fiscal [152]. No obstante, entendemos que se trata de una cláu-

150 Esta afirmación podría deducirse por la ubicación sistemática de esta referencia a los lazos personales al incluirla en la misma letra b) y no en otra letra independiente.

151 En este sentido, la R.DGT de 23 de febrero de 2000 (consulta n.º 0320-00, *Normacef Fiscal*, NFC011499) consideró residente en España al consultante al residir en España su cónyuge e hijos y no acreditar suficientemente la permanencia del sujeto en otro país. Por su parte, la R.DGT de 22 de febrero de 2000 (consulta n.º 0283-00, *Normacef Fiscal*, NFC010998) consideró al contribuyente residente en Suiza –al percibir en dicho país la mayor parte de sus rentas en atención al criterio del centro de intereses económicos– pese a permanecer en España la esposa e hijos de éste. Igualmente, la STSJ de Galicia de 19 de octubre de 1999, declaró la residencia en España de una persona que estuvo embarcado en un barco de bandera extranjera pero los restantes miembros de su unidad familiar permanecían en España. La posibilidad de enervar dicha presunción relativa también puede deducirse de la R.DGT de 30 de octubre de 2000 (consulta n.º 1936-00, *Normacef Fiscal*, NFC012041).

152 Así, la DGT (contestación de 31 de julio de 1985) con buen criterio consideró a un individuo residente en Alemania pese a residir en nuestro país el resto de miembros de la unidad familiar, en cuanto que permanecía en Alemania la mayor parte del año, donde tenía su centro de intereses vitales (vivienda permanente y centro de intereses económicos). En el

sula complementaria que entrará en juego en defecto de alguno de los criterios anteriores, o, en su caso, cuando exista convenio, por dificultades para determinar la residencia en un Estado en base a los criterios convencionales.

Nótese que para que entre en juego esta presunción, han de tener la consideración de residentes en España tanto el cónyuge como la totalidad de los hijos menores que dependan del sujeto. Por consiguiente, en el momento en el que uno de los miembros pertenecientes a este «núcleo familiar» no pueda ser considerado residente en España a efectos fiscales, tampoco cabrá invocar dicha presunción a efectos de determinar la residencia fiscal en territorio nacional.

Por último, se plantea si la dependencia de los hijos menores se refiere al ámbito civil o económico [153]. En nuestra opinión, habrá que acudir a la propia normativa reguladora del IRPF entendiendo que el criterio determinante será el de los hijos sometidos a la patria potestad, excluyéndose a los emancipados.

2) La opción de tributación por obligación limitada por cambio de residencia a nuestro país.

a) Planteamiento.

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, ha incorporado un nuevo apartado (5.º) al artículo 9 LIRPF 40/1998, de 9 de diciembre, –actual art. 9.5 TRLIRPF– con el fin de favorecer la llegada a nuestro país de capital humano. En particular, la norma establece un régimen fiscal privilegiado (opción de tributación por obligación limitada) para aquellas personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de un desplazamiento a nuestro territorio para realizar un trabajo por cuenta ajena. Como apuntaremos a continuación, la citada norma resulta ciertamente atractiva en cuanto que las personas que adquieran la residencia en nuestro país (por su permanencia efectiva o por tener su centro de intereses vitales en España –vid. *supra–)* podrán tributar durante seis años por obligación limitada [154], es decir, con carácter general al 25 por 100 al tratarse de rendimientos del trabajo –*ex* art. 24.2 TRLIRNR– en lugar de gravar dichas rentas al tipo progresivo de la tarifa.

---

mismo sentido, la contestación de 7 de mayo de 1987 respecto a un ciudadano con vivienda permanente en Francia. Entendemos que la Administración tributaria debe resolver estos supuestos de conflicto aplicando no de forma unilateral los criterios que recoge nuestra legislación doméstica, sino en base al *tiebreaker rule* de la norma convencional.

153 Para ALMUDI CID y SERRANO ANTÓN, el criterio determinante será que los hijos menores estén sometidos a la patria potestad, lo que excluiría a los emancipados, al ser la vigencia de aquélla un claro indicio de la existencia del núcleo familiar; *cfr.* J. ALMUDI y F. SERRANO ANTÓN, ob. cit., pág. 95.

154 La norma extiende la opción de tributación durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia más cinco períodos impositivos más.

b) Presupuesto de hecho.

A través de una enmienda de última hora introducida el día 16 de diciembre en el Senado, se incorporó a la Ley de Acompañamiento, un nuevo apartado cinco al artículo 9 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, con la siguiente redacción:

> «Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán optar por tributar por este impuesto o por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando se cumplan las siguientes condiciones:
>
> Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
>
> Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.
>
> Que los trabajos se realicen efectivamente en España.
>
> Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español.
>
> Que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.
>
> El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.
>
> El Ministro de Hacienda establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado».

La incorporación del precepto a nuestro sistema tributario ha sido duramente criticada no sólo por el procedimiento utilizado (mediante la inclusión de una enmienda *in extremis* en la tramitación en el Senado de una Ley de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos [155]), sino también por las importantes consecuencias tributarias que produce (reducción de un 20 por 100 en la tributación de las personas físicas afectadas por dicha medida) colocándolo en tensión con el principio de justicia tributaria que proclama nuestra Constitución.

A efectos de un mejor estudio, analizaremos en primer lugar las condiciones que debe cumplir el supuesto de hecho para finalmente analizar sus efectos jurídico-tributarios.

---

155 Las reformas de nuestro sistema tributario a través de las Leyes de Acompañamiento han sido criticadas por la doctrina científica por lesionar entre otros principios el de seguridad jurídica. *Vid.* por todos, la monografía de L.M.ª CAZORLA PRIETO, *Las llamadas Leyes de acompañamiento presupuestario*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 15 y ss.

1. Ámbito material.

La norma exige que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo por cuenta ajena. Nótese que el precepto requiere una relación laboral y no profesional. De tal forma, que únicamente entrarán en el ámbito de aplicación de la norma aquellas actividades deportivas que se desarrollen a través de contratos laborales o por cuenta ajena. Así por ejemplo, podrían beneficiarse las personas físicas que participen en deportes de equipo, como *v.gr.* el fútbol, baloncesto, balonmano, ciclismo, etc. Mientras que la aplicación de la norma resulta más forzada en otros deportes en el que el deportista participa de forma individual (como el tenis, padel, golf, etc.).

La norma añade que los trabajos deben realizarse efectivamente en España. Se exige un desplazamiento efectivo a nuestro país de la persona física beneficiaria. Por consiguiente, ha de entenderse que queda restringida la aplicación de la norma para los deportistas transfronterizos (es decir, de aquellas personas que residiendo en otro Estado –*v.gr.* Portugal o Francia– crucen la frontera todos los días para desempeñar su puesto de trabajo).

Por último, se requiere también que el trabajo se realice para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en nuestro territorio. Entendemos que la referencia a «empresa» o «entidad» hace alusión a que resulta indiferente que la persona sea contratada por una empresa «privada» o por una entidad «pública» siempre que se considere residente conforme a la normativa tributaria. En esta línea, el artículo 8 del TRLIS establece que «se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; b) que tengan su domicilio social en territorio español; y c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español».

En todo caso, entendemos que pese al silencio de la norma resulta indiferente que el deportista una vez afincado en España y beneficiado por la aplicación de la norma decida cambiarse a otra entidad (*v.gr.* deportiva) radicada también en nuestro país [156].

Por otro lado, la inclusión también de los «establecimientos permanentes» se justifica por la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a raíz del caso *Saint Gobain* [157]. En efecto, conforme a la citada doctrina del Tribunal de Luxemburgo, los Estados miembros están obligados a conceder a los establecimientos permanentes el mismo tratamiento tributario que para las demás sociedades residentes.

156 Así, por ejemplo, entendemos que este régimen seguiría aplicándose si un determinado jugador cambiara de equipo a la temporada siguiente.

157 *Vid.* STJCE de 21 de septiembre de 1999, caso *Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland/Finanzamt Ancehn-Innestadt*, asunto C-307/97.

Por último, el precepto exige que los rendimientos del trabajo que se deriven de dicha relación laboral no estén exentos de su tributación por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes a fin de conseguir la más que deseada armonización entre los Impuestos sobre la Renta.

2. Ámbito temporal.

La norma exige una residencia fuera de España del sujeto beneficiado de al menos diez años. Nótese que se trata de una medida que discrimina con carácter general a los nacionales españoles que serán los que normalmente tendrán más dificultades para computar por una residencia fuera de España durante más de diez años [158]. En todo caso, entendemos que se trata de una discriminación «indirecta» no prohibida por el Tratado comunitario en cuanto que perjudica a los nacionales españoles frente a los nacionales de otros Estados miembros. No obstante, el plazo fijado por la norma de diez años nos parece desproporcionado conforme a la situación actual de globalización de la economía.

3. Ámbito espacial.

El destinatario del precepto son las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español. Si bien como hemos apuntado anteriormente, en la esfera deportiva las personas beneficiadas principalmente serán los clubes en cuanto que en el contrato laboral que firman con los deportistas se pacta el pago de una retribución neta. Por consiguiente, la norma tiene como destinatario a los residentes personas físicas. No obstante, los principales beneficiados de ésta serán los clubes de fútbol que negocian con sus jugadores los contratos laborales bajo la fórmula «libre de impuestos».

c) Consecuencias jurídico-tributarias.

La consecuencia principal de este régimen reside en la posibilidad de que la persona física opte entre tributar por el IRPF por su consideración de residente o establecer la ficción de que pese a no ser residente tribute por el IRNR.

El legislador ha diseñado la norma como un derecho de opción, pues aunque con carácter general puede interesar tributar conforme a la LIRNR por el tipo fijo del 25 por 100, en determinadas ocasiones y siempre que los ingresos no sean muy elevados podría interesar no ejercer dicha opción y sujetar conforme a la LIRPF dichas rentas a la tarifa progresiva que oscila actualmente entre un 15 y un 45 por 100 y aplicarle además la reducción del mínimo personal además de otros beneficios fiscales que recoge la ley para los no residentes (*v.gr.* deducción por adquisición de vivienda habitual).

158 Así por ejemplo, el jugador de baloncesto español Paul Gasol para beneficiarse de esta medida tendría que estar diez años fuera de España a diferencia de otros deportistas no nacionales como Beckam, Davids o Ronaldinho que podrían beneficiarse este mismo año de la norma.

La ley hace referencia a que las rentas deban proceder de un contrato de trabajo, por lo que entendemos que tendrán origen en alguno de los rendimientos que recoge de forma ejemplificativa el artículo 16 TRLIRPF. Se excluyen por consiguiente aquellas rentas que tengan la naturaleza de rendimientos de actividades económicas (*v.gr.* las derivadas de un tenista, de un golfista). No obstante, una vez que la renta se ha calificado como derivada del trabajo personal entendemos –por un criterio de coherencia– que las demás rentas que obtenga la persona física en nuestro país (*v.gr.* los intereses procedentes de depósitos en cuentas corrientes, o las ganancias de patrimonio tributarán también conforme a las reglas de tributación por las que haya optado el contribuyente). Esta circunstancia no debe perderse de vista, pues aunque puede el deportista obtener por un lado un «descuento fiscal» sometiéndose al IRNR por las rentas del trabajo, sin embargo, por las demás rentas procedentes de las ganancias de patrimonio con un plazo de generación de un año tendría que tributar a un tipo fijo del 35 por 100 en contraposición al tipo fijo del 15 por 100 por el que tributan los residentes. Y viceversa, la opción por el IRPF, le impedirá al contribuyente la aplicación de rentas que no tributan conforme al IRNR. Nos referimos por ejemplo, entre otros supuestos, a la exención para los no residentes comunitarios de los intereses obtenidos por la cesión de capitales propios y ganancias de patrimonio derivadas de bienes muebles (art. 14.1.c) TRIRNR), de los rendimientos derivados de Deuda Pública (art. 14.1.d) TRIRNR). Esta situación llevará a que tenga el contribuyente que ponderar caso a caso las ventajas y desventajas de la tributación por uno u otro impuesto.

Por otro lado, la ley no establece ningún régimen transitorio entrando en vigor a partir del 1 de enero de este año, por lo que dicha normativa beneficiará a unos sujetos frente a otros que adquirieron la residencia antes del año 2003. Así, por ejemplo, se beneficiarían Beckam, Davids o Ronaldinho, en detrimento de Ronaldo, Figo o Roberto Carlos.

Sin embargo, el diseño de la norma presenta algunos defectos que a falta de que se desarrolle el procedimiento por el Ministro de Hacienda tal como se establece por el artículo 9.5 *in fine* TRLIRPF, podría dar lugar a importantes problemas respecto a la tributación que le corresponda al beneficiado por las demás rentas que obtenga en otros países. En efecto, la AEAT a solicitud del contribuyente puede emitir dos tipos de certificados de residencia: el general para el IRPF, y uno especial a efectos de invocar la aplicación de un convenio de doble imposición internacional. La norma objeto de estudio podría generar supuestos de doble exención, así el contribuyente beneficiado si consigue que le expidan un certificado especial de que es residente en España a efectos de un convenio, y decide tributar por obligación real únicamente por las rentas generadas en nuestro país, por un lado, quedaría exento en España de las rentas que se hubieran generado en otros Estados, y por otro, podría presentar ese certificado de residencia en los demás Estados fuente invocando la aplicación del convenio a efectos de no considerarla renta sujeta.

La opción por el IRNR conlleva su coordinación con la obligación real del Impuesto sobre el Patrimonio. Por ello, como hemos comentado anteriormente, la opción por la sujeción al IRNR debe valorarse respecto de todas las rentas generadas e incluso de su patrimonio gravable, pues su tributación efectiva conforme al IRNR le impedirá aplicar la exención del patrimonio empresarial (art. 4.8 LIP). Aunque la norma establece una coordinación entre los Impuestos sobre la

Renta y sobre el Patrimonio, el precepto guarda silencio respecto a la tributación en su caso al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo que entendemos que respecto de este impuesto no existen especialidades [159].

Por último, a falta del anunciado desarrollo reglamentario y ante una posible supresión del precepto con la llegada del nuevo Gobierno, sería deseable que los sujetos que estén interesados que se les aplique dicho régimen solicitarán en breve a la AEAT mediante un escrito la solicitud de residencia a efectos de acogerse a la opción que establece el actual artículo 9.5 TRLIRPF.

B) La residencia autonómica.

El artículo 73 TRLIRPF y más recientemente el artículo 20 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas, del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas establece los puntos de conexión para determinar la residencia fiscal en el ámbito autonómico.

El legislador emplea unos criterios de forma sucesiva: permanencia territorial, centro de intereses y última residencia declarada a efectos del impuesto.

1) Permanencia territorial en una Comunidad Autónoma.

En primer lugar, los contribuyentes se consideran residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que permanezcan el mayor número de días del período impositivo computándose las ausencias temporales.

El precepto no exige un número mínimo de días de estancia en el territorio de una Comunidad Autónoma, sino que es suficiente con la permanencia en dicho territorio el mayor número de días del período impositivo. Por consiguiente, basta con efectuar una simple operación aritmética para determinar en qué Comunidad tiene la residencia habitual el contribuyente [160].

Nótese que el criterio estatal de la permanencia territorial más de 183 días no nos sirve para determinar la residencia a efectos autonómicos, pues puede suceder que una persona permanezca en España más de 183 días, pero no viva en ninguna Comunidad Autónoma durante ese período de tiem-

159 Así las cosas, entendemos que se aplicarán sin ninguna limitación las reducciones de la empresa familiar que recoge el artículo 20 LISD.

160 A esta conclusión llegó el Tribunal de Justicia de Castilla y León (Ss. 18 de enero, de 15 de marzo y 29 de julio de 2002 –*JT 2002/272, 2002/442* y 2002/1475- respectivamente) al señalar que «frente al domicilio declarado fiscalmente, sin manifestación oficial de cambio, el actor ha acreditado su residencia habitual en Valladolid, debiendo tener presente que tiene su trabajo en Burgos, es profesor de un Centro de Enseñanza de esta ciudad, y si bien afirma, en sus escritos de alegaciones, la posibilidad de haber residido en ella en períodos superiores a 183 días en cada ejercicio al tener un calendario laboral no superior a 162 días al año, no se han acreditado los desplazamientos continuos que dice haber realizado a Valladolid, sin que a estos efectos se considere suficiente la declaración jurada que aporta en vía administrativa (...)».

po. En este caso, la persona física sería residente en territorio español, pero no residiría en una autonomía concreta, impidiéndose, *de facto*, que se pudieran ceder las competencias tributarias a alguna Comunidad Autónoma al asumirse éstas íntegramente por el Estado.

En consecuencia, para ser residente de una Comunidad Autónoma hay que ser primero residente en territorio español. De esta afirmación, se extraen dos consecuencias jurídico-tributarias:

- Una persona física no puede ser no residente en España, y residente en una Comunidad Autónoma.
- Únicamente se cede a la Comunidad la obligación ilimitada, es decir, la denominada antes «obligación personal» de contribuir [161].

Por otro lado, nótese que al igual que para el ámbito estatal, las ausencias temporales siempre se computan, si bien se elimina la necesidad de probar dichas ausencias.

A los efectos de la prueba, la ley añade una presunción *iuris tantum* –que admite prueba en contrario– de que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual. La Ley 21/2001, aclara que por «vivienda habitual» ha de entenderse el concepto que se utiliza a efectos del IRPF. Así, el artículo 69.1.3.º TRLIRPF señala que la vivienda habitual es aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años.

2) Centro de intereses.

Si con arreglo al criterio de la permanencia no es posible determinar la Comunidad Autónoma en la que el contribuyente es residente, entra en juego la primera regla subsidiaria: el contribuyente será residente donde tenga su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtenga la mayor parte de base imponible del IRPF: determinada por los siguientes componentes de rentas:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

161 *Cfr.* S. BOKOBO MOICHE, *Los puntos de conexión en los tributos autónomicos*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pág. 81.

El legislador emplea el término «centro de intereses» para aludir al lugar donde obtenga la mayoría de renta. En este sentido, podría cuestionarse si el término «centro de intereses» podría identificarse con el «centro de intereses económicos» que recoge la misma Ley de Renta. En nuestra opinión, este criterio no puede asimilarse al denominado «centro de intereses económicos» que se utiliza en el artículo 9 TRLIRPF, al ceñirse únicamente a datos económicos, y no sociales o de otro tipo. En este sentido, este criterio es más restringido que el denominado «centro de intereses económicos» a nivel estatal, y más aún, que el «centro de intereses vitales» que propone el MC OCDE [162].

V. CONCLUSIONES

Primera. En las distintas esferas de nuestro ordenamiento jurídico se utiliza el término de residencia habitual con objeto de vincular a un sujeto con el territorio del Estado. Los índices que se emplean en las distintas esferas de nuestro Derecho con independencia de la rama jurídica en que nos situemos, son básicamente de tres tipos: de carácter temporal (de permanencia en nuestro país durante un determinado tiempo), de arraigo económico (centro de intereses económicos determinado por el ejercicio de una actividad laboral o por cuenta propia o por la propiedad de ciertos bienes), y de carácter sociológico (enraizamiento del sujeto a un determinado territorio en función de donde se encuentre radicado el núcleo familiar). Nótese que el legislador es soberano al objeto de elaborar el concepto de residencia habitual que ha de acuñarse en las distintas ramas del Derecho.

Segunda. Para determinar la residencia habitual en el ámbito tributario, el legislador emplea una serie de índices fácticos omnicomprensivos que tienen como finalidad atraer al ámbito de sujeción del Estado (*vis atrativa)* cualquier signo de riqueza que haya sido obtenida por el sujeto considerado residente. Así, en aras de sujetar al tributo toda la renta obtenida por el residente, la norma empleará tres tipos de índices: de carácter temporal o de índole administrativo –consistente en la permanencia en nuestro país más de medio año–, de carácter económico –intereses de índole material en nuestro país–, y por último, de carácter sociológico –al presumir salvo prueba en contrario que reside en nuestro país por la permanencia en nuestro país de la unidad familiar–.

Tercera. En todo caso, entendemos al igual que sucede con otras ramas del Derecho, que el concepto de residencia en el ámbito tributario requiere de la concurrencia de dos elementos –objetivo y subjetivo–. Así, junto al cumplimiento de al menos uno de los tres índices objetivos de carácter fáctico que recoge expresamente la norma: permanencia temporal, centro de intereses económi-

162 En esta línea, se ha manifestado también FALCÓN Y TELLA, al afirmar que «la Ley de Cesión (criterio que hoy día es perfectamente aplicable con la legislación actual de la Ley 21/2001) acude a criterios propios de la obligación real, con matices, cuando la residencia no puede determinarse en función de la permanencia, buscando la seguridad jurídica en la determinación de la Comunidad Autónoma titular de la cesión; y renunciando en consecuencia a determinar la residencia en función de los intereses económicos (a diferencia de lo que ocurre con el concepto general de residencia) sin que ello suponga, obviamente atraer a España, la residencia en función del lugar donde se obtengan los rendimientos, ya que dicho criterio sólo entra en juego, y exclusivamente a efectos de la cesión, respecto a personas que hayan permanecido más de 183 días en nuestro país»; *cfr.* R. FALCÓN Y TELLA, «Los tributos cedidos y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas», *Papeles de Economía Española,* n.º 83, 2000, pág. 121.

cos y/o centro de intereses familiares, se requiere además, un *animus manendi*, es decir, una intención o voluntad expresa de fijar en nuestro país el centro de intereses vitales (siguiendo la terminología que recoge el MC OCDE). Esta afirmación puede en nuestra opinión explicarse por el hecho de que el legislador tributario establece que para determinar el período de permanencia en territorio español se computen también las ausencias esporádicas o breves (*v.gr.* vacaciones). Es de lamentar que el nuevo texto de la LGT contraponga como «principios» la residencia y la territorialidad, cuando en realidad, la residencia como criterio territorial de sujeción es una modalidad o manifestación del segundo.

Cuarta. El concepto de residencia habitual adquiere actualmente una importancia fundamental en nuestro ordenamiento tributario al cumplir los siguientes fines: constituye un criterio de sujeción al objeto de determinar el ámbito de aplicación de las normas tributarias en el espacio en el que el Estado puede ejercer su poder tributario. Además, se configura como un punto de conexión de los tributos personales cedidos a las Comunidades Autónomas. Por último, cualifica al contribuyente en los impuestos personales determinando, en consecuencia, una modalidad específica de tributación.

Quinta. En virtud de la soberanía en materia tributaria, los Estados miembros de la Unión Europea establecen libremente los criterios para determinar la residencia fiscal en los distintos territorios comunitarios. Como resultado fáctico de esta pluralidad de normas se crea en nuestra opinión inseguridad jurídica para los ciudadanos de la Unión Europea y dificulta la aplicación del principio comunitario de libre circulación de trabajadores.

Sexta. El MC OCDE remite a la legislación doméstica de los distintos Estados para determinar la residencia. El artículo 4.2 de la norma convencional establece unos criterios subsidiarios o de prelación (*tiebreaker rule)* con objeto de determinar la residencia conflictiva de una persona: vivienda permanente, centro de intereses económicos, vivienda habitual y nacionalidad. Sería deseable que desde el ámbito comunitario se dictara una Directiva que armonizase esta materia. No obstante, debe reconocerse la dificultad de que se alcance un acuerdo dado que los Estados miembros no han cedido su soberanía en materia tributaria; situación que se nos antoja todavía más complicada con la ampliación de la Unión Europea.

Séptima. En alguna ocasión, el Tribunal de Luxemburgo ha equiparado situaciones entre residentes y no residentes cuya mayor parte de rentas se obtengan en el otro Estado miembro (casos *Schumacker* o *Wielockx)* para afirmar que el principio comunitario de igualdad de trato exige que, en el Estado de empleo, la situación personal y familiar en el extranjero no residente sea tenida en cuenta de la misma forma que respecto a los nacionales residentes y se les conceda las mismas ventajas fiscales. En estos casos, el Tribunal ha señalado que se lesiona el principio de no discriminación por razón de nacionalidad de forma indirecta o encubierta. No obstante, en otras ocasiones, este mismo Tribunal ha empleado ciertos argumentos –necesidad de preservar la coherencia de un régimen tributario, la lucha contra la evasión fiscal, y la eficacia de los controles fiscales (*vid.* casos *Bachmann, Svensson & Gustavson, Safir,* e *ICI)–,* para justificar una restricción de las legislaciones tributarias de los Estados miembros a las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. Resulta criticable que el Tribunal no siga un criterio uniforme resolviendo dichos conflictos por razón de residencia.

Octava. El criterio general de determinación de la residencia que recoge la actual Ley del Impuesto sobre la Renta española se compone de dos reglas (la permanencia en nuestro país durante más de 183 días y la existencia en España del centro de intereses económicos), a lo que se añade una presunción *iuris tantum* para los supuestos de matrimonios no separados legalmente con hijos menores de edad. A nuestro entender, hubiera resultado deseable que la Ley de Renta hubiera establecido un orden de prelación de los distintos criterios determinantes de la residencia, tal como propone en una esfera convencional el artículo 4.2 del MC OCDE.

Novena. La generalidad de los países comunitarios emplean para determinar la residencia el criterio de la permanencia en dicho territorio más de 183 días al año. En algunos países (*v.gr.* Italia y Bélgica) este criterio fáctico se sustituye por el formal de la inscripción en el Registro civil del Estado miembro. Junto al criterio dinámico y objetivo de la permanencia temporal se acompaña la *vis atrativa* del centro de intereses económicos.

Décima. La sujeción al impuesto en atención al lugar donde se obtiene la renta, beneficia a los Estados importadores de capital, y cobra sentido únicamente en los impuestos de naturaleza real pero no en los personales como el Impuesto sobre la Renta. Así, el ente impositor debería someter a gravamen mediante la imposición personal y conforme a su capacidad económica a los sujetos residentes que son los que en mayor medida disfrutan de los servicios públicos que presta el Estado, dado que los no residentes también son objeto de gravamen en cuanto que realizan el presupuesto de hecho de los impuestos de naturaleza real.

Decimoprimera. De *lege ferenda* sería deseable que en los impuestos de naturaleza personal los Estados únicamente gravaran al sujeto conforme al criterio de la fuente, lo que conduciría a evitar la existencia teórica de supuestos de doble imposición internacional. Además, esta propuesta podría venir acompañada de un acuerdo entre Estados en un plano internacional para que se eliminara como criterio de sujeción el de la nacionalidad que actualmente es aplicable en algunos países (*v.gr.* en EE.UU.). No obstante, debe reconocerse que la toma del acuerdo a corto plazo se nos antoja más que difícil pues tropezará frontalmente con los intereses económicos de los Estados exportadores de capital.

Decimosegunda. En nuestra opinión, hoy día se encuentran superadas aquellas teorías hacendísticas que concebían el impuesto como el precio del consumo individual de los servicios públicos (teoría de las «contraprestaciones»), y este juicio, llevaba a confundir el interés en la existencia y funcionamiento del ente público con el «beneficio» efectivamente recibido por cada sujeto en el acto del consumo de los servicios públicos. Por consiguiente, junto a las citadas consideraciones de naturaleza ético-jurídica, entendemos que hoy día existen razones objetivas como son entre otras, la creciente globalización del mercado, la opacidad de las transacciones y la deslocalización física de las rentas que invitan a reflexionar sobre la necesidad de que se lleve a cabo una revisión profunda de los principios de la imposición internacional al objeto de gravitar la tributación actual de los impuestos personales sobre el criterio de la fuente.

Decimotercera. Además, entendemos que el criterio de la fuente o del lugar de obtención de la renta viene a solucionar los problemas actuales de doble imposición a la vez que fomenta la globalización de la economía con la entrada de factores productivos en otros mercados. No obstante, defendemos la aplicación armonizada por el Estado de la residencia de un método de exención con progresividad o un método equivalente a fin de no mermar en exceso la recaudación de los Estados exportadores de capitales.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía referenciada en las notas a pie de página el autor ha consultado:

AAVV.: *Fiscalidad Internacional. Convenios de doble imposición,* Aranzadi, Pamplona, 2000.

AAVV.: *Les impots en France,* Francis Lefevbre, 1999.

AAVV.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* Universidad de Granada, 1999.

ALBI IBÁÑEZ, E.; RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J.: *Tributación de los no residentes en España (aspectos internacionales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades),* IEF, Madrid, 1989.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «El representante tributario de los no residentes», *Impuestos,* n.º 1, 1992.

ALONSO ARCE, I.: «El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco: capacidad normativa de las Instituciones Forales de los Territorios Históricos vascos y la tributación de los no residentes en territorio español», *Quincena Fiscal,* n.º 17, 2002.

ALTOZANO FERRAGUT, I. y SANCHO CALABUIG, J., *Tributación de la familia,* Ciss, Valencia, 1996.

ALTOZANO FERRAGUT, I., y MONTALVO SANTAMARÍA, M., *Procedimientos tributarios del Impuesto sobre Sociedades,* Ciss, Valencia, 1997.

AMATUCCI, A.: *Diritto finanziario,* 2000.

AMATUCCI, A.: *L'ordinamento giuridico finanziario,* Jovene, 2000.

BAENA AGUILAR, A.: «El sujeto pasivo», en la obra colectiva dirigida por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, *Comentarios a la Ley del IRPF y Reglamento del Impuesto,* Colex, Madrid, 1993.

BAENA AGUILAR, A.: *El domicilio tributario en Derecho Español,* Aranzadi, Pamplona, 1995,

BALDASSARE SANTAMARÍA: *Lineamenti di Diritto Tributario. Parte speciale. Le Imposte sui redditi,* Giuffré, Milano, 2000.

CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La doble imposición internacional en los Convenios de doble imposición y en la Unión Europea,* Aranzadi, Pamplona, 1997.

CALVO ORTEGA, R.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,* Lex Nova, Valladolid, 1999.

CARBAJO VASCO,D.: «La obligación real de contribuir en las normas reglamentarias del IRPF», *Tribuna Fiscal,* n.º 19, 1992.

CASADO OLLERO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO, C., y SIMÓN ACOSTA, E.: *Cuestiones tributarias prácticas,* La Ley, Madrid, 1990.

CAZORLA PRIETO, L.M.ª: «Tributación de las operaciones bursátiles realizadas por no residentes», *Estudios de tributación bursátil.* Obra colectiva dirigida por A. MARTÍNEZ LAFUENTE, Civitas, Madrid, 1987.

CORDÓN EZQUERRO, T.: *El Impuesto sobre la Renta 2000,* Ed. Estudios Financieros, Madrid,2000.

CUATRECASAS, *Comentarios a la Ley del IRNR,* Aranzadi, Pamplona, 2003.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *Hecho imponible y sujetos pasivos,* La Ley, 1999.

DERUEL, F.: *Finances Publiques, Droit Fiscal,* 1999.

DOMÍNGUEZ RODICIO, J.R.: «Obligación real de contribuir en el IRPF», *Impuestos,* n.º 21, 1991.

FALCÓN Y TELLA, R.: «Residencia habitual y el ordenamiento comunitario (STJCEE de 23 de abril de 1991)», *Impuestos,* n.º 10, 1992.

FALCÓN Y TELLA, R.: «Los errores y paradojas de la STC 25 de abril 2002 (I): extralimitación respecto al objeto del recurso y ruptura respecto de la doctrina anterior», *QF,* n.º 10, 2002.

FALCÓN Y TELLA, R.: «La necesidad de extender la normativa foral a las entidades domiciliadas en territorio común que operan en territorio foral a través de un establecimiento permanente», *QF,* n.º 11, 2002.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.J.: «La tributación de los no residentes en el nuevo IRPF», *Revista de Contabilidad y Tributación.* CEF, n.º 110, 1992.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Sujetos pasivos de la obligación tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero,* n.º 72, 1991.

GARCÍA, E.: «Comentarios a los artículos 23 y 24 de la LGT», en *Comentarios a las leyes financieras y tributarias,* Edersa, Madrid, 1982.

GONZÁLEZ POVEDA, V.: *Tributación de no residentes,* La Ley, Madrid, 1989.

GONZÁLEZ POVEDA, V.: «La tributación de los no residentes en la Ley 18/1991», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 75, 1992.

GUTIÉRREZ PÉREZ, T.: «El representante tributario de los no residentes», *Impuestos*, n.º 1, 1991.

JEROME, R. HELLERSTEIN y HELLERSTEIN, W., *State and Local Taxation, Cases and materials*, Edit. West Publishing Co. St. Paul, EEUU, 1997.

JUAN DE PEÑALOSA, J.L.: «La residencia y el domicilio en la LGT», n.º 50, 1984.

LÓPEZ BERENGUER, J.M.: *El nuevo IRPF y el nuevo Impuesto sobre los no residentes*, Dykinson, Madrid, 1999.

LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la Jurisprudencia Constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990.

LOZANO SERRANO, C., *La transparencia fiscal*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 2001.

LUPI, R.: *Diritto Tributario, Parte generale*, Giuffré, Milano.

MAISTO, G., «La residenza delle persone fisiche nel Diritto tributario italiano e convenzionale», *Diritto e Pratica Tributaria*, 1995.

MARINO, G., *La residenza nel Diritto Tributario*, Padova, 1999.

MAROTO SÁEZ, A. y SERRET DE MURGA, I.: «Deslocalización de las personas físicas», *Tribuna Fiscal*, n.º 8, 1991.

MONTUSCHI, L., *Domicilio e residenza*, Zanichelli Editore, Bologna, Il foro italiano, Roma, 1970.

PIEDRABUENA, E.: *Tributación de los no residentes en España*, Price Waterhouse, Madrid, 1985.

RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., «El resultado contable y la base imponible en el IS», en la obra colectiva *Manual del Impuesto sobre Sociedades, IEF.* Manuales de la Escuela de Hacienda Pública, Madrid, 2003.

ROTHSCHILD, L.W. y MAGILLIGAN, R.J., «United States:the definition of residency for Federal Income Purpose», *Bulletin of International Fiscal Documentation*, n.º 7, 1988.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «El IRPF y la familia. La necesidad de un cambio», *Palau 14*, n.º 28, 1997.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «¿Inconstitucionalidad del nuevo modelo de financiación autonómica?(II)», *Palau 14*, n.º 31, 1998.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., *El nuevo Impuesto sobre la renta: explicación de las normas vigentes*, Comares, Granada, 2000.

SANTAMARÍA PASTOR, J.A., *I codici maggioli. Codice Tributario*, Maggiore Editore, Rimini, 2000.

SCHAFFNER, J.: *Droit Fiscal International*, 1999.

SIMÓN ACOSTA, E.: *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Aranzadi, Pamplona, 2000.*

SOLER ROCH, M.T.ª, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria,* Civitas, Madrid, 1983.

SOLER ROCH, M.T.ª, *Family taxation in Europe,* The Hague, Kluwer Law International, 1999.

SOLER ROCH, M.T.ª, «La fiscalidad familiar en Europa: algunos problemas comunes», *Noticias de la Unión Europea,* n.º 208, 2002.

SOLER ROCH, M.T.ª, «Presentación», en la obra colectiva *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario,* dirigida por SOLER ROCH, M.ªT.ª, y SERRANO ANTÓN, F., IEF, Madrid, 2002, págs. 11 y ss.

TESAURO, F., *Istituzioni di Diritto Tributario,* Utet, 2000.

VAN RAAD, K., *Non discrimination in international Tax Law,* Kluwer, Deventer, 1986.

VAN RAAD, K., «The impact of the EC-Treaty's Fundamental Freedoms Provisions on EC Member States' taxation in Border-Crossing Situations-Current State of Affairs», *EC Tax Review,* n.º 4, 1995, págs. 190 y ss.

HERMAN LÓPEZ ALBERTS

Inspector de Hacienda del Estado (excedente)
Economista

Extracto:

El artículo 19.4 del actual Texto Refundido de la LIS, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite, con relación a las operaciones que en él se califican como a plazos o con pago aplazado, imputar la renta generada por dichas operaciones de forma proporcional a los cobros. Por otra parte, el artículo 42 de la misma norma confiere al contribuyente el derecho a aplicar una deducción del 20 por 100 sobre las rentas generadas por determinadas transmisiones, a condición de reinversión por parte de éste del importe obtenido en la transmisión, en determinados activos. Es la llamada Deducción por Reinversión de Beneficios Extraordinarios. En el presente trabajo se analiza el criterio de la Administración acerca del grado de compatibilidad entre uno y otro efecto fiscal, a la luz de las contestaciones dadas a Consultas de los contribuyentes emanadas de la Dirección General de Tributos.

Sumario:

I. Planteamiento del problema.

II. Comentario a la doctrina contenida en esta consulta.

2.1. Alternativas interpretativas.

2.2. Primera alternativa interpretativa.

2.3. La interpretación de la Dirección General de Tributos (segunda alternativa) y su crítica.

2.4. Tercera alternativa interpretativa.

2.5. Cuarta alternativa interpretativa.

2.6. Otras interpretaciones favorables al contribuyente.

III. Interpretación armónica de la regulación de la DERBE.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El artículo 19.4 del actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, permite, con relación a las operaciones que en él se califican como a plazos o con pago aplazado, imputar la renta generada por dichas operaciones de forma proporcional a los cobros. Por otra parte, el artículo 42 de la misma norma confiere al contribuyente el derecho a aplicar una deducción del 20 por 100 sobre las rentas generadas por determinadas transmisiones, a condición de reinversión por parte de éste del importe obtenido en la transmisión en determinados activos. Es la llamada Deducción por Reinversión de Beneficios Extraordinarios (en adelante, DERBE).

En la Consulta a la Dirección General de Tributos, cuya contestación analizamos en este trabajo, el contribuyente pregunta a la Administración acerca del grado de compatibilidad entre uno y otro efecto fiscal. Si bien dicha Consulta fue planteada y resuelta durante la vigencia de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, lo cierto es que a este respecto no se ha producido ningún cambio material en la regulación tanto del tratamiento de las operaciones a plazo o con pago aplazado como en la regulación de la DERBE y, por lo tanto, ha de entenderse que la doctrina de la Dirección General de Tributos a este respecto no se ve afectada por la sustitución de la LIS por el TRLIS [1].

La cuestión planteada por el contribuyente y la respuesta ofrecida por la Administración son las siguientes (aconsejamos al lector que se abstraiga de las circunstancias específicas de la operación planteada para centrarse en la doctrina general de la DGT):

[1] El artículo 19.4 del actual TRLIS es coincidente con el 19.4 de la derogada LIS, y el artículo 42 TRLIS recoge la regulación de la DERBE antes contenida en el artículo 36 *ter* LIS.

Dirección General de Tributos
Fecha: 23-01-2003
N.º de Consulta: 86/2003

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS:

La consultante ha transmitido, con fecha de 29 de abril de 2002, 176.917 acciones ordinarias y nominativas de la sociedad A... de C..., C... de la G..., S.A., las cuales representan, en conjunto, un porcentaje del 13,51 por 100 del capital social de dicha entidad mercantil y pertenecían a la entidad, en el momento de la transmisión, con más de un año de antigüedad. El precio de la venta se va a percibir en parte al contado y en parte mediante pagos aplazados. La fecha del último cobro se ha fijado contractualmente en el año 2004. La consultante tiene la intención de computar las rentas positivas derivadas de esta transmisión proporcionalmente, a medida que se efectúen los correspondientes cobros, así como acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Compatibilidad de la modalidad de imputación temporal establecida para las operaciones a plazo en el artículo 19.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (IS) (BOE de 28 de diciembre) con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios establecida en el artículo 36 *ter* de la citada norma.

CONTESTACIÓN:

Dispone el **artículo 19.4** de la Ley del IS que:

…

Por otra parte, el **artículo 36 *ter*** de la Ley del IS establece:

…

De la lectura de los preceptos citados **no se desprende una incompatibilidad absoluta de la regla especial de imputación temporal y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios**. No obstante, esta afirmación ha de ser matizada. Efectivamente, el apartado 1 del artículo 36 *ter* establece que «*se deducirá de la cuota íntegra el 17 por 100 del importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente, e integradas en la base imponible*» y que «*se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales (...)*». Y por otra parte, el apartado 4 del citado artículo señala que «*La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo*». Y el apartado 5 establece que «*La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 de este artículo, que se haya integrado en la base imponible*» y que «*la reinversión de una cantidad inferior al importe obtenido en la transmisión dará derecho a la deducción establecida en este artículo, siendo la base de la deducción la parte de la renta que proporcionalmente corresponda a la cantidad reinvertida*».

…/…

…/…

En virtud de lo expuesto puede concluirse que, en el caso de operaciones a plazo o con precio aplazado reguladas en el apartado 4 del artículo 19 de la Ley del IS, cuando las rentas se consideren obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúan los correspondientes cobros, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. La base de la deducción se determinará a partir de las rentas obtenidas en la transmisión de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 2 del artículo 36 *ter* de la Ley del IS que hayan sido efectivamente integradas en la base imponible en el momento de realizarse la reinversión. En definitiva, **sólo podrán acogerse al incentivo de deducción por reinversión las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de aquellos cobros que se perciban dentro del plazo de tres años contados desde la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido de que dispone la entidad para reinvertir el beneficio extraordinario**.

Según se desprende del escrito de consulta, la venta de las acciones por parte de la entidad ha tenido lugar el día 29 de abril de 2002, y la fecha del último cobro se ha fijado contractualmente en el año 2004. Por consiguiente, el flujo de cobros resultante del contrato no se extiende más allá del plazo de reinversión fijado por el artículo 36 *ter* de la Ley del IS, lo que implica que la deducción por reinversión sería compatible con el criterio especial de imputación temporal que va a aplicar el sujeto pasivo.

En cuanto a la forma de aplicar la deducción, por cada parte del precio percibido, en la medida en que se reinvierta el 100 por 100 de dicho precio, el sujeto pasivo podrá deducirse el 17 por 100 de la renta derivada del mismo, siempre que ésta haya sido integrada en la base imponible. La parte del precio que no hubiera sido objeto de reinversión dentro del plazo de tres años a que se refiere la norma no dará derecho a la práctica de deducción alguna.

II. COMENTARIO A LA DOCTRINA CONTENIDA EN ESTA CONSULTA

2.1. Alternativas interpretativas.

Ante la situación planteada por el contribuyente, cabían, a entender del autor de estas líneas, varias posturas interpretativas más o menos «razonables»:

1. Considerar que el incentivo a la inversión del artículo 42 TRLIS es del todo incompatible con la imputación de rentas en operaciones a plazo o con pago aplazado en proporción a los cobros y conforme a lo dispuesto en el artículo 19.4 de la misma norma legal.

2. La tesis de la Dirección General de Tributos, que ya anticipamos al lector, que nos parece que irradia cierta parcialidad y cierta alergia a las nociones de interpretación lógica y sistemática de las normas jurídicas.

3. Considerar que la aplicación de la DERBE es plenamente compatible con la norma de imputación temporal de rentas del artículo 19.4 TRLIS. En ese sentido, siempre que el contribuyente realice la reinversión del importe obtenido (o a obtener) en el plazo que establece

el artículo 42.4 TRLIS (un año anterior y tres años posteriores a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido), el sujeto pasivo podría aplicar la deducción de referencia sin ningún grado de incompatibilidad (aunque, como veremos, sí con condicionamiento en cuanto al momento en que se puede aplicar la deducción) por el hecho de que la renta derivada de esa transmisión se impute de forma proporcional a los cobros.

4. Entender que el hecho de que el precio de la operación se perciba de forma aplazada, con la consiguiente aplicación del artículo 19.4 TRLIS, no sólo no es incompatible con la DERBE sino que el plazo de reinversión que concede el artículo 42.4 TRLIS debe contarse, para cada cobro, desde el momento en que éste se produce.

2.2. Primera alternativa interpretativa.

La primera alternativa indicada en la sección anterior es simplemente inviable. La propia Dirección General de Tributos reconoce que de los artículos 19.4 y 42 TRLIS «*no se desprende una incompatibilidad absoluta de la regla especial de imputación temporal y la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios*». Sobra cualquier comentario por nuestra parte.

2.3. La interpretación de la Dirección General de Tributos (segunda alternativa) y su crítica.

La tesis que vierte la Administración en la contestación a la Consulta más arriba trascrita, viene a fundamentarse en las siguientes ideas:

1. El plazo de reinversión que concede la ley para poder beneficiarse de la DERBE alcanza a los tres años posteriores a la fecha en que se produce por parte del contribuyente la puesta a disposición del elemento patrimonial cuya transmisión genera la renta acogible a la DERBE.

2. La DERBE sólo se puede aplicar en aquel período impositivo en el que la reinversión se entiende realizada y tomando como base de la deducción «*el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales… que se haya integrado en la base imponible*».

3. Por lo tanto, si en el plazo de los tres años posteriores a la fecha de la transmisión no se ha computado la totalidad de la renta generada por la operación, el contribuyente sólo podrá tomar como base de la DERBE la renta efectivamente computada en la base imponible en ese plazo.

Pues bien, esta secuencia de razonamientos es algo que, al juicio de este autor, se puede calificar como coger el rábano por las hojas en injusto perjuicio del contribuyente. En efecto, con esta teoría se quieren negar los efectos positivos que conlleva la actividad inversora del contribuyente en

lo que atañe a las rentas asociadas a cobros que se producen más allá del plazo que concede la ley para reinvertir. Es decir, el centro directivo quiere ignorar que la deducción de referencia premia o incentiva la actividad inversora y se abstrae del hecho de que si, respecto de una venta al contado, reinvertir en un plazo determinado el importe obtenido en una transmisión es causa suficiente para conceder el derecho al incentivo, más aún debe serlo reinvertir cuando aún no se ha dispuesto del importe de la transmisión (que es lo que sucede cuando se realiza una operación en la que el cobro del precio se produce, en todo o en parte, más allá del plazo de reinversión que concede la ley) y, sin embargo, el contribuyente realiza la reinversión dentro de ese plazo.

Lo cierto es que en torno a este aspecto de la DERBE existe una, hasta cierto punto, confusa redacción legal pues, de una parte, el artículo 42.4-c) TRLIS parece regular de manera específica los aspectos relativos a la imputación temporal de la deducción:

> «*La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión. Cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión*».

Pero, por otro lado, el artículo 42.5, que en teoría sólo regula la base de la deducción, dice «*La base de la deducción está constituida por el importe de la renta obtenida en la transmisión de los elementos patrimoniales…, **que se haya integrado en la base imponible**…*».

Es decir, a la hora de regular la base de la deducción el legislador, de manera indirecta pero no por ello menos efectiva, está regulando también cuestiones de imputación temporal de la deducción ya que si la base de la deducción viene dada por la renta computada en la base imponible y si la renta debe ser integrada en la base imponible con arreglo a los criterios de imputación temporal del artículo 19 TRLIS, sin duda se está incidiendo en la definición del período o períodos impositivos en los que puede y debe aplicarse la deducción y en qué medida en cada uno de ellos.

De todas formas, aun con esa falta de nitidez en la redacción legal la interpretación administrativa no es legítima, y eso pretendemos demostrar en este trabajo. Analicemos de forma pormenorizada –desmenucemos– el razonamiento de la Dirección General de Tributos. La secuencia lógica de ese razonamiento es la siguiente:

(1) La ley concede un plazo de tres años posteriores a la fecha de la transmisión para realizar la reinversión que da derecho a la DERBE.

(1–A) Por lo tanto, ninguna inversión que tenga lugar más allá de los tres años posteriores a la fecha de la transmisión legitimará la aplicación de la DERBE.

(2) La ley establece que la deducción se aplique en el período impositivo en el que tenga lugar la reinversión. En el caso especial en que la reinversión se produce antes de operarse la transmisión, la deducción se aplica en el período impositivo en que tiene lugar la transmisión.

(2–A) Por lo tanto, quiere entender la Administración que la DERBE no se puede aplicar ni con anterioridad ni con posterioridad a aquel período impositivo en el que tiene lugar la reinversión, salvo el supuesto especial de reinversión previa a la transmisión.

(3) La ley toma como base de la deducción la renta derivada de la transmisión «*que se haya integrado en la base imponible*».

→ Por lo tanto, concluye la Administración, siendo la base de la deducción la renta derivada de la transmisión computada en la base imponible en el mismo período impositivo en que tiene lugar la reinversión o en los anteriores [Regla (3)]; pudiéndose aplicar la deducción sólo en aquellos períodos impositivos en que tenga lugar la reinversión [interpretación de la Administración de la Regla (2)]; y teniendo en cuenta que no será computable como reinversión toda aquella inversión producida más allá de los tres años posteriores a la fecha de realización de la transmisión [Regla (1)], se concluye que respecto de las rentas computadas más allá del referido plazo de tres años no se podrá aplicar la DERBE.

El punto crítico de esta argumentación es la consecuencia (2–A) pretendidamente derivada de la Regla (2). En efecto, todo el castillo interpretativo del centro directivo se viene abajo si consideramos que la reinversión pueda producir efectos –legitimar la aplicación de la DERBE– en un período impositivo posterior al de su realización. Sólo sobre ese gozne se apoya la Dirección General de Tributos para privar del beneficio de la DERBE a las rentas computadas con posterioridad al período establecido para la reinversión. Ahora veamos si ese gozne existe y está bien engrasado.

Es cierto que el artículo 42.4-c) TRLIS aparenta mucha claridad y determinación por parte del legislador cuando establece que «*La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión*». Sin embargo y al margen de que la interpretación literal y aislada de dicho precepto conduzca a absurdos mayúsculos, esa nitidez se difumina en gran medida cuando en el apartado 5 siguiente se define la base de la deducción por referencia a la renta integrada en la base imponible. La Administración hace caso omiso de este apartado 5 e interpreta de forma absoluta el artículo 42.4-c), resolviendo que toda renta imputada más allá del período que la ley concede para realizar la reinversión no podrá constituir base para la aplicación de la DERBE.

Esa interpretación es falaz por restrictiva. La regulación de la imputación temporal de la DERBE no se contiene sólo en el artículo 42.4-c) TRLIS sino también en el apartado 5 de dicho artículo. Por lo tanto, los artículos 42.4-c) y 42.5 TRLIS deben ser interpretados conjuntamente como normas que afectan a la imputación temporal de la deducción y, así, lo que estaría estableciéndose a través de ambos preceptos es la necesidad de que la aplicación de la deducción no preceda a la integración de la renta que constituye su base en la base imponible del impuesto, pero no una absurda condición de estanqueidad que prive a la inversión realizada en un determinado período impositivo de sus efectos favorables en períodos impositivos posteriores.

Otra forma de verlo. La filosofía que adopta el legislador en la regulación de la DERBE se resume, en lo que concierne a la imputación temporal de la deducción, en la siguiente frase: [La DERBE se aplicará conforme la renta en cuestión se vaya integrando en la base imponible del impuesto y sólo en la medida en que el importe obtenido en la transmisión se haya reinvertido, en los plazos y condiciones legalmente previstos, hasta la fecha de conclusión del período impositivo considerado].

En definitiva, la consecuencia (2-A) es absolutamente falsa y no es un producto de la Regla (2) sino de la peculiar forma en que la Administración quiere interpretar tanto dicha Regla (2) como la Regla (3); esto es, en el sentido de que toda inversión realizada en un determinado período impositivo y dentro del plazo de reinversión legalmente establecido, no puede originar el derecho a la deducción en cualesquiera períodos impositivos posteriores aunque la renta se compute, en todo o en parte, en ellos.

Pero quizás lo más absurdo de todo es que el centro directivo se mueve entre dos aguas, sin llegar a interpretar de forma literal y hasta sus últimas consecuencias lo dispuesto en el artículo 42.4-c). En efecto, dentro del período de reinversión que concede la ley la Administración no niega expresamente que la deducción se aplique en períodos impositivos posteriores a aquel o aquellos en que se realiza la reinversión. Por lo tanto, la Dirección General de Tributos ni siquiera puede afirmar que está interpretando de forma literal la condición establecida en el precepto comentado; hace un batiburrillo con el artículo 42 TRLIS y extrae las conclusiones que le parecen más «adecuadas» (esto lo demostramos en la práctica en el ejemplo al final de esta sección 2.3).

Nuestra interpretación es bien diferente, y entendemos que más acorde con la redacción legal. En efecto, se ha de interpretar de manera sistemática y lógica lo dispuesto en los artículos 42.4-c) y 42.5 TRLIS, considerando que ambas normas inciden en la definición de los períodos impositivos en los que puede aplicarse la DERBE y en qué medida en cada uno de ellos. Así, la deducción no puede aplicarse, en ningún caso, antes de que tenga lugar la correspondiente reinversión [42.4-c) TRLIS)] pero sí que podrá ser aplicada en períodos impositivos posteriores por la parte de la renta que sea integrada en la base imponible de los mismos, por aplicación del artículo 42.5 TRLIS.

Y es que los elementos interpretativos en que se fundamenta la tesis de la Administración conducen a incongruencias mayúsculas. Pongamos un *ejemplo*.

EJEMPLO 1:

La sociedad «REDFOG» ha vendido en marzo de 2003 un inmovilizado por 100.000 €, siendo su valor contable de 75.000 €. La renta generada es, por tanto, de 25.000 €. No obstante, dado que el precio se percibirá íntegramente en octubre de 2004, la entidad se acoge a lo dispuesto en el artículo 19.4 TRLIS. En consecuencia, en 2003 no se computará fiscalmente ni la totalidad ni parte de la renta derivada de esta venta.

Por otro lado, la sociedad ha realizado en 2003 inversiones computables a los efectos de la DERBE por importe de 130.000 € (la cifra computable como reinversión se limita a 100.000 € pues ése es el importe obtenido en la transmisión realizada).

* * *

Pues bien, de la contestación administrativa más arriba transcrita no se deduce que la Administración niegue, con relación a la inversión realizada por la sociedad en 2003, la aplicación de la DERBE. Sin embargo, si ésta fuese consecuente con los elementos interpretativos que subyacen esa contestación, debería negárselos.

En efecto, dado que la reinversión se realiza en 2003, según la tesis de la Dirección General de Tributos sólo en ese período impositivo podría aplicarse la DERBE. No obstante, como en él no existe base de la deducción por no haber sido computada aún en la base imponible la renta acogible a la deducción, la sociedad pierde de forma absoluta el derecho a aplicarla.

Suponemos que todos verán en esta conclusión una aberración pues resulta claro que si bien «REDFOG» no podrá aplicar la DERBE en 2003 sí que podrá hacerlo en 2004 ya que en ese período impositivo la totalidad de la renta habrá sido integrada en la base imponible y la reinversión del importe obtenido en la transmisión se habrá producido en el plazo que la ley concede al efecto. Ahora bien, si es una aberración en este caso ¿por qué no lo sería cuando la renta se computa más allá del plazo que concede la ley para reinvertir? ¿Cuál es el elemento de la redacción legal que hace más o menos ilegítima la misma conclusión en una y otra situación?

2.4. Tercera alternativa interpretativa.

Es la que este autor sostiene a título personal. Las consecuencias de esta interpretación ya han sido expuestas en la sección 2.3 anterior. Se resume en los siguientes términos: en la medida en que el contribuyente reinvierta el importe obtenido en la transmisión generadora de la renta acogible a la DERBE en los términos y condiciones establecidos en el artículo 42 TRLIS, podrá aplicar dicha deducción, independientemente de cuándo se produzca el cómputo de dicha renta en la base imponible por razón de lo dispuesto en el artículo 19.4 TRLIS. La deducción se aplicará adoptando como base de la misma el importe de la renta integrado en la base imponible en cada período impositivo.

2.5. Cuarta alternativa interpretativa.

Es totalmente inviable pues el plazo de reinversión se cuenta adoptando como referencia la fecha de la transmisión, y no la fecha en que se entiende obtenida la renta por el contribuyente en función del cobro del precio de la operación.

2.6. Otras interpretaciones favorables al contribuyente.

La falta de precisión en la redacción legal también puede ser utilizada ventajosamente por el contribuyente mediante una interpretación tan parcial como la hecha por la Administración. En efecto, la literalidad del artículo 42.4-c) TRLIS dice «*La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la reinversión…*».

Por tanto, el contribuyente podría argumentar que ésa es la norma medular en materia de imputación temporal de la deducción y que, por tanto, tiene pleno derecho a aplicar la deducción en el período impositivo en el que tenga lugar la reinversión, independientemente de que haya computado o no, y en mayor o menor medida, la renta acogida al incentivo.

Resolver el ejemplo de la sección 2.3 anterior con arreglo a esta interpretación supondría reconocer que la sociedad REDFOG tiene derecho a aplicar íntegramente la DERBE en el período impositivo en el que tiene lugar la inversión (2003) aunque la totalidad de la renta se integre en la base imponible de 2004. Ciertamente, no le vemos ninguna posibilidad de éxito a esta interpretación de la norma, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 42.5 TRLIS y de la necesidad de considerar conjuntamente ambas normas, pero no deja de ser una interpretación ventajista más, en este caso favorable al contribuyente.

Hay una situación muy similar a ésta en la que la práctica de la deducción de forma previa a la integración de la renta, en todo o en parte, en la base imponible del IS sí puede ser considerada una interpretación razonable de la norma. Nos referimos al caso en el que la reinversión se produce de forma previa al momento en que se realiza la transmisión productora de la renta. Para este específico supuesto establece la ley de manera expresa «*…cuando la reinversión se haya realizado antes de la transmisión, la deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en el que se efectúe dicha transmisión*».

Dado que estamos ante una norma especial y de específica aplicación a los casos de «reinversiones previas», puede entenderse que para el caso contemplado lo dispuesto en ella prevalece sobre los contenidos del artículo 42.5 TRLIS en materia de imputación temporal de la deducción. Veamos un ejemplo sobre las consecuencias de esta tesis.

EJEMPLO 2:

La Sociedad «VCV» ha adquirido maquinaria que cumple con las condiciones del artículo 42.3 TRLIS por un precio de 1.000.000 €, en noviembre 2002. En marzo de 2003 transmite otros elementos patrimoniales de su inmovilizado por 925.000 €, operación que ha generado un resultado de 100.000 € que coincide con la renta a computar en la base imponible del IS. La operación tiene la consideración de a plazo o con pago aplazado en el sentido y a los efectos del artículo 19.4 TRLIS y la sociedad se acoge al sistema de imputación temporal contenido en dicho precepto. Como resultado de ello, las rentas a computar serán las siguientes:

- 2003: 20.000 €
- 2004: 30.000 €
- 2005: 50.000 €

* * *

Con estos datos y a la luz de la interpretación que estamos planteando del artículo 42.4-c) y del 42.5 TRLIS, tendríamos que, al haberse producido la reinversión de forma previa a la transmisión, «VCV» podría aplicar la DERBE en su totalidad (0,20 × 100.000 = = 20.000 €) en 2003 (período impositivo en el que tiene lugar la transmisión) aunque en dicho período impositivo sólo se haya computado una parte de la renta producida por esa operación (20.000 €).

III. INTERPRETACIÓN ARMÓNICA DE LA REGULACIÓN DE LA DERBE

Una visión armonizada de ambos preceptos, y del resto del artículo 42 TRLIS, supone, al entender de este autor, concluir que la deducción de referencia puede y debe aplicarse en cada período impositivo sobre una base que vendría determinada en función de la siguiente fórmula:

1. En primer lugar, se determina la «base de la deducción acumulada» que es una cantidad a determinar de la siguiente manera:

$$\textbf{Renta total computada en la base imponible hasta el período impositivo considerado} \times \frac{\textbf{Reinversión computable evaluada al cierre del período impositivo}}{\textbf{Importe total obtenido en la transmisión generadora de la renta}}$$

Es decir, se calculará el porcentaje que representa la reinversión computable total realizada hasta la conclusión del período impositivo considerado respecto del total importe obtenido en la transmisión generadora de la renta acogida a la DERBE (cociente que no puede

superar la unidad pues el exceso se consideraría reinversión no computable). Se calculará también la renta que, hasta esa misma fecha, ha sido integrada en la base imponible del IS. El producto entre ambas magnitudes es la base de la DERBE total o acumulada que puede aplicar o haber aplicado el contribuyente hasta la fecha de conclusión del período impositivo considerado.

2. En segundo lugar, se detrae de esta cantidad los importes que se hayan computado como base de la deducción en los períodos impositivos anteriores.

3. La cantidad resultante es la base de la deducción en el período impositivo actual.

EJEMPLO 3:

La Sociedad «CARTOFA S.L.» ha realizado el día 1 de marzo de 2003 la venta de una participación del 40% en otra sociedad por un valor de 500.000 €, habiéndole generado esta operación una renta de 100.000 €. El calendario de inversiones a considerar a los efectos de la DERBE es el siguiente:

15 de julio de 2003	150.000 €
10 de septiembre de 2005	300.000 €
11 de febrero de 2006	50.000 €

Por otra parte, el precio de la operación se satisfará por el comprador de acuerdo con el siguiente calendario:

Fechas	Cobro
01-03-2003	125.000,00
29-02-2004	46.875,00
28-02-2005	46.875,00
28-02-2006	46.875,00
28-02-2007	46.875,00
28-02-2008	46.875,00
27-02-2009	46.875,00
27-02-2010	46.875,00
27-02-2011	46.875,00
Total	**500.000,00**

Deseamos determinar en qué períodos impositivos, y en qué medida en cada uno de ellos, puede aplicar la DERBE la sociedad.

* * *

…/…

…/…

PERÍODO IMPOSITIVO 2003

En el período impositivo 2003 se produce la transmisión generadora de la renta acogida a la DERBE, y la reinversión realizada en ese mismo período es claramente computable. El porcentaje de reinversión cumplido por la entidad al cierre de 2003 asciende a:

$$\frac{150.000}{500.000} = 30\%$$

Habida cuenta que la renta computada en este período, en aplicación del artículo 19.4 TRLIS, se eleva a:

$$100.000 \times \frac{125.000}{500.000} = 25.000 €$$

tenemos que la base de la DERBE correspondiente a este período impositivo es de:

$$0,30 \times 25.000 € = 7.500 €$$

Ello supone que la DERBE aplicable será de 1.500 € (0,2 × 7.500).

PERÍODO IMPOSITIVO 2004

En 2004 la renta que ya ha sido integrada en la base imponible de la entidad se calcula sumando la renta computada en 2003 y 2004 y asciende a:

$$25.000 + 100.000 \times \frac{46.875}{500.000} = 34.375 €$$

En cuanto al porcentaje del precio de transmisión que ha sido reinvertido al cierre de 2004, se mantiene en los mismos términos que en 2003 pues en 2004 no se ha realizado reinversión alguna computable. Por lo tanto, la base acumulada de la deducción asciende a:

$$0,30 \times 34.375 = 10.312,50 €$$

De ello se deduce que la base de la deducción aplicable en 2004 queda en:

$$2.812,50 € = 10.312,50 - 7.500$$

PERÍODO IMPOSITIVO 2005

En 2005 el porcentaje de reinversión sí que varía con motivo de la inversión realizada. Se sitúa dicho porcentaje en:

…/…

…/…

$$\frac{150.000 + 300.000}{500.000} = 90\%$$

En cuanto a la renta total que al cierre de 2005 ha sido integrada en la base imponible, es la siguiente:

$$34.375 + 100.000 \times \frac{46.875}{500.000} = 43.750 €$$

La base acumulada de la DERBE se sitúa en:

$$0,90 \times 43.750 = 39.375 €$$

Y la base de la deducción en 2005 asciende a:

$$29.062,50 = 39.375 - 10.312,50$$

PERÍODO IMPOSITIVO 2006

La inversión realizada en este período impositivo es plenamente computable pues se produce antes de que venza el plazo de tres años a contar desde la fecha de la transmisión. Dado que la reinversión total realizada por la sociedad se eleva a 500.000 €, el porcentaje de reinversión queda situado en el 100%.

Por lo que se refiere a la renta que al cierre de 2006 ha sido integrada en la base imponible, se obtiene de forma tan inmediata como en los períodos anteriores:

$$43.750 + 100.000 \times \frac{46.875}{500.000} = 53.125 €$$

La base de la deducción acumulada asciende a:

$$1 \times 53.125 = 53.125 €$$

Esto sitúa la base de la DERBE en 2006 en:

$$13.750 € = 53.125 - 39.375$$

PERÍODOS IMPOSITIVOS SIGUIENTES

A partir de 2006 el cálculo de la base de la deducción seguiría la misma mecánica, considerando que el porcentaje de reinversión se mantendrá inamovible en el 100%.

…/…

…/…

El cuadro que resume los cálculos realizados es el siguiente:

Período impositivo	Renta total	Cobro	Renta imputable art. 19.4 TRLIS	Renta acumulada	Porcentaje de reinversión	Base acumulada DERBE	Base DERBE
2003		125.000,00	25.000,00	25.000,00	30%	7.500,00	7.500,00
2004		46.875,00	9.375,00	34.375,00	30%	10.312,50	2.812,50
2005		46.875,00	9.375,00	43.750,00	90%	39.375,00	29.062,50
2006		46.875,00	9.375,00	53.125,00	100%	53.125,00	13.750,00
2007	100.000,00	46.875,00	9.375,00	62.500,00	100%	62.500,00	9.375,00
2008		46.875,00	9.375,00	71.875,00	100%	71.875,00	9.375,00
2009		46.875,00	9.375,00	81.250,00	100%	81.250,00	9.375,00
2010		46.875,00	9.375,00	90.625,00	100%	90.625,00	9.375,00
2011		46.875,00	9.375,00	100.000,00	100%	100.000,00	9.375,00

SOLUCIÓN BAJO EL CRITERIO DE LA CONSULTA COMENTADA

Si adoptásemos el criterio vertido por la Dirección General de Tributos, las rentas computadas en la base imponible en el período impositivo 2007 y siguientes no conferirían el derecho a aplicar la deducción. Es decir, la renta efectivamente acogida a la DERBE ascendería a 53.125 €. Los 46.875 € restantes quedarían al margen de la deducción.

Y si llevásemos al límite el fundamento del criterio emanado en la contestación a la Consulta de referencia, la situación sería aún peor pues cada aumento producido en el porcentaje de reinversión (el 30% en 2003, el 60% en 2005 y el 10% en 2006) no serían aplicables a las rentas integradas en la base imponible con posterioridad a cada uno de ellos.

CONTABILIDAD	LA ARMONIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA UNIÓN EUROPEA: LA INFLUENCIA DE LOS GRUPOS DE INTERÉS Y EL MARCO INSTITUCIONAL EN LA REGULACIÓN	Núm. 56/2004

LUIS ÁNGEL CASTRILLO LARA

Catedrático de Escuela Universitaria Dpto. de Economía y Admón. de Empresas. Universidad de Burgos

SONIA MARCOS NAVEIRA

Ayudante de Escuela Universitaria Dpto. de Economía y Admón. de Empresas. Universidad de Burgos

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **1.er Premio *Estudios Financieros* 2004** en la Modalidad de **CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS** junto con el de María Eugenia RUIZ MOLINA titulado **«Los desdoblamientos de acciones y la gestión de la empresa»** que se publicará en nuestra próxima Revista del mes de octubre, núm. 259.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Luis CEA GARCÍA, don Álvaro CUERVO GARCÍA, don Prosper LAMOTHE FERNÁNDEZ, don Ignacio MARTÍNEZ CHURIAQUE, doña Clara MUÑOZ COLOMINA y don Jorge TUA PEREDA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto:

SE ha producido, en los últimos años, un importante debate en Europa sobre el futuro de la armonización de la información financiera publicada por las sociedades y, de forma más concreta, sobre la armonización de la auditoría de cuentas, dando lugar a un elevado número de directivas y recomendaciones de la Unión Europea, las cuales han visto la luz con el fin de alcanzar esta ansiada armonización sin conseguirlo. A pesar de que la regulación de la auditoría de cuentas en todos los Estados miembros se ha desarrollado a partir de una misma normativa comunitaria, la VIII Directiva, se detectan dos grandes grupos de países con regulación diferente en materia de auditoría.

Hasta ahora la mayoría de las investigaciones llevadas a cabo se han ocupado de poner de manifiesto las diferencias existentes en la regulación en cada uno de los Estados miembros. El trabajo que aquí se presenta profundiza en las causas que motivan tales diferencias. En contraposición a la

.../...

.../...

teoría de la regulación basada en el «interés público», esta investigación se basa en el marco teórico que proporciona la «teoría del interés privado», y de forma más concreta la «teoría de los grupos de interés», para formular un modelo que permita explicar las causas que determinan la existencia de dos modelos regulatorios tan diferentes en la Unión Europea.

Los resultados empíricos obtenidos confirman que la existencia de estos dos modelos regulatorios se explica por el marco institucional en el que se lleva a cabo la regulación como, por ejemplo, la intervención del Estado en la actividad económica de cada país, y las características estructurales de los grupos de presión, que actúan sobre el regulador para obtener una regulación favorable a sus intereses, éste es el caso de la existencia de otros profesionales en el ámbito de la contabilidad con competencias legalmente reconocidas y el número de auditores en cada país.

Sumario:

Capítulo I. La regulación de la auditoría de cuentas en la Unión Europea: el interés público frente al interés privado.

1. Introducción.
2. La auditoría de cuentas en la Unión Europea.
3. La teoría de la regulación: la teoría del interés público frente a la teoría del interés privado.
4. La regulación de la información económico-financiera.
5. La regulación de la auditoría de cuentas. El papel contractual de la auditoría y la demanda de auditoría externa.
6. El marco institucional.

Capítulo II. Hipótesis y modelo de regulación de la auditoría de cuentas.

1. Formulación de hipótesis.

   1.1. Los grupos de interés.

   1.2. El marco institucional.

2. Un modelo explicativo de la regulación de la auditoría.

3. Descripción de las variables.

   3.1. Variable dependiente: regulación de la auditoría.

   3.2. Variables explicativas: los grupos de interés y el marco institucional.

      3.2.1. Los grupos de interés.

      3.2.2. El marco institucional.

Capítulo III. Metodología y resultados del análisis empírico.

1. Plan de trabajo.

2. Fuentes de información.

3. Muestra.

4. Metodología.

   4.1. Fase I. Análisis y caracterización de la regulación.

   4.2. Fase II. Relación entre las variables.

   4.3. Fase III. Análisis de regresión logística binaria.

5. Resultados del análisis empírico.

5.1. Caracterización y clasificación de la regulación de la auditoría en la Unión Europea. Análisis de correspondencias múltiples y análisis *cluster*.

5.1.1. Características de la regulación de la auditoría de cuentas. Análisis de correspondencias múltiples.

5.1.2. Clasificación de los países de la Unión Europea en función de la regulación de la auditoría. Análisis *cluster*.

5.2. Regulación de la auditoría, marco institucional y grupos de interés. Relación entre las variables.

5.2.1. Relación entre la regulación de la auditoría y el marco institucional.

5.2.2. Relación entre la regulación de la auditoría y los grupos de interés.

5.3. Análisis explicativo bivariante. Regresión logística binaria.

5.4. Análisis multivariante. Regresión logística binaria.

Conclusiones.

Bibliografía.

Anexo I. Componentes de la variable dependiente «regulación de la auditoría».

CAPÍTULO I

LA REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA UNIÓN EUROPEA: EL INTERÉS PÚBLICO FRENTE AL INTERÉS PRIVADO

1. INTRODUCCIÓN

Hace décadas que la Unión Europea, por entonces Comunidad Económica Europea, comenzó un proceso de armonización en el campo de la información financiera y de la auditoría de cuentas, con la publicación de la IV y VIII Directivas, en 1978 y 1984, respectivamente. Este proceso se encuentra en un momento de importantes avances, con la modificación de las mencionadas directivas, la regulación de la independencia de los auditores, y, en definitiva, el acercamiento cada vez más inminente a la futura aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Por estas razones, la Unión Europea proporciona el contexto idóneo para un análisis comparativo de la regulación del suministro de información por parte de las empresas, ya que a pesar de constituir un marco económico y social común para una quincena de países, los intentos armonizadores llevados a cabo no han contribuido a eliminar las diferencias regulatorias ya existentes. El marco teórico empleado nos va a permitir llevar a cabo dicho análisis desde la perspectiva de los grupos de interés, en la que las características estructurales de los mismos se van a utilizar como variable explicativa del resultado concreto del proceso de regulación llevado a cabo en cada país de la Unión Europea, sin olvidarnos del marco institucional en el que se desarrolla cada regulación. Por otra parte, nuestra investigación ha abordado un momento temporal inmediatamente anterior a estos cambios, lo que ha supuesto, por tanto, un primer paso en el estudio de la evolución de dicha regulación, dando pie a otras investigaciones que continúen analizando la situación y el proceso político de la regulación de la auditoría de cuentas una vez culminados dichos cambios regulatorios.

El objetivo de nuestro trabajo es, una vez planteadas las principales teorías que tratan de explicar la intervención del Estado en la actividad económica y, concretamente, en la regulación de la información económico-financiera, analizar el proceso político de regulación de la auditoría de cuentas, abarcando diferentes marcos institucionales, con el fin de determinar qué variables son las que influyen en mayor medida en el resultado final de la regulación que el Estado ejerce sobre esta materia, en un intento de dilucidar cuáles son las causas de la existencia de diferencias en dicha regulación.

En primer lugar, a través del análisis de correspondencias múltiples, podremos conocer las diferencias existentes en la regulación de la auditoría de cuentas en la Unión Europea. Dicho análisis se complementará con un análisis *cluster*, el cual nos permitirá identificar aquellos grupos de países que mantienen una regulación similar dentro de la Unión Europea.

Una vez agrupados los países comunitarios con características regulatorias comunes, pretendemos ahondar en las razones o variables que, de alguna manera, van a explicar el resultado de dicho proceso de regulación, teniendo en cuenta en este análisis aspectos como el entorno en el que se desarrolla la regulación, así como los grupos de interés que intervienen y compiten en el proceso.

Todo esto se recoge en las próximas páginas estructurado en tres capítulos que abarcan los siguientes aspectos: en primer lugar, presentamos los fundamentos teóricos que sustentan nuestra investigación, así como la situación actual de la regulación de la auditoría de cuentas en la Unión Europea; en el segundo y tercer capítulos, presentamos, respectivamente, la metodología utilizada y los resultados obtenidos en función del modelo regulatorio propuesto y las variables analizadas; y, por último, planteamos las principales conclusiones que pueden extraerse de este trabajo.

Es importante resaltar la significatividad y oportunidad del momento en el que se realiza esta investigación, ya que nos encontramos en un período de importantes cambios en la regulación de la contabilidad y de la auditoría de cuentas, tanto a escala mundial como en el ámbito de la Unión Europea. Por otra parte, con la introducción del concepto de marco institucional, la regulación se analiza teniendo en cuenta las características del entorno que interaccionan e influyen en ella, con el fin de destapar, una vez más, la «caja negra» en la que se han encasillado tradicionalmente las actividades y transacciones económicas.

2. LA AUDITORÍA DE CUENTAS EN LA UNIÓN EUROPEA

«¿Imaginas cómo sería si, cuando viajases por Estados Unidos, de un estado a otro, tuvieras que hablar diferentes lenguas en cada estado, pagar con diferentes monedas, cumplir con diferentes leyes, y obtener diferentes permisos para trabajar o vivir allí? Esto es Europa» (SHILDER, 1996:98). Afortunadamente desde la firma del Tratado de Roma en 1957, se ha estado trabajando para eliminar en lo posible estas barreras.

Si nos trasladamos al mundo empresarial, es fácil darse cuenta de que muchas de estas barreras, tanto físicas como psicológicas, no se han eliminado todavía de la actividad de las organizaciones. Se ha superado la barrera monetaria con la llegada del euro, y en la mayoría de las empresas el conocimiento de varios idiomas se considera un requisito asumido por los profesionales. Aún así, las empresas de cada país europeo deben cumplir con leyes y regulaciones diferentes, lo que dificulta su actividad internacional así como la comparabilidad entre ellas.

En el ámbito de la contabilidad y la auditoría de cuentas estas diferencias regulatorias persisten, a pesar de los intentos normalizadores llevados a cabo por la Unión Europea. El carácter de los organismos reguladores varía de un país a otro, así como la influencia de los grupos de presión, dificultando la comparación directa entre los países.

Precisamente, es dentro de este contexto de creciente globalización de las transacciones económicas en el que se hace cada vez más necesario un proceso de armonización contable por parte de los diferentes emisores de normas de información financiera. Todo ello con el objetivo de facilitar la elaboración de una información más relevante y entendible por los usuarios, con independencia de su país de origen.

Con la finalidad de armonizar los diferentes procedimientos y prácticas contables existentes en Europa, el Consejo de la Unión Europea, por entonces Comunidad Económica Europea, publicó la IV y VIII Directivas, en 1978 y 1984, respectivamente. Estas Directivas debían ser incorporadas a los ordenamientos jurídicos de cada uno de los Estados miembros. La Unión Europea trató de acomodar los requerimientos de las Directivas a los diferentes sistemas regulatorios que convivían en la misma, lo que motivó la promulgación de unos preceptos excesivamente flexibles y otorgó a los distintos Estados miembros la opción de elegir libremente la forma de ajustar el contenido de las directivas a su ordenamiento jurídico.

Por lo tanto, la adopción, por parte de la Unión Europea, de un modelo armonizador basado en directivas, ha dado como resultado un amplio mapa regulatorio, dada la diversidad de regulaciones existentes dentro de su ámbito, que en poco o nada ha contribuido a proporcionar un modelo unificado, especialmente en materia de auditoría de cuentas, tal y como se demanda, en la actualidad, en los mercados de capitales internacionales (GARCÍA y VICO, 1999).

Centrándonos en el ámbito de la regulación de la auditoría en la Unión Europea, la VIII Directiva se revela como un planteamiento demasiado genérico y que no abarca un proceso de armonización integral de la auditoría. Esto, además de generar un problema de credibilidad a nivel internacional, dado que Europa carece de un marco de referencia propio (VAN HULLE, 1999), da lugar a una gran diversidad interna, ya que cada Estado miembro ha adoptado de diferente forma los mínimos contenidos en la VIII Directiva.

Nos encontramos, en consecuencia, con un punto de partida común para todos los Estados miembros en materia de regulación de la información financiera y la auditoría, constituido por la IV y VIII Directivas, y, como resultado final de este proceso armonizador, con un conjunto de regulaciones que difieren notablemente de unos países a otros, lo que resulta evidente si nos centramos en la regulación de la auditoría de cuentas en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea.

Lo anterior se puso de manifiesto en el trabajo llevado a cabo por el Centro de Investigación de Contabilidad y Auditoría de Maastricht (MARC) «Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea» (Comisión de la Unión Europea, 1996b). La sensación que subyacía en el seno de la Unión Europea sobre el fracaso armonizador en mate-

ria de información financiera y auditoría, unida a las conclusiones del informe MARC, provocó, en el último lustro de los noventa del siglo XX, un activo debate en Europa sobre el futuro de la armonización de la información financiera publicada por las sociedades y sobre la armonización de la auditoría.

Ha sido a partir de 1995 cuando la Comisión Europea ha tomado las riendas de este proceso de armonización contable con la publicación de la Comunicación «Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional», buscando un marco contable que permita acometer el camino de la comparabilidad en la información suministrada por las empresas. Para ello se ha basado en los pronunciamientos del *International Accounting Standards Board* (IASB), antiguo *International Accounting Standards Committee*, y así lo recoge en su Comunicación «La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir» (Comisión de la Unión Europea, 2000c). Estos acontecimientos han supuesto la publicación de la Directiva 2001/65/CE por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE, y del Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad.

De este modo, una de las principales conclusiones del Consejo Europeo de Lisboa, celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2000, fue que mejorar la eficiencia de un mercado integrado de capitales y de servicios financieros en el ámbito de la Unión Europea, previsto para finales de 2005, pasaba por la mejora de la comparabilidad de los estados financieros de las empresas con cotización oficial. Para conseguir tal propósito, es decir, alcanzar una armonización real tanto en materia contable como de auditoría de cuentas, no sólo en el ámbito de la Unión Europea sino a nivel internacional, el Consejo ordenó a la Comisión que iniciara urgentemente los trabajos necesarios para conseguir tal fin.

Un importante paso para lograr la tan demandada y necesaria armonización de la Auditoría Legal a lo largo de toda la Unión Europea ha sido la emisión de la Recomendación de la Comisión Europea, de 16 de mayo de 2002, «Independencia de los Auditores de Cuentas en la Unión Europea: Principios Fundamentales» (Comisión de la Unión Europea, 2000b). La Recomendación implicaba que las normas sobre independencia del auditor en cada uno de los Estados miembros deberían adaptarse y reunir, al menos, la propuesta de principios fundamentales que la Recomendación encierra. Así, nos encontramos con que las soluciones dadas a los problemas que afectan a la independencia del auditor se tratan de corregir con una más amplia regulación legal de la independencia.

Sin embargo, siguiendo a CAÑIBANO y CASTRILLO (1999), la emisión de nuevas reglas, por ejemplo las que se refieren a la independencia del auditor, que implementen las existentes, regulando hechos que no son evidentes que, *per se*, alteren la independencia del auditor y, generalmente, no analizados con el sosiego necesario, solamente contribuyen a crear una mayor confusión y, seguramente, en poco contribuirán a alcanzar la ansiada armonización. El debate no versó y no ha versado sobre si es o no positivo regular, como ya señaló ARRUÑADA (1990a), sino sobre cómo y quién ha de hacerlo, no entrando en si la regulación aumenta o no el producto social; o si, por el contrario, constituye una mera expropiación de otros grupos sociales. Es más, el citado autor sugiere la posibilidad, que nosotros compartimos, que la regulación no obedezca al interés público, pues a menudo, implica simplemente un incremento del poder político, quien no dudará, para justificar sus inte-

reses, en poner etiquetas a sus preferencias como «preferencias de las personas» o como «preferencias públicas» y etiquetar las políticas que los soportan como «en interés público», sin pararse a pensar en que las organizaciones o grupos de individuos no tienen preferencias y que son sólo los individuos los que pueden tenerlas (JENSEN y MECKLING, 1994).

Basándonos en lo anterior, entendemos que el análisis institucional comparado de la regulación de la auditoría de cuentas en la Unión Europea, antes de las últimas reformas, nos puede permitir conocer cuáles fueron los factores que caracterizaron el proceso de regulación llevado a cabo en cada Estado miembro y que, en nuestra opinión, han provocado un desenlace regulatorio tan diferente en cada uno de ellos.

3. LA TEORÍA DE LA REGULACIÓN: LA TEORÍA DEL INTERÉS PÚBLICO FRENTE A LA TEORÍA DEL INTERÉS PRIVADO

Quizá la primera cuestión que debamos plantearnos, con el fin de llegar a conocer cómo se llevó a cabo la regulación de la auditoría de cuentas en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea y explicar así su resultado final, sea escudriñar las causas que justifican tal regulación.

Así, dentro de las numerosas formas de regulación de la actividad económica que nos podemos encontrar están aquellas que tratan de paliar la situación de desventaja informativa de los agentes económicos. La información económico-financiera que deben proporcionar las empresas, así como la auditoría de la misma, son un tipo de información especialmente demandada por los inversores y constituyen una de las áreas más reguladas dentro de la actividad económica de los diferentes países.

La existencia de información asimétrica ha sido uno de los argumentos más utilizados para justificar las regulaciones que tratan de proteger a los usuarios de la misma, ya que, aunque las empresas tienen incentivos privados para suministrar la cantidad de información suficiente al mercado, estos incentivos pueden llegar a ser insuficientes, generando la demanda de regulación por parte de los inversores y demás usuarios de dicha información, quienes perciben que tienen algún tipo de desventaja informativa (SOLOMONS, 1983; LEFTWICH, 1980). Es, por tanto, la falta de unanimidad de las decisiones informativas adoptadas por las organizaciones y los intereses de los inversores la causa de que estos últimos demanden una mayor o mejor producción de información económico-financiera, y, como consecuencia, presionen para que su suministro al mercado sea sometido a regulación (SCOTT, 2003).

Ahora bien, la intervención pública es una actividad continuamente sometida a discusión, siendo múltiples los argumentos utilizados tanto para defenderla como para criticarla, llegándose incluso a elaborar teorías que tratan de justificarla, por un lado, y explicar su dinámica, por otro.

No cabe la menor duda de que la intervención del Estado en la actividad económica es uno de los factores que afecta directamente a las organizaciones empresariales, ya que éstas, junto con otros grupos de individuos, son las que soportan, tanto para bien como para mal, el fenómeno regulato-

rio, convirtiéndose, la regulación, junto al mercado y a las organizaciones, en una última alternativa para solucionar los problemas de coordinación de los intercambios o transacciones económicas (COASE, 1960:17). El Estado puede establecer regulaciones que especifiquen lo que los individuos deben o no hacer, resolviendo así el problema de las externalidades negativas o cualquier otro fallo del mercado.

Planteado así el problema, el estudio de la regulación pasa por el análisis de las diferentes teorías y enfoques que se han formulado sobre la misma en función de una serie de criterios (MARTÍN, 1999), tales como el carácter del regulador, la composición de la función de utilidad del regulador, la búsqueda del proceso y las formas regulatorias que rigen la actividad económica, las partes implicadas y afectadas por el proceso regulatorio, o el carácter distributivo o informativo en la actuación del poder legislativo.

Como vemos, el tratamiento que puede darse a la regulación es amplio, si bien, el número de hipótesis que tratan de explicar las razones de la intervención del Estado en la economía, pueden generalizarse en dos grandes teorías (POSNER, 1974; FERNÁNDEZ, 1985), la «teoría del interés público» y la «teoría del interés privado», ya que, como indica ARRUÑADA (1990a), el papel del Estado puede analizarse bajo estas dos posturas contrapuestas, según las cuales su actuación, o bien responde al interés público, o es el resultado de la competencia entre grupos de interés privados por lograr redistribuciones favorables de riqueza.

La teoría del interés público parte de la consideración de que el Estado es capaz de representar el interés general y justifica la intervención del mismo en la existencia de fallos del mercado y en la búsqueda de la maximización del bienestar social (SERRANO, 1995), de esta forma, la regulación económica del Estado surge como respuesta a la necesidad, demandada por una mayoría de público, de corregir las prácticas ineficientes de un mercado libre (FERNÁNDEZ, 1985).

Según STIGLITZ, pueden señalarse diferentes razones por las que el mercado puede no asignar los recursos de una forma eficiente en el sentido de Pareto, es decir, pueden darse diversos tipos de fallos del mercado (STIGLITZ, 1992, 1993; FERNÁNDEZ, 1985; ARRUÑADA, 1990A; SERRANO, 1995), los cuales no son mutuamente excluyentes, que deben ser corregidos por la intervención del Estado, como, por ejemplo, el fallo de la competencia, el carácter público de los bienes, las externalidades o la existencia de mercados incompletos.

Otro fallo del mercado lo constituyen los fallos de la información (SERRANO, 1995). Se presume que los mercados funcionan bajo el supuesto de información perfecta y gratuita, pero ésta no siempre está objetivamente disponible, sino que para determinados bienes o servicios puede no existir mercado debido a deficiencias en la información, como la existencia de asimetrías informativas, dando lugar a problemas de riesgo moral o selección adversa [1] (ARRUÑADA, 1990a).

[1] Los problemas de selección adversa surgen cuando alguna de las partes contratantes puede aprovecharse de una ventaja informativa para ofrecer transacciones perjudiciales para las demás partes (ARRUÑADA, 1998:139); sin embargo, en caso de riesgo moral, la asimetría informativa se plantea después de contratar (ARRUÑADA, 1998:141).

La teoría del interés privado pone un mayor énfasis en la existencia de grupos privados de presión organizados que compiten en el proceso político de decisión por lograr transferencias de riqueza de mano del Estado (STIGLER, 1971; PELTZMAN, 1976; WATTS y ZIMMERMAN, 1979, 1986; SPILLER, 1990; TOLLISON, 1991). En contraposición con la teoría del interés público, vamos a ver cómo, la mayoría de las veces, este intento por aprovechar en el beneficio privado el poder coactivo del Estado, no tiene relación con el interés general, ni con la maximización del bienestar social.

Uno de los trabajos básicos dentro de esta línea de investigación es *La teoría de la regulación económica* desarrollada por George STIGLER en 1971. STIGLER plantea (1971:3), como tareas básicas de la teoría de la regulación económica, «explicar quiénes recibirán los beneficios o cargas de la regulación, qué forma de regulación se adoptará, y los efectos de la regulación sobre la asignación de los recursos». A pesar de tratarse de un planteamiento puramente positivo, esta teoría parte de un postulado fundamental de la teoría microeconómica: la gente busca esencialmente su propio interés, y lo persigue de forma eficiente y racional (CORDEN, 1985).

Desde el punto de vista de la teoría del interés privado, la intervención del Estado en las sociedades democráticas se realiza a través del proceso político. El proceso político o procedimiento por el cual se toman las decisiones políticas, puede entenderse como el mercado en el cual los grupos de interés compiten por el uso de los poderes coactivos del Estado, con la finalidad de lograr transferencias de riqueza (ARRUÑADA, 1990a). Para WATTS y ZIMMERMAN (1986:222), «el proceso político es una competición entre los individuos por lograr transferencias de riqueza», y su estudio está estrechamente relacionado con la aplicación de la teoría de la agencia al comportamiento del regulador (TOLLISON, 1991).

De este modo, todas las actividades regulatorias del Estado pueden ser formuladas en el contexto de la teoría de los grupos de interés (TOLLISON, 1991), donde estos grupos pueden verse como intermediarios entre los ciudadanos y el Estado, y donde el objetivo final es determinar «cómo» y «cuándo» los grupos de interés influyen en la regulación del Estado (POTTERS y SLOOF, 1996).

El poder e influencia de los grupos de interés en una determinada regulación pueden ser analizados a través de dos vías diferentes (POTTERS y SLOOF, 1996), bien a través de las actividades llevadas a cabo por el grupo de presión dentro de la negociación del proceso político de decisión, o bien en función de sus características estructurales, cuando los datos de la actividad ejercida por los grupos no estén disponibles.

Tal y como señala STIGLER (1971), existen numerosas características de los grupos de interés que pueden contribuir a su capacidad para influir en la regulación. STIGLER sugiere que los grupos de mayor tamaño tenderán a tener éxito en sus negociaciones dentro del proceso político. A pesar de esto, los grupos de interés tienen limitado su tamaño (WATTS y ZIMMERMAN, 1986; ARRUÑADA, 1990a). Uno de los factores que limita el tamaño del grupo es la heterogeneidad de intereses dentro del propio grupo, ya que si existen intereses divergentes, las acciones del grupo afectarán a los intereses particulares de alguno de sus miembros. Por otra parte, hay autores que defienden que es más probable que sean los grupos pequeños los que presionen (OLSON, 1971), ya que les es más fácil organizarse colectivamente.

Otro factor que afecta al proceso político y al tamaño de los grupos de presión que compiten en él, es la existencia de costes de organización de los grupos de interés (WATTS y ZIMMERMAN, 1986). Los grupos deben organizarse con el fin de poder trasladar, de una forma efectiva, el conjunto de sus intereses a las fuerzas políticas que actuarán para promoverlos. Estos costes pueden llegar a ser elevados ya que deben incluir la búsqueda de recursos para financiar las campañas electorales de los partidos políticos que representan al grupo y la prevención de la existencia de *free riders* (STIGLER, 1971), individuos que tienen los mismos intereses y que se van a beneficiar de las acciones del grupo sin incurrir en ningún coste (WATTS y ZIMMERMAN, 1986). Una forma de evitar este comportamiento oportunista de los llamados *free riders* es organizarse colectivamente limitando los beneficios obtenidos en la negociación a aquellos que forman parte de la organización y que pagan por ellos (MAIJOOR y VAN WITTELOOSTUIJN, 1996).

Una vez analizada la formación de los grupos de interés, llegamos a la conclusión, a partir de la teoría de STIGLER, que serán aprobadas aquellas regulaciones que favorezcan a los grupos de interés de mayor tamaño, más localmente concentrados, con mayores ingresos y, por ende, con mayor capacidad para financiar campañas, y más capaces de obtener beneficios en perjuicio de otro grupo más amplio y disperso (KLING, 1991). Una las conclusiones tradicionales de este análisis es que los intereses de los productores tienden a prevalecer sobre los intereses de los consumidores, ya que estos últimos presentan, en la mayoría de los casos, unos intereses difusos y carecen de incentivos e información para oponerse a un grupo tan cohesionado como el de los productores. Por otra parte, el resultado final del proceso político y la capacidad de los grupos para obtener o bien oponerse a las transferencias de riqueza varían con el tiempo (WATTS y ZIMMERMAN, 1986). De hecho, se ha observado que la regulación tiende a favorecer a los productores en épocas de recesión y a los consumidores en épocas de expansión económica (PELTZMAN, 1976).

Independientemente del proceso político llevado a cabo, el resultado final de una regulación explícita por parte de los poderes públicos afectará tanto a las empresas o grupos de interés regulados como a la sociedad en general. El resultado más evidente de una regulación va a ser la generación de beneficios o perjuicios para las partes implicadas en la misma, y también en cierta medida, para la sociedad en su conjunto (REYNOLDS, 1981; KLING, 1991).

Cuando el efecto directo de una regulación es el aumento de ingresos para una industria, es decir, proporciona unos beneficios privados, frecuentemente dará lugar a perjuicios públicos, siendo los beneficios obvios y fácilmente cuantificables, y los costes generados ocultos, incuantificables y repartidos entre muchos individuos. Por el contrario, cuando una regulación genera un aumento de costes para una industria, estos perjuicios privados serán cuantificables y concentrados en las empresas reguladas, y normalmente dará lugar a beneficios públicos, aunque ocultos y difusos (KLING, 1991).

Entre los beneficios que puede proporcionar una regulación a las empresas (STIGLER, 1971; ARRUÑADA, 1990a) están las subvenciones en metálico, exenciones fiscales, subvenciones en especie, barreras y controles de entrada en el sector, control de productos sustitutivos y complementarios, y la fijación directa de precios. Por otra parte, entre los costes de la regulación para las empre-

sas, encontramos: la pérdida de control dentro del sector, con motivo de la redistribución de poder y la admisión de terceros; el coste de las campañas prorregulatorias; costes administrativos, derivados de la burocratización del proceso político; costes de cumplimiento y costes derivados de evitar las propias regulaciones.

4. LA REGULACIÓN DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

Un tipo concreto de regulación de la actividad económica es la regulación de la información económico-financiera, en la cual englobamos todos aquellos aspectos relacionados con la «gestación, elaboración, perfeccionamiento e implantación de la normativa contable en un país» (JARNÉ, 1997:91). Dentro de la regulación de este tipo de información podemos distinguir dos clases de normas: aquellas cuya finalidad es prescribir los criterios de valoración o medición que deben utilizarse en la elaboración de los estados financieros, y aquellas otras que se refieren a la cantidad y la calidad de la información que deben divulgar las empresas, así como la que debe ser verificada por los auditores. Es precisamente, en esta segunda forma de regulación, en la que centramos nuestro trabajo.

Así, en principio, la regulación contable se justifica por la existencia de fallos del mercado, como el carácter de bien público de la información contable, que solamente pueden solucionarse con una intervención de los poderes estatales, y por la búsqueda de la maximización del bienestar social. De esta forma, se llega a la asunción de que políticos y burócratas actúan en interés público, cuando llevan a cabo la regulación contable.

Considerar que la información financiera es un bien público supone presumir que ésta cumple las características de no rivalidad y no exclusión, que le son aplicables a este tipo de bienes. Se asume, por tanto, que la información financiera cumple con el principio de no rivalidad, pudiendo los individuos disponer de ella sin que este consumo afecte a la utilidad obtenida por los demás. Este aspecto ha sido objeto de críticas (LEFTWICH, 1980), ya que la utilización de la información financiera por un inversor, antes de que ésta sea descontada por el mercado de capitales, puede proporcionarle rendimientos anormales, mientras que una vez que se incorpora en el precio ya no puede ser utilizada con este fin, reduciéndose su utilidad para el resto de los inversores.

Por otro lado, el principio de no exclusión viene a decir que no se puede impedir su consumo a aquellos usuarios, denominados *free riders*, que no estén dispuestos a pagar por la información financiera utilizada, aunque la realidad de este principio no es otra, sino que el coste de exclusión de este tipo de usuarios es demasiado elevado (ARRUÑADA, 1990a).

Siguiendo en esta línea, otros argumentos basados en la consideración de la información financiera como un bien público alegan que el libre funcionamiento del mercado puede llegar a producir un déficit o un exceso en la cantidad de información divulgada por las empresas (LEFTEICH, 1980; ARRUÑADA, 1990a).

El hecho más analizado es la infraproducción de información financiera por parte de las organizaciones. La producción de una cantidad de información insuficiente, en comparación con la cantidad óptima socialmente deseable, es consecuencia de la existencia de *free riders,* aquellos usuarios de la información que no pagan nada por ella, lo cual dará lugar a que su demanda no sea tenida en cuenta por los productores de información, y no se alcance un punto de equilibrio entre oferta y demanda.

Otras justificaciones de la existencia de normas contables, todavía dentro del enfoque normativo, están relacionadas con la credibilidad y la comparabilidad de la información financiera (SOLOMONS, 1983), ya que sin la oportuna regulación se corre el riesgo de que la información financiera elaborada por las empresas pierda credibilidad ante sus usuarios. Por otra parte, el valor de dicha información se incrementa para los usuarios si ésta puede ser comparada con la información facilitada por otras empresas, que siguen las mismas normas de elaboración.

Una vez analizados los factores que parecían justificar la regulación contable, los investigadores empezaron a cuestionarse la coherencia de la teoría del interés público con la realidad observada, llegando a la conclusión de que los individuos con intereses establecidos se ven envueltos en un proceso político en el que compiten buscando su propio interés (WATTS y ZIMMERMAN, 1979).

La teoría positiva de la contabilidad reconoce la existencia de costes de transacción en el proceso político de regulación de la actividad de las empresas, derivados de la búsqueda de información, de la organización de los grupos de interés y de presión ejercida en el propio proceso de decisión. De hecho, al asumir la existencia de estos costes se explica la inconsistencia entre las acciones de políticos y reguladores, con las hipótesis del interés público (WATTS y ZIMMERMAN, 1979, 1986).

En el caso de las regulaciones que afectan a la cantidad y la calidad de información producida por las empresas, el regulador es visto como un mediador entre el conflicto de intereses existente entre inversores y gerentes. Sin embargo, el regulador también puede ser visto como un grupo de interés más, el cual tiene poder para establecer una regulación determinada (POSNER, 1974; SCOTT, 2003). Su interés concreto reside en el mantenimiento de dicho poder, por tanto, la regulación final se inclinará a favor de aquel grupo de presión que le ayude a mantenerse en su posición de regulador.

El conjunto de los grupos de interés que intervienen en el proceso político de regulación de la información contable puede resumirse en cuatro principales: los usuarios de la información, las empresas que la elaboran, los auditores que la verifican y el Estado (TÚA, 1983). Si bien es cierto que estos cuatro grupos pueden desglosarse y dar lugar a una lista mucho más detallada compuesta por accionistas, proveedores, gerentes, corporaciones profesionales de auditores, grandes firmas de auditoría, auditores individuales, comisiones estatales de regulación, organismos cuasi públicos de determinación de normas, etcétera.

A través de este análisis, vemos cómo la teoría positiva de la contabilidad intenta construir una teoría de la regulación contable, tomando prestados argumentos característicos de la teoría de la agencia y de la teoría económica de la regulación, como la existencia de costes derivados del pro-

ceso político y de grupos con diferentes intereses establecidos (RAFFOURNIER, 1990). De esta forma, podemos considerar que el proceso político es un proceso de negociación entre diferentes grupos, en el que el Estado es un partícipe más.

5. LA REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS. EL PAPEL CONTRACTUAL DE LA AUDITORÍA Y LA DEMANDA DE AUDITORÍA EXTERNA

La demanda de la auditoría surge con el fin de garantizar que la información contable, elaborada con carácter unilateral, bajo el control de los directivos en las grandes sociedades anónimas, o del empresario individual en las empresas más pequeñas, represente la imagen fiel de la situación económica y patrimonial de la empresa, y que los contratos con agentes externos a la misma sean respetados. Por lo tanto, su revisión por parte de un auditor externo independiente le confiere una mayor fiabilidad, de cara a aquellas partes interesadas que no han participado en su elaboración. En este sentido la auditoría se presenta como un instrumento de control, en un contexto marcado por la existencia de información asimétrica y oportunismo contractual (ARRUÑADA, 1990a, 1997). En ausencia de regulación por parte del Estado, las partes contratantes tienen incentivos para desarrollar aquellos contratos que reduzcan en mayor medida los costes contractuales.

Sin embargo, la función contractual de la auditoría de cuentas, como mecanismo de control que trata de evitar comportamientos oportunistas, puede verse alterada por la propia regulación. Este hecho se pone de manifiesto en aquellas regulaciones que obligan a ciertas empresas a realizar auditoría externa, que imponen la responsabilidad legal del auditor, que modifican y amplían las funciones del auditor y que otorgan a un organismo competencias para poder supervisar y sancionar a los auditores (ARRUÑADA, 1990b; WATTS y ZIMMERMAN, 1986). De hecho, las empresas demandan auditoría cuando la necesitan, y puede que muchas empresas no lo hagan porque los costes de la misma son superiores a los beneficios que les reporta (ARRUÑADA, 1990b; PAZ-ARES, 1996). Es evidente que las leyes de auditoría generan una demanda artificial, obligando a un gran número de empresas a realizar auditoría. Por otra parte, definen a los productores de este servicio, regulando los requisitos y procedimientos para acceder a la profesión, y además establecen los organismos que deben regir el ejercicio de la misma y las normas para hacerlo (ARRUÑADA, 1990b).

En definitiva, la demanda de la regulación de la auditoría ha sido tradicionalmente tenida en cuenta desde la perspectiva de los grupos que figuran al lado favorable de una mayor regulación, como son los auditores, asociaciones profesionales y otros grupos de interés, ya que, habitualmente, es menos costoso apreciar los beneficios de la misma que sus costes. De hecho, el debate no ha versado sobre si es o no positivo regular, como ya señaló ARRUÑADA (1990a), sino sobre cómo y quién ha de hacerlo, no entrando en si la regulación aumenta o no el producto social; o si, por el contrario, constituye una mera expropiación de otros grupos sociales.

Vemos, por tanto, cómo la regulación pasa, tal y como comentábamos anteriormente, a ser una cuestión relativa a costes y beneficios particulares, y no relacionada con el interés público, donde el proceso político se entiende como el enfrentamiento entre aquellos que esperan recibir los beneficios de la regulación y los que soportarán los costes de la misma, siendo el conjunto de leyes y regulaciones existentes el resultado de una situación de equilibrio dentro de dicho proceso. En definitiva, la magnitud de los costes de negociación y su distribución entre los diferentes grupos de presión determinará el resultado del proceso político de decisión.

Con el fin de comparar los costes y beneficios generados por la regulación de la auditoría de cuentas, es necesario analizar qué grupos pueden llegar a beneficiarse, y que, por tanto, se van a convertir en demandantes de la misma, actuando como grupos de presión en el proceso político.

En este sentido, BENSTON (1980:22-31) distingue cinco grupos que apoyarán, de una u otra forma, la regulación de los servicios de auditoría. Estos grupos son: los auditores de cuentas existentes, los clientes de auditoría, los competidores, los reguladores y un quinto grupo formado por legisladores, periodistas, académicos, y defensores del interés público.

a) Los auditores de cuentas pueden beneficiarse de la regulación de la auditoría de tres formas diferentes. En primer lugar, se beneficiarán de aquellas regulaciones que establezcan barreras de entrada en la profesión, como son los requerimientos educativos, exámenes de acceso y experiencia. En segundo lugar, también se beneficiarán de las regulaciones que hagan incrementar de forma artificial la demanda de servicios de auditoría. Por último, los auditores también se interesarán por aquellas regulaciones que supongan una reducción de las externalidades negativas procedentes de *free riders*. En este sentido el término *free rider* hace referencia a aquellos auditores que se benefician de la buena reputación de otros.

b) Otro grupo interesado en la regulación de la auditoría es el constituido por las empresas cuyas cuentas deben ser auditadas, es decir, los clientes de auditoría. Como clientes su principal interés debería ser que el mercado de auditoría fuera lo más competitivo posible, aunque, por otra parte, también desearán evitar en lo posible las normas que supongan auditorías obligatorias y excesivos requerimientos de información.

c) Al incluir como grupo de interés a los competidores, BENSTON hace referencia a las firmas que ofrecen servicios diferentes a los de auditoría, como pueden ser las firmas de consultoría, quienes se favorecerán de aquellas regulaciones que impidan o limiten la posibilidad de que los auditores puedan prestar otros servicios diferentes a los de auditoría, y tratarán de presionar para que los requisitos de independencia sean más rigurosos.

d) Las agencias gubernamentales interesadas en la regulación de la auditoría serán las que actúen como destinatarios de la información elaborada por las empresas, en particular aquellas agencias que actúen como organismos de control del mercado de valores. Por otra parte, los elaboradores de normas contables, aspirantes a ocupar puestos de responsabilidad en los organismos reguladores, verán ampliadas sus funciones con la nueva normativa (ARRUÑADA, 1990b).

e) Por último, encontramos un amplio grupo formado por legisladores, académicos, periodistas y, en general, defensores del interés público. Pero este grupo no solamente actúa en beneficio del interés general, sino que también están motivados por la publicidad y la atención que despiertan en la sociedad ciertos escándalos relacionados con la auditoría de cuentas, aparte de disfrutar gratuitamente de una serie de datos que podrán incluir en sus investigaciones.

ARRUÑADA (1990b) también analiza los grupos con intereses creados en la regulación de auditoría, mencionando, de forma adicional, a acreedores y proveedores de las empresas obligadas a auditar sus cuentas anuales, ya que reciben una garantía adicional que reducirá la incertidumbre en sus relaciones con la empresa, y a los trabajadores, por la misma razón.

6. EL MARCO INSTITUCIONAL

A pesar de la idoneidad de la teoría de los grupos de interés como marco teórico para comprender las diferencias existentes en la regulación de la auditoría en los distintos países de la Unión Europea, no podemos obviar la importancia que recientes estudios otorgan al marco institucional, es decir, al entorno en el cual se desarrolla dicha regulación, como factor explicativo de tales diferencias. Por tanto, parece evidente pensar que la regulación llevada a cabo en un determinado país estará fuertemente influenciada por las características de su marco institucional.

El entorno institucional se ha definido como «el conjunto de normas básicas en aspectos sociales, políticos y legales que constituyen las bases de la producción, el intercambio y la distribución» (DAVIS y NORTH, 1971; WILLIAMSON, 1996: 111). Esta definición permite desglosar el entorno institucional de un país en los siguientes elementos: los tres poderes (legislativo, ejecutivo y judicial), los intereses e ideología de la sociedad, las asociaciones creadas y las normas informales, y las capacidades administrativas (MARTÍN, 1999:26).

Tradicionalmente se han venido considerando una serie de componentes del entorno como factores que pueden llegar a influir en los sistemas contables de un país, y por ende, a la regulación de la actividad de auditoría. Entre ellos se incluyen el sistema legal, sistema político (CHOI y MUELLER; 1992: 40-43), los intereses e ideología de la sociedad (HOFSTEDE, 1980, 1983; GRAY, 1988), etcétera.

El sistema legal y de protección de la ley de un país se han considerado componentes fundamentales de su marco institucional, ya que servirán de base para el posterior establecimiento de cada una de las regulaciones promulgadas en el mismo. De tal forma que se distinguen dos sistemas legales básicos de los que han emanado otros secundarios, el sistema basado en el derecho romano y el sistema basado en la ley común o *common law* (DAVID y BRIERLY, 1985; LA PORTA *et al*., 1996, 1997, 2000). Estos dos sistemas legales están estrechamente relacionados con los sistemas contables tradicionales continental y anglosajón. De esta forma, los países cuyo sistema legal se basa en el dere-

cho romano se caracterizan por tener un sistema contable continental, es decir, con una mayor presencia de organismos reguladores gubernamentales más que profesionales. Y aquellos países cuyo sistema legal se basa en la ley común se identifican con un sistema contable anglosajón, con una normativa contable elaborada principalmente por organismos profesionales (CAÑIBANO y MORA; 1999:293).

Al igual que el sistema legal, el sistema político se considera una de las variables determinantes del entorno institucional de un país. La noción de sistema político se refiere al conjunto de instituciones, organizaciones y procesos políticos que, caracterizados por un cierto grado de interdependencia, rigen y conforman la vida política de una determinada comunidad. Dentro del estudio del sistema político, los análisis institucionales comparados, los cuales permiten estudiar la regulación en función del entorno institucional donde se desarrolla (MARTÍN, 1999:5), han tratado, tradicionalmente, las diferencias entre los sistemas parlamentarios y los presidenciales (MOE y CALDWELL, 1994; LEVY y SPILLER, 1996).

De forma conjunta, el sistema político-legal constituye un componente fundamental del entorno, ya que determinará, no sólo las reglas del juego para el desenvolvimiento de la actividad económica, sino también cuestiones tales como la actitud del gobierno hacia las empresas o el nivel de regulación de las actividades económicas. Por tanto, las diferencias existentes entre distintos marcos institucionales son importantes ya que influirán en el comportamiento de los agentes económicos, incluso cuando se trate de sistemas estables y democráticos (AGUIRRE *et al.*, 2002).

Otro aspecto a analizar dentro del entorno institucional son los intereses y la ideología de la sociedad, es decir, los valores culturales, y cómo estos influyen en el sistema contable de esa sociedad. Es este sentido GRAY (1988) planteó una relación entre los valores culturales definidos por HOFSTEDE (1980, 1983) y una serie de valores contables extraídos de la literatura contable, con el fin de clasificar los sistemas contables internacionales a través de las diferencias culturales existentes entre los países. HOFSTEDE detectó cuatro elementos estructurales de la cultura de un país, en particular aquellos que afectan a las organizaciones e instituciones. Estos elementos fueron denominados: individualismo, distancia al poder, incertidumbre y masculinidad. Años después, GRAY (1988) relacionó estas dimensiones culturales con una serie de valores contables: profesionalismo frente a control estatutario, uniformidad frente a flexibilidad, conservadurismo frente a optimismo, y secretismo frente a transparencia. En los noventa, SALTER y NISWANDER (1995) trataron de probar la teoría de GRAY. Para ello consideraron necesario dotar a las variables de GRAY de cierta operatividad, asociándolas con variables más fáciles de medir (SALTER y NISWANDER, 1995:384-386).

De esta forma el profesionalismo, que hace referencia al «predominio del ejercicio profesional y al mantenimiento de una autorregulación profesional» (GRAY, 1988:8), se desglosa en dos variables: «juicio del auditor» (en función del uso del concepto de *true and fair view*) y «estructura de la profesión». La uniformidad se relaciona con el sistema legal y la existencia de códigos legales, así como con la frecuencia de uso de determinadas prácticas contables por los clientes de auditoría. El conservadurismo, definido como «la prudencia en la medida de los activos y en la información sobre

los ingresos» (GRAY, 1988:10), se asocia al grado de utilización en un país de prácticas que reduzcan o bien incrementen el valor de dichos activos e ingresos. Por último, el secretismo, «preferencia por la confidencialidad y la restricción de la información» (GRAY, 1988:8), se relaciona con dos medidas diferentes de la divulgación de información por parte de las empresas.

Diferentes autores han continuado con la búsqueda de factores del contexto institucional determinantes de los sistemas de regulación contable, que también pueden ser aplicables para el caso de la regulación de la auditoría, dando como resultado un modelo de regulación en el que confluyen tanto aspectos institucionales del entorno como factores intrínsecos del proceso político de regulación. Para JARNÉ (1997:93-94), el modelo de regulación contable, más centrado en el proceso político, vendrá definido por aspectos como el carácter público o privado del organismo regulador, el grado de implicación de las organizaciones gubernamentales y profesionales, los grupos de presión, los principales usuarios de la información contable, las características del proceso, la flexibilidad en la aplicación de las normas, los mecanismos de efectiva aplicación de la norma, las penalizaciones en caso de incumplimiento de la regulación y las deficiencias del proceso normalizador.

CAPÍTULO II

HIPÓTESIS Y MODELO DE REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS

En este segundo capítulo presentamos un modelo explicativo del proceso político llevado a cabo en la regulación de la auditoría, desde una perspectiva que intenta sintetizar los conceptos expuestos anteriormente sobre la teoría de la regulación económica, incluyendo las consideraciones relativas a los grupos de interés involucrados, y el marco institucional en el cual se desarrolla dicha regulación.

Por tanto, expondremos las hipótesis que surgen de las relaciones existentes entre las partes involucradas en el proceso político de regulación de la auditoría de cuentas y que trataremos de contrastar con el modelo de regulación que proponemos a continuación. En último lugar, incluimos un análisis pormenorizado de las variables que permitirán medir cada uno de los conceptos incluidos en el modelo propuesto.

1. FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS

El objetivo de este trabajo de investigación es analizar el proceso político llevado a cabo en la regulación de la auditoría contable, con el fin de explicar y justificar las diferencias existentes en la regulación de esta actividad, en distintos entornos institucionales, en base al proceso político que rige el establecimiento de dicha regulación.

La investigación que aquí se presenta trata de probar la siguiente hipótesis general:

«Las diferencias existentes en la regulación de la auditoría de cuentas, desarrollada en distintos marcos institucionales, son consecuencia del proceso político de decisión llevado a cabo en la regulación de dicha materia, en cada uno de ellos.»

El objetivo genérico que queda plasmado en esta hipótesis general puede desglosarse en una serie de objetivos más concretos que quedan expuestos en cada una de las hipótesis a contrastar acerca de la influencia de los grupos de interés involucrados y del entorno institucional en el que se desarrolla la regulación.

1.1. Los grupos de interés.

La existencia de grupos de presión organizados que compiten en el proceso político de decisión por lograr transferencias de riqueza de mano del Estado es uno de los aspectos en los que la teoría del interés privado (STIGLER, 1971; POSNER, 1974; PELTZMAN, 1976) pone un mayor énfasis. Tal y como planteábamos en el primer capítulo, los grupos deben organizarse con el fin de poder trasladar, de una forma efectiva, el conjunto de sus intereses a las fuerzas políticas que actuarán para promoverlos. De tal forma que serán aprobadas aquellas regulaciones que favorezcan a los grupos de interés de mayor tamaño, más localmente concentrados, con mayores ingresos y, por lo tanto, con mayor capacidad capaces para obtener beneficios en perjuicio de otro grupo más amplio y disperso (KLING, 1991).

Dentro de los principales grupos de interés que intervienen en el proceso político de regulación de la auditoría de cuentas, son los propios auditores los que constituyen uno de los grupos más concentrados y con mayor capacidad de negociación (BENSTON, 1980; TÚA, 1983; ARRUÑADA, 1990b).

Ya hemos visto en el capítulo I que los auditores de cuentas manifestarán su interés en la regulación de la auditoría, ya que pueden beneficiarse de ella de formas diferentes. Se beneficiarán de aquellas regulaciones que establezcan barreras de entrada en la profesión, como son los requerimientos educativos, exámenes de acceso y experiencia; asimismo, se beneficiarán de las regulaciones que hagan incrementar de forma artificial la demanda de servicios de auditoría; y, por último, se interesarán por aquellas regulaciones que supongan una reducción de las externalidades negativas procedentes de *free riders* (BENSTON, 1980; ARRUÑADA, 1990b). Por tanto, con carácter general, aplicando los conceptos básicos planteados por STIGLER, aquellos países en los que los auditores constituyan un grupo bien organizado, es decir, su tamaño sea representativo, la profesión tenga una mayor antigüedad y se organice en una única corporación de profesionales, estarán asociados a una regulación que favorezca más sus intereses (STIGLER, 1971).

Si bien, tal y como hemos comentado anteriormente, existen otros grupos interesados en la regulación de la auditoría y que tratarán de influir en el proceso político que la determina con el fin de obtener algún beneficio de ella. Los grupos de interés analizados en este trabajo son, además de los propios auditores de cuentas, otros profesionales de la contabilidad reconocidos pero sin capacidad para auditar estados financieros, como representación de la competencia que pueden tener los auditores en la prestación de otros servicios, y los inversores, como representación de los usuarios y demandantes de información.

Hipótesis de la influencia de los grupos de interés

H1: Las diferencias existentes en la normativa que regula la auditoría de cuentas en diferentes países son consecuencia del poder de influencia que posea cada uno de los grupos de interés en el proceso regulatorio de dicha materia en cada uno de ellos.

1.2. El marco institucional.

El entorno institucional es uno de los aspectos más relevantes a la hora de efectuar comparaciones internacionales, ya que engloba el conjunto de normas referidas, básicamente, a aspectos políticos, sociales y legales, que constituyen la base de los intercambios llevados a cabo en una sociedad (DAVIS y NORTH, 1971, en WILLIAMSON, 1996).

La forma en que se regulan las transacciones económicas depende del entorno institucional en el que se gesta dicha regulación, tal y como propone la nueva economía institucional (MARTÍN, 1999). Por tanto, el proceso político de regulación de una actividad económica como la auditoría de cuentas, no solamente se ve influenciado por los grupos de interés involucrados en el mismo, sino que las características específicas de un país darán lugar a diferentes tipos de regulación.

Dentro del entorno institucional de cada país, cobra especial importancia la propia intervención del Estado en la actividad económica. Hemos visto que el Estado interviene en la economía de diferentes formas, bien como un agente privado que concurre en mercados libres, o bien haciendo uso del principio de autoridad, situándose al margen de los mercados y condicionando el comportamiento de los demás agentes (MARTÍN, 1999). El uso de este principio de autoridad da lugar a múltiples instrumentos de política económica, distinguiendo entre actividades hacendísticas y regulaciones (SERRANO, 1995).

En este sentido, aquellas agencias gubernamentales dependientes del Estado, dentro de su papel de reguladoras de la actividad económica, estarán interesadas en una mayor regulación de la auditoría en la medida en que actúen como destinatarias de la información elaborada por las empresas, en particular cuando actúen como organismos de control del mercado de valores (ARRUÑADA, 1990b).

Vemos, por tanto, que el Estado se convierte en un agente más de este proceso político de regulación (BENSTON, 1980; TÚA, 1983), de tal forma que cuanto mayor sea la intervención de éste en la economía, mayor será su influencia en el proceso político de regulación de cualquier actividad económica, entre ellas, la auditoría de cuentas.

Hipótesis de la influencia del marco institucional

H2: Las diferencias existentes en la normativa que regula la auditoría de cuentas en diferentes países son consecuencia del marco institucional en el que la regulación tiene lugar.

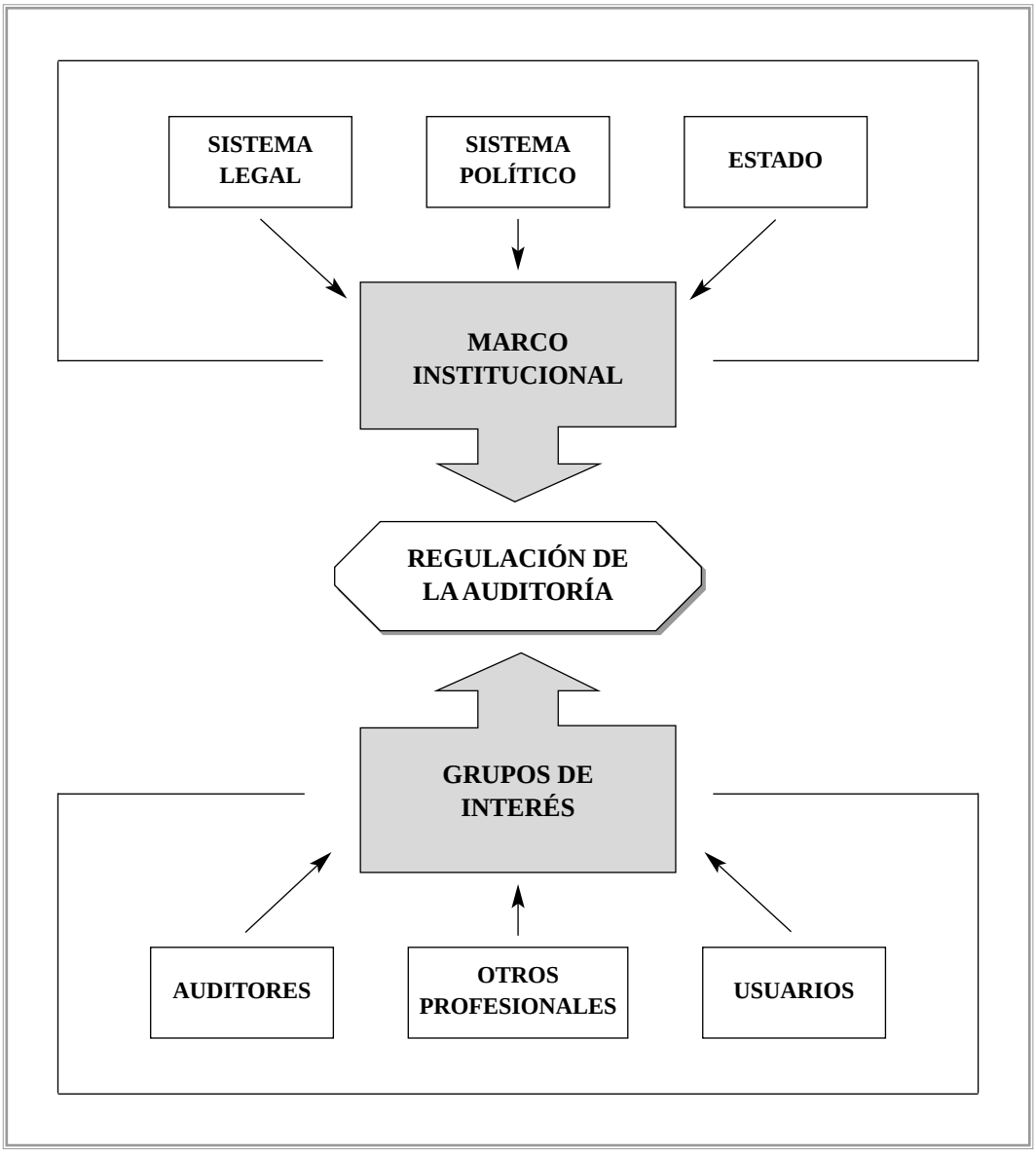
2. UN MODELO EXPLICATIVO DE LA REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA

Dado que el objetivo de este trabajo de investigación es analizar el proceso político llevado a cabo en la regulación de la auditoría contable, con el fin de explicar y justificar las diferencias existentes en la regulación de esta actividad, en distintos entornos institucionales, se hace necesario un modelo explicativo que reúna las siguientes características:

- Una variable dependiente representativa de las diferentes regulaciones en auditoría de cuentas existentes en un conjunto de diversos marcos institucionales.
- Un conjunto de variables explicativas representativas de los grupos de interés involucrados en el proceso político de regulación de la auditoría: auditores, otros profesionales reconocidos legalmente pero no autorizados a realizar auditorías estatutarias, y los inversores, como representantes de los usuarios de la información financiera auditada y del informe de auditoría (BENSTON, 1980).
- Un segundo grupo de variables explicativas representativas del entorno institucional en el que se desarrolla la regulación, como son el sistema legal y el sistema político, así como la intervención del Estado en la economía.

A continuación vamos a detallar los diferentes tipos de variables que nos van a permitir medir cada uno de los conceptos incluidos en nuestro modelo de regulación, y que vamos a utilizar para contrastar las hipótesis planteadas.

El modelo explicativo de la regulación de la auditoría que proponemos en este trabajo de investigación puede representarse gráficamente de la siguiente forma:



3. DESCRIPCIÓN DE LAS VARIABLES

Podemos distinguir dos grandes grupos de variables utilizadas en este trabajo de investigación. Uno formado por las variables necesarias para la obtención de la variable dependiente, regulación de la auditoría, y un segundo grupo formado por las variables explicativas, distinguiendo entre variables del entorno institucional y variables representativas de los grupos de interés (**tabla 1**).

3.1. Variable dependiente: regulación de la auditoría.

La variable dependiente utilizada en la mayoría de los trabajos empíricos que tratan de determinar la influencia de los grupos de interés en un proceso concreto de regulación, viene determinada bien por el comportamiento individual del regulador o bien, como es el caso de nuestro trabajo, por el resultado final de la regulación y cómo los grupos de interés han influido en el proceso de decisión (POTTERS y SLOOF, 1996).

La variable «regulación de la auditoría» (REGAUDIT) representa y clasifica las diferentes regulaciones de la auditoría de cuentas que conviven en la Unión Europea, permitiendo la agrupación del conjunto de los Estados miembros en función de las similitudes que presenten en dicha regulación.

La construcción de esta variable se realiza en función de las obligaciones legales referidas a la denominada auditoría legal estatutaria existentes en cada país, es decir, del tipo de regulación que presente cada Estado miembro en cuestiones relativas a la prestación de otros servicios diferentes al de auditoría por parte del auditor, existencia de incompatibilidades, honorarios, nombramiento del auditor, extensión del trabajo de auditoría y sanciones [2] (**anexo I**). Cada uno de estos aspectos es valorado en función de su regulación, más o menos estricta, puntuándose con 0 y 1 respectivamente, de tal forma que aquellos países que reúnan una mayor puntuación se identifican con una regulación más permisiva. Aquellos otros países con menor puntuación se asocian con una regulación más estricta y menos favorable para los profesionales que desempeñan la actividad de auditoría. Esta variable nos va a permitir caracterizar la regulación de los países estudiados, para, posteriormente, proceder a su agrupación en función de la misma.

3.2. Variables explicativas: los grupos de interés y el marco institucional.

Tal y como presentamos en nuestro modelo explicativo de la regulación de la auditoría de cuentas, la variable dependiente referida anteriormente vendrá explicada tanto por la influencia ejercida por los diferentes grupos de presión interesados en el resultado de dicha regulación, como por las características del marco institucional en el que se desarrolla la misma. A continuación vamos a tratar de establecer la medida de dichos aspectos.

3.2.1. Los grupos de interés.

La revisión de la literatura llevada a cabo nos permite identificar diferentes grupos de interés en la regulación de la auditoría de cuentas: los auditores, los clientes de los servicios de auditoría, las empresas que suministran otros servicios de no auditoría pero que las firmas de auditoría suelen pres-

[2] La información relativa a estos aspectos de la regulación de la auditoría en cada país de la Unión Europea ha sido extraída del informe MARC «Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea» (Comisión de la UE, 1996b) mencionado en el apartado anterior.

tar, las agencias gubernamentales, otro tipo de usuarios de la información económico-financiera, como por ejemplo, académicos o analistas económicos, acreedores, los proveedores de las empresas obligadas a auditar sus cuentas anuales, así como los trabajadores de dichas empresas y las propias empresas que elaboran la información financiera a auditar (BENSTON, 1980; TÚA, 1983; ARRUÑADA, 1990b).

Nuestro modelo de regulación de la auditoría de cuentas recoge tres fuentes de influencia diferentes. Por un lado, los propios auditores de cuentas, por considerarse uno de los grupos más representativos, ya que, dentro de dicho proceso, son ellos los que constituyen uno de los grupos más concentrados y con mayor capacidad de negociación (BENSTON, 1980; ARRUÑADA, 1990b). Por otro lado, la existencia o no de otros profesionales de la contabilidad legalmente reconocidos aunque no autorizados a realizar auditorías estatutarias, y los pequeños inversores, como representantes de los usuarios de la información.

Los auditores de cuentas.

Considerar un determinado grupo de trabajo como profesión supone que posee una serie de características que lo definan como tal (PERKS, 1994) [3]. Entre éstas destacan la «pericia profesional, la existencia de asociaciones profesionales, un amplio período de educación, pruebas de competencia profesional, entrenamiento práctico institucionalizado, existencia de profesionales autorizados, códigos de conducta y ética profesional, autorregulación y clientes individuales». En el ámbito contable, el término profesional se ha utilizado para referirse a los profesionales de la contabilidad en general o bien a aquellos dedicados exclusivamente a las tareas de auditoría (JARNÉ, 1997).

La influencia de los auditores de cuentas en la regulación de la auditoría está representada por tres variables que definen la organización de la profesión en cada país: el número de corporaciones profesionales existentes en cada país (CORP), la ratio del número de profesionales en relación con el total de la población en su logaritmo neperiano (LNRATIO), y la antigüedad de la profesión, también en su logaritmo neperiano (LNANTIG).

El número de corporaciones de profesionales existentes en un país y el número total de profesionales, es un factor decisivo para determinar el grado de organización de la profesión y su influencia en la regulación de la auditoría, dado que una de las conclusiones de STIGLER en su análisis del proceso político de regulación es precisamente que aquellos grupos de interés de mayor tamaño y más localmente concentrados obtendrán regulaciones más favorables en perjuicio de otros grupos más dispersos (STIGLER, 1971; KLING, 1991). Por tanto, es de suponer que aquellos países con un mayor número de profesionales y agrupados en una única corporación, se caracterizarán por una profesión más organizada y con mayor capacidad para presionar en busca de sus intereses. Asimismo, la antigüedad, medida como el número de años pasados desde la fundación de la corporación más antigua, va a constituir un factor que nos va a permitir identificar el arraigo de la profesión en un país y por tanto el inicio de su organización como tal.

[3] Citado en JARNÉ (1997).

Otros profesionales de la contabilidad.

Ya hemos comentado los requisitos para que un grupo de trabajadores sea considerado como profesión (JARNÉ, 1997). La existencia de otros profesionales aparte de los auditores de cuentas afectará al grado en que estos últimos pueden influir en el proceso político de regulación, ya que la presión ejercida en contra de los intereses de los auditores se verá incrementada por este nuevo grupo de profesionales que también buscan transferencias de riqueza a su favor.

La variable PROF hace referencia a la existencia o no de otros profesionales de la contabilidad, aunque sin autorización para realizar auditoría de cuentas, de tal forma que se trata de una variable dicotómica que toma un valor u otro en función de su existencia o no en cada uno de los países analizados.

Los inversores.

La intensidad de la protección legal del inversor en diferentes marcos institucionales ha sido objeto de estudio en recientes investigaciones (LA PORTA *et al*., 1996, 1997, 2000; FRANCIS *et al.*, 2001). Para LA PORTA *et al*. (1997) existe relación entre el grado de regulación de la protección del inversor y la concentración de la propiedad, de tal forma que en los países con un ordenamiento jurídico basado en la *common law* la protección del inversor es mayor y, por tanto, la concentración de la propiedad en manos de los inversores menor. Parece evidente que ese grupo de individuos manifestará su interés por el resultado de la regulación de la auditoría de cuentas anuales ya que esta última supone un mecanismo de garantía frente a situaciones de opacidad y asimetría informativa (ARRUÑADA, 1990a, 1997), que contribuirá a su mejor y mayor protección. Por tanto, los inversores se constituyen como una parte del amplio grupo de usuarios de la información financiera y del informe de auditoría de aquellas empresas en las que han invertido su capital o tienen interés por hacerlo.

La variable CAPL hace referencia a la ratio de la capitalización bursátil de los accionistas minoritarios en relación con el producto interior bruto calculado para el año 1994 (LA PORTA *et al*., 1997). Asimismo, la variable LIQ90, referida a la liquidez del mercado, es el total del valor negociado en relación con el producto interior bruto de 1990 (FRANCIS *et al*., 2001).

La utilización de valores del producto interior bruto en cada uno de los países referenciados a los años 1990 y 1994 se debe a que estas fechas se aproximan más a la de incorporación de la VIII Directiva a la mayoría de los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados miembros, que las fechas actuales.

3.2.2. El marco institucional.

Nuestro modelo define un entorno institucional marcado por el sistema legal y político de cada país, así como por la intervención del Estado en la economía.

El sistema legal.

Atendiendo al sistema legal (SISLEG) encontramos dos sistemas básicos, el sistema basado en el derecho romano y el sistema basado en la ley común o *common law* (DAVID y BRIERLEY, 1985), por tanto, estamos hablando de una variable de carácter dicotómico. Estos dos sistemas legales están estrechamente relacionados con los sistemas contables tradicionales continental y anglosajón. De esta forma, los países cuyo sistema legal se basa en el derecho romano se caracterizan por tener un sistema contable continental en el que las normas contables están incorporadas a las leyes nacionales y altamente codificadas, es decir, el marco normativo desciende a un importante nivel de detalle (JARNÉ, 1997). Asimismo, se caracteriza por una mayor presencia de organismos reguladores gubernamentales más que profesionales. Y aquellos países cuyo sistema legal se basa en la ley común se identifican con un sistema contable anglosajón, con una normativa contable elaborada principalmente por organismos profesionales y más preocupada por dar respuestas puntuales a casos particulares que en la emisión de una norma de carácter general (CAÑIBANO y MORA; 1999:293; JARNÉ, 1997; RODRÍGUEZ, 1991; MEEK y SAUDAGARAN, 1990).

La variable sistema legal ha sido utilizada en numerosos trabajos como un determinante del sistema contable desarrollado en cada país (CHOI y MUELLER, 1984; MEEK y SAUDAGARAN, 1990; SALTER y DOUPNIK, 1992; DOUPNIK y SALTER, 1995; MARGERISON y MOIZER, 1996; AMAT y BLAKE, 1996; JARNÉ, 1997; LAÍNEZ y JARNÉ, 1999). En este sentido, DOUPNIK y SALTER (1995) establecen que el sistema legal es parte del marco institucional de un país y que es probable que interaccione con el sistema contable del mismo, del tal forma que la existencia de un sistema legal basado en códigos o en ley común influye en la forma en que se promulgan las leyes contables, y, por ende, en la naturaleza de las mismas (MEEK y SAUDAGARAN, 1990).

El sistema político.

Por otra parte, la variable sistema político (SISPOL) pone de manifiesto la pretensión por parte del Estado de controlar la actividad económica, de tal forma que los objetivos del sistema político se verán reflejados en el sistema contable que se desarrolle en cada país (JARNÉ, 1997; LAÍNEZ y JARNÉ, 1999). Esta variable, al igual que la variable sistema legal, puede tomar dos valores en función de la existencia de un sistema político basado en la monarquía constitucional o bien en la república parlamentaria.

La intervención del Estado en la economía.

Otro aspecto que determina el marco institucional en el que se desenvuelven las organizaciones es la intervención del Estado en la actividad económica y que viene determinada por la actuación del Estado en relación con la libertad económica, es decir, con la posición que adopta el Estado en la política comercial, el gasto gubernamental, los impuestos corporativos y sobre los ingresos, política monetaria, inversión exterior, actividad bancaria, salarios y precios, derechos de propiedad, regulaciones, mercado negro, entre otras actividades.

Esta variable que se va tomar como representativa de la libertad económica de un país y que por tanto va a definir el grado de intervención gubernamental sobre esta materia se denomina LIBECA. La libertad económica se define como «la ausencia de coerción o restricción gubernamental sobre la producción, la distribución o el consumo de bienes o servicios más allá de lo necesario para que los ciudadanos protejan y mantengan la libertad en sí misma» (O'DRISCOLL *et al.*, 2002), de tal forma que esta variable permite establecer una puntuación que refleja el ambiente institucional en el que se desarrolla la actividad económica de cada país. Para esta variable se establece una escala de 1 a 5, en la que una puntuación de 1 representa un conjunto de políticas institucionales que son las más propicias para la libertad económica. Para evaluar la libertad económica y calificar a cada país, se analizan un conjunto de 50 variables económicas independientes (O'DRISCOLL *et al*., 2002:64), entre las que se encuentran, entre otras, las siguientes:

- Los derechos de propiedad, variable que analiza el grado en el que el gobierno protege la propiedad privada y hasta qué punto ésta está a salvo de la expropiación.

- La actividad bancaria, variable que evalúa la relativa apertura del sistema financiero y bancario de un país, analizando si los bancos extranjeros y las entidades financieras pueden operar libremente y en qué medida está regulado el sistema financiero.

- La inversión exterior, la cual determina las condiciones generales para la inversión en un país, como la presencia de un código de inversión extranjera que defina las leyes y los procedimientos de inversión en un país, la política del gobierno promoviendo o no dicha inversión, trato equitativo a los inversores extranjeros y locales, y la cantidad de industrias abiertas a la inversión extranjera.

- La intervención del gobierno en la economía, que estudia el uso directo de recursos y su producción por el gobierno, las empresas e industrias en propiedad del Estado y la participación de los ingresos gubernamentales en las empresas estatales y en las propiedades gubernamentales.

- La carga impositiva, formada por dos componentes, las tasas impositivas que afrontan los ciudadanos y el nivel de gasto gubernamental, es decir, la financiación y el gasto del Estado.

- Las regulaciones, donde se evalúa el grado de dificultad que existe para abrir y dirigir una empresa, de tal forma que cuanto más regulaciones se imponen a una actividad comercial, más difícil será iniciarla. Asimismo, también se tiene en cuenta el grado de corrupción en el gobierno y si las regulaciones se aplican uniformemente a todas las actividades comerciales.

- La política comercial, es decir la existencia o no de barreras arancelarias impuestas al gobierno, las cuales determinan el grado de oposición del gobierno al libre flujo de comercio exterior y que pueden afectar a las decisiones económicas de los agentes.

- La política monetaria de un gobierno a través de la tasa de inflación anual promedio ponderada desde 1991 hasta el año 2000.

- La variable salarios y precios, donde se analizan las leyes de salarios mínimos, los controles gubernamentales de los precios, así como la libertad para fijar precios de forma privada sin influencia del gobierno.

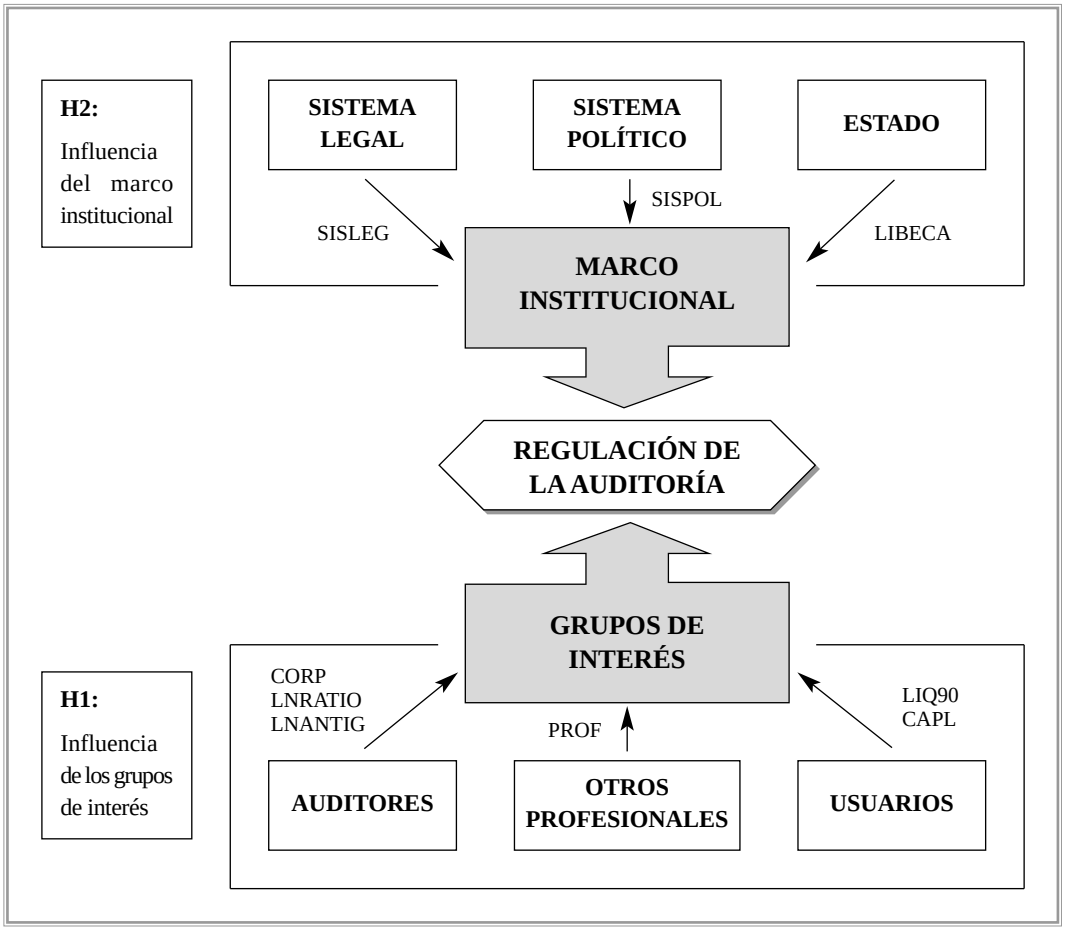
- Por último, la variable mercado negro evalúa la existencia de mercado negro en un país, considerando su existencia como un resultado de la intervención gubernamental en el mercado. De esta forma, se considera que las operaciones del mercado negro son aquellas sobre las que el gobierno ha aplicado muchos impuestos, prohibidas o reguladas de manera onerosa. Por tanto, esta variable recoge ciertos efectos de la intervención gubernamental no siempre tenidos en cuenta. Los valores de esta variable están adaptados del Índice de Percepción de la Corrupción (CPI) de *Transparency International*, que evalúa el grado de corrupción en 91 países.

TABLA 1. Variables utilizadas en el modelo de regulación de la auditoría.

Variables	Significado de las variables
VARIABLE DEPENDIENTE	
REGAUDIT	Regulación de la auditoría de cuentas
VARIABLES EXPLICATIVAS	
GRUPOS DE INTERÉS	
AUDITORES	
CORP	Número de corporaciones de profesiones (DOUPNIK y SALTER, 1995)
RATIO / LNRATIO	Número de profesionales dividido entre el número de millones de habitantes del país y su logaritmo neperiano (MAIJOOR y VAN WITTELOOSTUIJN, 1996; MAIJOOR *et al*., 1998; CAÑIBANO y MORA, 1999)
ANTIG / LNANTIG	Número de años desde la fecha de fundación de la corporación más antigua del país y su logaritmo neperiano
OTROS PROFESIONALES	
PROF	Existencia o no de otra profesión contable reconocida legalmente aunque sin autorización para realizar auditorías.
USUARIOS	
LIQ90	Variable representativa de la liquidez del mercado, siendo el total del valor negociado en relación con el Producto Interior Bruto para 1990 (FRANCIS *et al.*, 2001)
CAPL	Ratio de la capitalización bursátil en manos de los accionistas minoritarios en relación con el Producto Interior Bruto para 1994 (LA PORTA *et al*., 1997; FRANCIS *et al*., 2001)

Variables	Significado de las variables
ENTORNO INSTITUCIONAL	
LIBECA	Índice de libertad económica del país que refleja el mayor o menor grado de intervención del Estado en la actividad económica, calculado para el año 2002 (O'DRISCOLL *et al*., 2002)
SISLEG	Sistema legal (CHOI y MUELLER, 1984; MEEK Y SAUDAGARAN, 1990; SALTER y DOUPNIK, 1992; DOUPNIK y SALTER, 1995; MARGERISON y MOIZER, 1996; AMAT y BLAKE, 1996; JARNÉ, 1997; LA PORTA *et al.*, 1996, 1997; LAÍNEZ y JARNÉ, 1999)
SISPOL	Sistema político (MOE y CALDWELL, 1994; JARNÉ, 1997; LAÍNEZ y JARNÉ, 1999)

Así pues, una vez planteadas todas y cada una de las variables representativas del proceso político de regulación de la auditoría de cuentas, el ejercicio de dicha regulación vendrá determinado tal y como se expresa a continuación:



CAPÍTULO III

METODOLOGÍA Y RESULTADOS DEL ANÁLISIS EMPÍRICO

Una vez identificada la profesión objeto de análisis, expuesto el modelo regulatorio y concretadas las variables que nos permitirán contrastarlo, en este capítulo se abordan las principales etapas de la investigación empírica así como la justificación de la metodología utilizada en cada una de las fases del plan de trabajo.

1. PLAN DE TRABAJO

Para poder alcanzar los objetivos de nuestra investigación y poder contrastar las hipótesis planteadas anteriormente es necesario diseñar un plan de trabajo que recoja, de forma sucesiva y ordenada, las diferentes fases de la investigación empírica. En la **tabla 2** se recogen de forma sintética las tres etapas en las que se ha estructurado el plan de trabajo propuesto.

En la primera fase pretendemos recoger las diferencias existentes en la regulación de la auditoría en los Estados miembros de la Unión Europea, a través de la identificación y caracterización de los factores determinantes de dicha regulación. La ejecución de esta fase la vamos a realizar en dos etapas. En primer lugar, llevaremos a cabo la caracterización de la regulación en cada país a partir de las variables que la definen, y, en segundo lugar, realizaremos la clasificación de los países en función de la regulación a la que son sometidos.

En la segunda fase trataremos de confirmar la relación existente entre la regulación de la auditoría de cuentas definida anteriormente y las variables representativas del marco institucional, definido por el sistema legal, sistema político y la intervención del Estado en la economía, así como con los diferentes grupos de interés definido en nuestro modelo de regulación de la auditoría.

TABLA 2. Plan de trabajo. Fases.

Fases	Variables	Tipo de análisis	Metodología
FASE I ANÁLISIS Y CARACTERIZACIÓN DE LA REGULACIÓN	18 VARIABLES QUE DEFINEN LA REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA EN CADA PAÍS DE LA UE (ANEXO I)	ANÁLISIS DESCRIPTIVO	ANÁLISIS DE CORRESPONDENCIAS MÚLTIPLES ANÁLISIS *CLUSTER*

Fases	Variables	Tipo de análisis	Metodología
FASE II RELACIÓN ENTRE LAS VARIABLES	VARIABLE REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA: REGAUDIT VARIABLES REPRESENTATIVA DEL MARCO INSTITUCIONAL: SISLEG, SISPOL, LIBECA VARIABLES REPRESENTATIVAS DE LOS GRUPOS DE INTERÉS • Auditores: CORP, LNANTIG, LNRATIO • Otros Profesionales: PROF • Inversores: CAPL, LIQ90	ANÁLISIS DESCRIPTIVO	TABLAS DE CONTIGENCIA CONTRASTES NO PARAMÉTRICOS
FASE III ANÁLISIS INSTITUCIONAL COMPARADO	VARIABLE REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA VARIABLES MÁS SIGNIFICATIVAS REPRESENTATIVAS DEL ENTORNO INSTITUCIONAL VARIABLES MÁS SIGNIFICATIVAS REPRESENTIVAS DE LOS GRUPOS DE INTERÉS	ANÁLISIS CONFIRMATORIO	ANÁLISIS DE REGRESIÓN LOGÍSTICA BINARIA

FUENTE: *Elaboración propia.*

El objetivo último de la investigación consiste en la contrastación de las hipótesis propuestas en el modelo y, por tanto, llegar a verificar las relaciones existentes en el proceso político de regulación de la auditoría, entre el resultado de dicha regulación y la influencia de los grupos de interés, dentro de un marco institucional definido por el sistema legal y el sistema político imperantes en cada país y la intervención del Estado en la actividad económica.

2. FUENTES DE INFORMACIÓN

Son varias las fuentes de información utilizadas para definir tanto la regulación de la auditoría como las características e influencia de los grupos de interés en cada país de la Unión Europea.

A continuación pasamos a describirlas detalladamente:

- Las variables que hemos utilizado para definir la regulación de la auditoría en los países de la Unión Europea han sido extraídas del *Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea*, dirigido por el Centro de Investigación de Contabilidad y Auditoría de Maastricht (MARC) y realizado por BUIJINK, MAIJOOR, MEUWISSEN y VAN WITTELOOSTUIJN, en 1996. Este estudio se encuentra publicado, entre otros, en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas número 27.

- Los datos y variables representativos de la profesión auditora en cada país de la Unión Europea han sido recopilados de la bibliografía referenciada en cada caso, así como de las diferentes páginas web de los organismos reguladores y corporaciones profesionales de cada país (**tabla 3**). Asimismo, hemos podido obtener los datos que nos permiten conocer la existencia o no de otros profesionales en el campo de estudio.

- Los datos relativos a la influencia de los inversores minoritarios se han obtenido de diferentes trabajos relacionados con la protección legal del inversor (LA PORTA *et al*., 1997, 1998; FRANCIS *et al*., 2001).

- Por último, las variables representativas de la actuación del Estado en relación con la actividad económica de cada país se han extraído del *Índice de Libertad Económica 2002*, publicado por *The Heritage Foundation* y *The Wall Street Journal*, y elaborado por O'DRISCOLL, O'GRADY y EIRAS. Este índice puede obtenerse en la siguiente página web *http://www.heritage.org/research/features/index*

TABLA 3. Fuentes de Información. Páginas web de organismos reguladores y corporaciones profesionales.

País	Organismo / Corporación	Dirección página web
ALEMANIA	German Accounting Standards Committee Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland Wirtschaftsprüferkammer	*www.drsc.de* *www.idw.de* *www.wpk.de*
AUSTRIA	Institut Osterreichischer Wirtschaftsprüfer Kammer des Wirtschaftstreuhänder	*www.kwt.or.at/iwp/frame.html* *www.kwt.or.at/index.htm*
BÉLGICA	Institut des Experts-Comptables Institut des Réviseurs d'Entreprises	*www.accountancy.be* *www.ibr-ire.be*
DINAMARCA	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer Foreningen af Registrerede Revisorer	*http://www.fsr.dk* *www.frr.dk*

País	Organismo / Corporación	Dirección página web
ESPAÑA	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	*http://www.icac.mineco.es*
	Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España	*http://www.iacjce.es/*
	Registro de Economistas Auditores	*http://www.rea.es/*
	Registro General de Auditores	*http://www.tituladosmercantiles.org/CONrega.html*
	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas	*http://www.aeca.es/*
FINLANDIA	KHT-ydhistys-Föreningen CGR ry	*www.kht.fi*
	HTM-Tilintarkastajat ry	*www.htm.fi*
FRANCIA	La Compagnie Nationale des Commisaires aux Comptes	*http://www.cncc.fr*
GRECIA	Soma Orkoton Logiston	*www.soel.gr/*
HOLANDA	Dutch Accounting Standards Board	*www.rjnet.nl*
	Nederlands Institut van Registeraccountants	*www.nivra.nl*
IRLANDA	ICAI – Institute of Chartered Accountants in Ireland	*www.icai.ie*
	ICPAI – Institute of Certified Public Accountants in Ireland	*www.cpaireland.ie*
ITALIA	Consiglio Nazionale dei Ragionieri e Periti Commerciali	*wwww.consrag.it*
LUXEMBURGO	Institut des Réviseurs d'Entreprises	*www.ire.lu*
PORTUGAL	Cämara dos Revisores Oficiais de Contas	*www.cidadevirtual.pt/croc/*
REINO UNIDO	ICAEW– Institute of Chartered Accountants of England and Wales	*http://www.icaew.co.uk*
	ICAS – Institute of Chartered Accountants of Scotland	*http://www.icas.org.uk*
SUECIA	FAR – Foreningen Auktoriserade Revisorer	*www.far.se*

FUENTE: *Elaboración propia.*

3. MUESTRA

El objetivo final de nuestro trabajo es realizar un estudio comparativo de la regulación de la auditoría en diferentes marcos institucionales, por lo que la muestra elegida estará formada por el conjunto de países entre los que se hace dicha comparación. Los países seleccionados para el estudio son los actuales Estados miembros de la Unión Europea [4], dada la oportunidad y la relevancia de la investigación, realizada en un momento de reforma regulatoria generalizada.

4. METODOLOGÍA

La naturaleza de los datos y el objetivo de cada una de las fases de la investigación empírica han determinado la metodología a utilizar.

4.1. Fase I. Análisis y caracterización de la regulación.

Como se ha indicado en la estructura del plan de trabajo, esta fase de la investigación consiste en un análisis exploratorio de la regulación de la auditoría en la Unión Europea. Para ello se van a utilizar dos técnicas: el análisis de correspondencias múltiples y el análisis *cluster*.

Este análisis nos va a proporcionar, por una parte, la caracterización de la regulación de la auditoría en la Unión Europea a través de un reducido número de variables que resumen sus principales atributos, y, por otra, grupos de países con similitudes en su regulación.

La finalidad última de este análisis es obtener grupos de países con una regulación similar dentro del grupo y diferentes entre ellos. Dicha clasificación constituirá la variable dependiente de nuestro modelo regulatorio.

Asimismo, parece interesante realizar, previamente al análisis exploratorio, una descripción de las variables que nos permita conocer, a grandes rasgos, la regulación de la auditoría de cuentas en el conjunto de países de la Unión Europea.

Análisis de correspondencias múltiples.

La caracterización de la regulación de la auditoría para cada uno de los países se realiza a través de una serie de datos de naturaleza cualitativa. Con la aplicación de los métodos factoriales ana-

[4] Los países incluidos en nuestra investigación son Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Portugal, Reino Unido y Suecia.

lizaremos la información proporcionada por las variables regulatorias, buscando elementos comunes y eliminando redundancias, convirtiendo dichas variables en un pequeño número de factores que explican un alto porcentaje de la información inicial. La importancia de los ejes es decreciente, y únicamente tendremos en cuenta el número de factores que proporcione el porcentaje de información que se considere suficiente en cada caso (GRANDE y ABASCAL, 2000).

El método factorial que nos permite analizar las relaciones entre las modalidades de un conjunto de variables cualitativas o nominales definidas sobre un grupo de individuos es el análisis de correspondencias múltiples (GRANDE y ABASCAL, 2000).

Uno de los objetivos del análisis de correspondencias múltiples es realizar una tipología de los individuos que forman la muestra, basándose en una noción de semejanza tal que dos individuos están tanto más próximos cuanto mayor es el número de modalidades que poseen en común (ESCOFIER y PAGÈS, 1990:54).

A pesar de que el análisis de correspondencias múltiples es una generalización del análisis factorial de correspondencias y semejante al análisis de componentes principales, presenta una serie de características distintivas. Algunas de estas peculiaridades, relacionadas con la naturaleza de las variables y de sus modalidades, y que es necesario tener en cuenta a la hora de diseñar el análisis, son las siguientes: (a) la distancia entre dos modalidades es mayor cuanto mayor sea el número de individuos que poseen una y sólo una de éstas, (b) la contribución de una variable a un factor es la suma de las contribuciones de sus modalidades, (c) las modalidades elegidas por pocos individuos contribuyen mucho a la formación de los ejes, por eso es aconsejable eliminar las modalidades raras, (d) cuantas más modalidades de respuesta tenga una pregunta, mayor es su contribución a la cantidad de información, por eso debe evitarse considerar un número grande de modalidades en cada pregunta, (e) cuanto mayor sea el número de modalidades de una pregunta, mayor es el número de ejes sobre los cuales influye, (e) el porcentaje de inercia de cada factor es pequeño cuando las variables tienen muchas modalidades (GRANDE y ABASCAL, 2000).

Análisis cluster

Una vez extraídos los ejes representativos de la regulación de la auditoría, e interpretados los resultados, nos interesa encontrar grupos de individuos con similitudes. Por tanto, a partir de las puntuaciones factoriales obtenidas en el análisis de correspondencias múltiples, agruparemos los países en función de su regulación.

El análisis *cluster* es un método estadístico multivariante de clasificación automática de datos y permite obtener grupos homogéneos considerando simultáneamente gran número de variables o características para describir a los elementos que componen la muestra que se clasifica. La obtención de los grupos se basa en una medida de similitud, o bien de disimilitud entre los individuos u objetos que se han de clasificar, de tal forma que los individuos que queden clasificados en el mismo grupo serán tan similares como sea posible (GRANDE y ABASCAL, 2000).

Dentro de los diversos métodos de clasificación, nos hemos decantado por los jerárquicos, que van a proporcionar una estructura arborescente, denominada dendograma, la cual puede ser descendente o ascendente. Este último es el más habitual y en él se parte de tantos grupos iniciales como individuos se estudian, 15 países en nuestro caso, realizando agrupaciones sucesivas entre ellos hasta llegar al conglomerado final que contiene todos los casos analizados.

Tanto para el análisis de correspondencias múltiples, como para el análisis *cluster*, hemos utilizado el paquete estadístico SPAD en su versión 4.5. Con él se obtiene una clasificación jerárquica de los individuos a partir de sus coordenadas factoriales utilizando el criterio de agregación de Ward, con el fin de minimizar las diferencias entre países de un mismo grupo. Este método minimiza la suma de los cuadrados dentro del *cluster* para todas las particiones obtenidas mediante la combinación de dos clases de un paso previo (HAIR *et al*, 1999).

4.2. Fase II. Relación entre las variables.

A continuación procederemos con el análisis descriptivo de las relaciones existentes entre las variables del modelo regulatorio propuesto, para lo cual recurrimos a dos técnicas de análisis bivariante: las tablas de contingencia y el test no paramétrico *U* de WILCOXON, MANN y WHITNEY. Ambos análisis se llevarán a cabo utilizando el paquete estadístico SPSS en su versión 10.0.

Tablas de Contingencia.

En casos como el nuestro, en el que disponemos de una distribución bidimensional en la que se pueden considerar simultáneamente dos caracteres de una misma muestra, es decir, a cada país le corresponde un par de variables de carácter cualitativo, el interés se centra en analizar ambas características de manera conjunta con el fin de establecer si existe relación entre ellas y en qué grado. Las variables cuya asociación tratamos de analizar son la variable dependiente «Regulación de la Auditoría» (REGAUDIT), y las variables explicativas cualitativas: SISLEG, SISPOL y PROF.

El análisis de las tablas de contingencia permite comprobar si existe asociación entre dos variables cualitativas representadas en una tabla de doble entrada de r filas por c columnas, en la que se representan las combinaciones o frecuencias conjuntas de dos atributos A y B, con r y c modalidades respectivamente, utilizando para ello las r · c celdas de la tabla. El tamaño muestral viene dado por n, la frecuencia observada en la casilla de la fila i columna j será n_{ij}, y la frecuencia esperada $n_{i.}n_{.j}/n$, donde $n_{i.}$ es el número de elementos de la fila i, y $n_{j.}$ el número de elementos de la columna j (**tabla 4**) (SACHS, 1978).

TABLA 4. Esquema de una tabla de contigencia de r filas por c columnas.

Atributo B / **Atributo A**	**1**	**2**	**…**	**j**	**…**	**c**	**Sumas marginales (filas)**
1	n_{11}	n_{12}	…	n_{1j}	…	n_{1c}	$n_{1.}$
2	n_{21}	n_{22}	…	n_{2j}	…	n_{2c}	$n_{2.}$
…	…	…	…	…	…	…	…
i	n_{i1}	n_{i2}	…	n_{ij}	…	n_{ic}	$\mathbf{n_{i.}}$
…	…	…	…	…	…	…	…
r	n_{r1}	n_{r2}	…	n_{rj}	…	n_{rc}	$n_{r.}$
Sumas marginales (columnas)	$n_{.1}$	$n_{.2}$	…	$\mathbf{n_{.j}}$	…	$n_{.c}$	$\mathbf{n_{..} = n}$

FUENTE: *Elaboración propia.*

Nosotros vamos a considerar una tabla de contingencia para contrastar si existe asociación entre la regulación de la auditoría en los países de la Unión Europea y el sistema legal y político imperante en cada uno de ellos, así como la existencia o no de otros profesionales. Se trata, en los tres casos, de tablas cuádruples de 2×2 celdas, ya que las variables analizadas adoptan únicamente dos modalidades.

El estadístico Chi-cuadrado de Pearson es el más utilizado cuando se pretende comprobar la relación entre variables cualitativas.

La finalidad del mismo es contrastar, con un nivel de significación α, la hipótesis nula de independencia de los dos atributos A y B de una misma muestra, con r y c modalidades mutuamente excluyentes, respectivamente.

La hipótesis de independencia entre las modalidades A y B, se contrasta mediante un test basado en las desviaciones existentes entre las frecuencias conjuntas y las frecuencias esperadas de ambos atributos. El estadístico utilizado se expresa de la siguiente forma:

$$\chi 2 = n\left[\sum_{i=1}^{r}\sum_{j=1}^{c}\frac{nij2}{ni.n.j} - 1\right]$$

Con $(r - 1)\,(c - 1)$ grados de libertad.

Cuando la tabla es de 2×2 se calcula el estadístico exacto de Fisher.

En caso de tener una tabla cuádruple poco ocupada como la nuestra, ya que únicamente disponemos de 15 casos, en la que más del 20% de las celdas tienen frecuencias esperadas menores a 5, el estadístico Chi-cuadrado deja de ser válido y debe utilizarse el estadístico exacto de Fisher.

Contrastes no paramétricos.

La estadística paramétrica se basa en el supuesto de que se conoce la distribución de las variables y requiere la normalidad de la población y la estabilidad de la varianza. Sin embargo, en muchas investigaciones, es imposible especificar la forma en que se distribuye la población.

Por otra parte, las técnicas no paramétricas realizan test sin hacer supuestos *a priori* sobre las distribuciones. Por tanto, este tipo de contrastes serán especialmente convenientes en aquellas investigaciones en las que se desconoce la distribución de la variable o se supone que no sigue una distribución normal; cuando la información de la variable viene dada en forma de rango; o bien, cuando el procedimiento de obtención de la muestra no permite asimilarla a una sucesión de valores cuantitativos (PÉREZ, 2001).

En investigaciones como la nuestra en la que contamos con dos muestras independientes de países, proporcionadas por la variable regulación de la auditoría, el test no paramétrico más adecuado es el test de rangos de MANN y WHITNEY, basado en el llamado test de WILCONXON para muestras independientes, a pesar de que se trata de un test asintótico no demasiado apropiado cuando se trabaja con muestras pequeñas. Este test recibe el nombre de test *U* de WILCONXON, MANN y WHITNEY (SACHS, 1978), y en el programa estadístico SPSS en su versión 10.0 se denomina *U* de MANN-WHITNEY.

En nuestro caso concreto, nos permitirá estudiar la asociación entre la regulación de la auditoría y el resto de variables explicativas de nuestro modelo, todas ellas de naturaleza cuantitativa: LIBECA, LNRATIO, LNANTIG, CORP, CAPL y LIQ90.

El test *U* de WILCONXON, MANN y WHITNEY permite contrastar la hipótesis nula de homogeneidad mediante la comparación de dos muestras independientes, sin que éstas deban ser necesariamente del mismo tamaño. Si la hipótesis nula es cierta, la probabilidad de que una observación obtenida al azar de la primera muestra supere a una observación aleatoria de la segunda muestra es distinta de 1/2. El estadístico *U* es el número observado de pares con esta propiedad. Se trata de un test sensible frente a diferencias de medianas.

4.3. Fase III. Análisis de regresión logística binaria.

Es frecuente, en el campo de las ciencias sociales, que se trate de predecir el comportamiento de un determinado suceso en función de una serie de variables explicativas. Asimismo, son numerosos los casos en los que el suceso a explicar difícilmente puede representarse a través de una varia-

ble cuantitativa, sino que se trata de una variable categórica, la cual no toma todos los valores de un intervalo real sino solamente un número finito de ellos. Cuando los valores de la variable categórica pueden ordenarse de alguna manera, dan lugar a las denominadas variables ordinales, pero cuando representan categorías sin un orden intrínseco, como ocurre en nuestro caso al caracterizar dos grupos de países en función de su regulación de la auditoría de cuentas, la variable categórica se denomina cualitativa y se representa mediante valores numéricos que hacen referencia a diferentes categorías, grupo 1 y grupo 2, pero cuya asignación es arbitraria (CASTRILLO, M.J., 1999).

En aquellas investigaciones, como es nuestro caso, en las que se trate de construir un modelo que describa la relación entre una serie de variables independientes de tipo categórico o continuo, y una variable dependiente cualitativa dicotómica que define características opuestas o mutuamente excluyentes, podría utilizarse el análisis discriminante o la regresión logística binaria.

El análisis discriminante es una técnica multivariante de dependencia, que permite asignar un individuo a un grupo definido *a priori* por otros medios, siendo éste la variable dependiente y de carácter cualitativo, en función de una serie de características del individuo que definen su perfil, constituyendo dichas características las variables independientes o explicativas, que deben ser de naturaleza numérica. Este análisis tiene una finalidad doble, ya que permite explicar la pertenencia de un caso a uno u otro grupo, en función de las variables de su perfil, comprobando su pertenencia o no al grupo preestablecido, y, por otro lado, predecir a qué grupo más probable habrá de pertenecer un nuevo caso del que solamente se conoce su perfil de variables. De esta forma, tanto lo que explica como lo que predice es la variable categórica grupo (PÉREZ, 2001:447-448; GRANDE y ABASCAL, 2000:414-416).

Sin embargo, dado que el análisis discriminante asume la normalidad multivariante, la regresión logística binaria será el método elegido en aquellas investigaciones, como ocurre en este trabajo, en las que no se cumple dicha normalidad, ya que no establece ninguna restricción sobre la distribución de las variables independientes. Por otra parte, la regresión logística suple las limitaciones del modelo de regresión lineal en relación con la naturaleza dicotómica de la variable dependiente.

El modelo de regresión logística nos permitirá estudiar si una variable de carácter dicotómico depende o no de otra u otras variables independientes.

El modelo logístico se define como el logaritmo del *odds* para el suceso que representa la variable aleatoria binomial puntual dependiente del modelo (PÉREZ, 2001). Siendo el *odds* o ventaja el cociente entre la probabilidad de que ocurra un suceso y su probabilidad complementaria, es decir, la probabilidad de que no suceda: $p_i / 1 - p_i$ (RUIZ-MAYA *et al.*, 1995:548).

El modelo logístico binomial puede expresarse de la siguiente forma:

$$\ln\left(\frac{p}{1-p}\right) = \alpha_0 + \alpha_1 X$$

$$\frac{p}{1-p} = e\,\alpha_0 + \alpha_1 X$$

$$p = \frac{e\alpha_0 + \alpha_1 X}{1 + e\alpha_0 + \alpha_1 X}$$

Estas expresiones permitirán calcular directamente la probabilidad de ocurrencia o no del suceso para los distintos valores de la variable X.

Para la estimación de los coeficientes α_0 y α_1 no puede utilizarse el método de mínimos cuadrados, como en el caso de la regresión lineal, ya que la variable dependiente es dicotómica y este método resulta inapropiado. Por tanto, se utilizará el procedimiento de estimación por máxima verosimilitud (EMV) el cual proporciona unos valores estimados de dichos coeficiente que maximizan la probabilidad de que con ellos se obtengan los valores observados (LUQUE, 2000).

5. RESULTADOS DEL ANÁLISIS EMPÍRICO

A continuación presentamos los resultados del análisis de los datos utilizando la metodología expuesta anteriormente.

5.1. Caracterización y clasificación de la regulación de la auditoría en la Unión Europea. Análisis de correspondencias múltiples y análisis *cluster*.

Dada la naturaleza de las variables utilizadas (**anexo I**), todas ellas cualitativas y de dos modalidades, no tiene sentido el cálculo de promedios u otras técnicas univariantes, aunque sí consideramos relevante resaltar algunos aspectos que se desprenden de los datos.

Son seis los principales temas abordados en la regulación de la auditoría: la prestación de otros servicios a un cliente de auditoría, los honorarios, las incompatibilidades, los requisitos para el nombramiento del auditor, el contenido del informe de auditoría, y las posibles sanciones.

En relación con la regulación de la prestación de otros servicios al cliente de auditoría, tales como la asesoría y la consultoría, se permite en el 80% de los casos, y la asesoría legal, en el 60%. En algunos casos se limita la prestación de los servicios de teneduría de libros y contabilidad, los cuales no están permitidos en 8 de los 15 países de la Unión Europea. Nos sorprende que en 5 países de la muestra no existe ningún reglamento sobre la forma de evitar tarifas ficticias, aunque en el 87% de los casos es necesario que dichos honorarios se fijen de antemano. Por otra parte, en el 73% de los países no existe restricción alguna en relación con los honorarios y la sobredependencia en un cliente de auditoría. En relación con la regulación de las incompatibilidades que tienen los auditores en el ejercicio de sus funciones, en 6 países comunitarios se autoriza al auditor a mantener car-

gos de director, síndico, ejecutivo o similares en la entidad auditada o en otras entidades. Otro aspecto interesante, relacionado con la obligación de informar sobre el incumplimiento de algún tipo de ley o reglamentación de aplicación obligatoria por el cliente, solamente en Luxemburgo no se obliga a los auditores a proporcionar dicha información. Por último, es destacable que en la mayoría de los países de la Unión Europea es posible sancionar al auditor en caso de que no desempeñe su función satisfactoriamente, en un 66,7% de los casos, y que en un 86,7%, es posible su suspensión temporal ante las mismas circunstancias.

5.1.1. Características de la regulación de la auditoría de cuentas. Análisis de correspondencias múltiples.

Una vez comentados los aspectos más característicos de las variables a utilizar, analizamos los resultados del análisis exploratorio. A través del análisis de correspondencias múltiples obtenemos los factores que resumen la información más relevante de la regulación de la auditoría en la Unión Europea, recogiendo así la mayor parte posible de la varianza de los datos.

El análisis de correspondencias múltiples realizado a través del programa SPAD ha seleccionado las 18 variables existentes como útiles, con dos modalidades cada una, con lo que hemos obtenido 14 ejes, de los 36 formados por el conjunto de las modalidades, sin perder nada de información.

Los dos factores más representativos integran la información más relevante sobre la regulación de la auditoría en la Unión Europea. El primer factor, denominado *Independencia*, recoge el 23,34% de la inercia, y el segundo factor, *Contenido del Informe*, recoge el 17,18%. Por lo tanto, la proporción acumulada de información explicada por los dos primeros factores es del 40,51% (**tabla 5**).

TABLA 5. La regulación de la auditoría en la Unión Europea. Factores.

Factor	Valor propio	% de inercia	Porcentaje de inercia acumulado
1	**0,2334**	**23,34**	**23,34** ·····
2	**0,1718**	**17,18**	**40,51** ·····
3	0,1135	11,35	51,87 ·····
4	0,1030	10,30	62,17 ·····
5	0,0857	8,57	70,74 ·····
6	0,0796	7,96	78,69 ·····
7	0,0702	7,02	85,71 ·····
8	0,0515	5,18	90,89 ·····
9	0,0418	4,17	95,06 ·····
10	0,0231	2,31	97,37 ·····
11	0,0155	1,55	98,92 ···
12	0,0071	0,71	99,63 ···
13	0,0037	0,37	100,00 ·
14	0,0000	0,00	100,00 ·

FUENTE: *Elaboración propia.*

FACTOR 1. INDEPENDENCIA

Como ya hemos comentado, este factor recoge el 23,34% de la varianza original. Las variables que contribuyen en mayor medida a la formación del mismo son las relativas a la regulación de la independencia del auditor. Las variables con mayor representación son las relativas a la prestación de otros servicios a los clientes de auditoría, tales como servicios de asesoría legal (V2), consultoría (V3), teneduría de libros y contabilidad (V1). Otras variables que también contribuyen, aunque en menor medida, hacen referencia a la fijación de los honorarios (V6, V7) y a la posibilidad de sancionar con multas a aquellos auditores que no desempeñen su trabajo satisfactoriamente (V17).

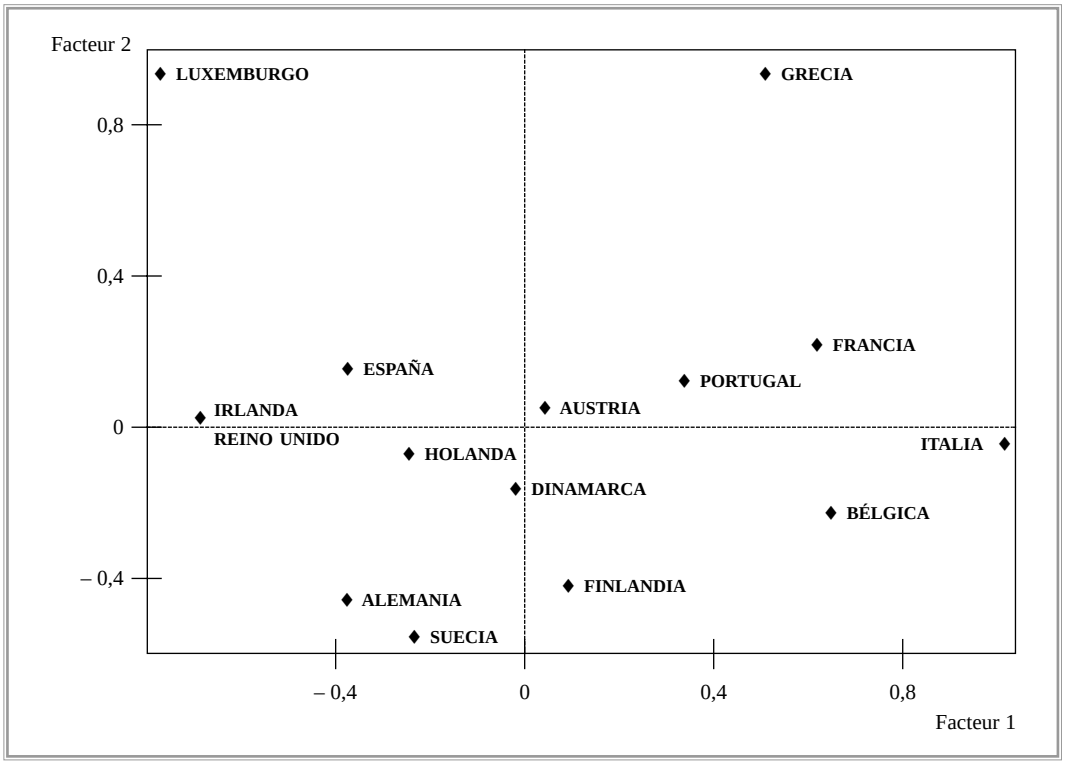
Concretamente, en cuanto a las modalidades de estas variables, este primer factor, representado en el eje horizontal (**gráfico 1**), discrimina, en su lado negativo, aquellos países en los que la regulación de la independencia del auditor es más laxa, permitiendo prestar otros servicios al cliente de auditoría y en la que no existen reglamentaciones sobre el cálculo de los honorarios ni sobre la forma de evitar tarifas ficticias. A pesar de esto, son países en los que la regulación es más estricta ante la posibilidad de sancionar a aquellos auditores que no realicen su trabajo de forma satisfactoria y en las restricciones con respecto a la sobredependencia, en cuanto a los honorarios, en un mismo cliente individual. Este tipo de regulación la recogen países como Alemania, Dinamarca, España, Holanda, Irlanda, Luxemburgo, Reino Unido y Suecia, todos ellos representados a la izquierda de dicho factor.

Por otra parte, en el lado positivo del factor, se reúnen las modalidades opuestas de dichas variables, y que se asocian al resto de países de la Unión Europea, y de forma más acusada a Italia, Francia y Bélgica.

FACTOR 2. CONTENIDO DEL INFORME

Este factor recoge el 17,18% de la información original y nos permitirá clasificar los países de la Unión Europea en función de las variables relativas a la información que el auditor debe incluir o no en su informe final, ya que son éstas las variables que contribuyen en mayor medida a la formación del factor. De tal forma que, la parte negativa del factor, se asocia a mayores obligaciones de información a incluir en el informe, como es la existencia de fraudes (V13), el mantenimiento de registros contables adecuados (V15), la administración de la sociedad (V16) y el incumplimiento de leyes y reglamentos (V14), contrariamente a lo que sucede en la parte positiva del factor. Este tipo de regulación es propia de países como Bélgica, Dinamarca y Holanda, y en mayor medida, Finlandia, Alemania y Suecia. Por otra parte, podemos ver el efecto contrario en la parte positiva del factor, de forma especialmente acusada en países como Luxemburgo y Grecia (**gráfico 1**).

Gráfico 1. Regulación de la auditoría en los países de la Unión Europea. Factores 1 y 2.



FUENTE: *Elaboración propia*

En resumen, el análisis de correspondencias múltiples realizado para la regulación de la auditoría en la Unión Europea nos permite visualizar de forma conjunta las características de dicha regulación para cada uno de los países, a través del plano formado por los factores 1 y 2. De esta forma podemos llegar a distinguir, de una forma intuitiva, diferentes agrupaciones de países en función de su posición en relación con dichos factores.

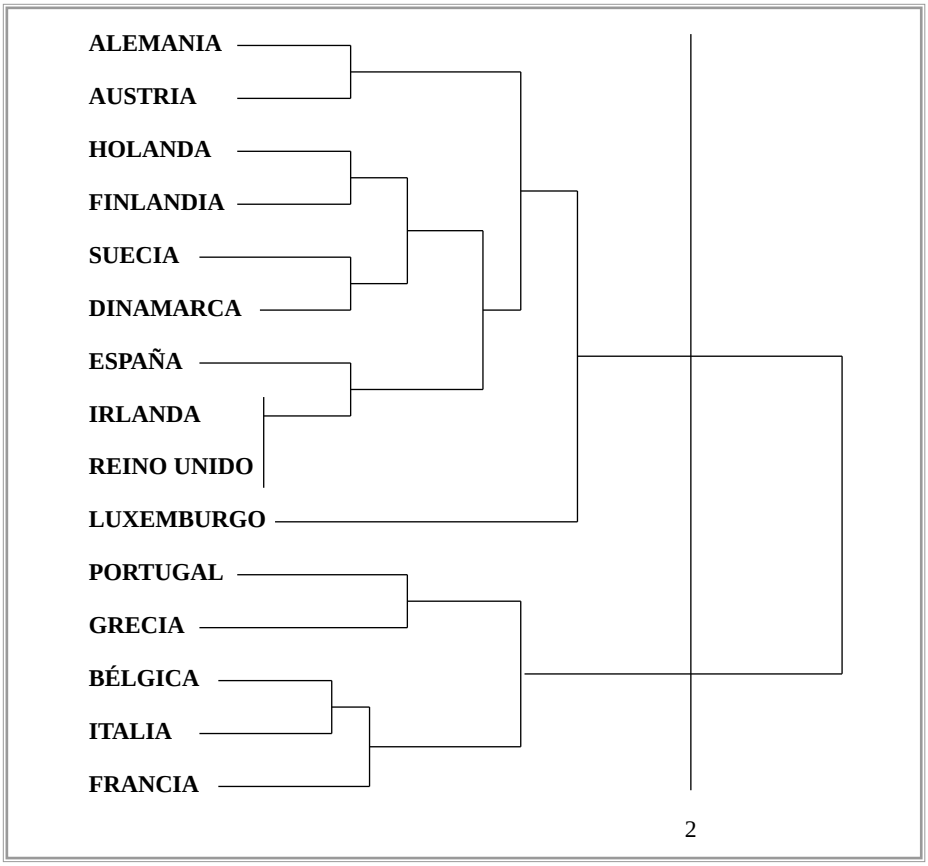
Una vez resumidas las variables representativas de las características de la regulación de la auditoría en los Estados miembros de la Unión Europea, e identificadas aquellas variables que contribuyen en mayor medida a la formación de cada factor, vamos a realizar un análisis *cluster* con el fin de establecer, de una forma más rigurosa, grupos de países homogéneos en base a las variables representativas de dicha regulación. Este análisis puede considerarse como un contraste de los resultados obtenidos en el análisis de correspondencias múltiples (LEBART, L. *et. al*, 1997), y nos va a permitir corroborar los grupos que intuitivamente pueden desprenderse del análisis factorial, ya que a pesar de no ser conocidos de antemano, sí que son sugeridos por la propia esencia de los datos (PÉREZ, 2001).

5.1.2. Clasificación de los países de la Unión Europea en función de la regulación de la auditoría. Análisis cluster.

Tal y como concluíamos en el análisis de correspondencias múltiples, las características comunes que presentan determinados países de la Unión Europea en la regulación de la auditoría van a permitir su clasificación en grupos diferentes entre sí e internamente homogéneos.

El análisis *cluster* llevado a cabo en esta fase de la parte empírica, realizado a partir del conjunto de factores definidos por el análisis de correspondencias múltiples, nos permite observar dos grupos de países, uno de ellos de mayor tamaño y formado por 10 países, y otro, significativamente menor, formado por 5 países (**gráfico 2**). Este resultado permite identificar dos tipos de regulaciones de la auditoría de cuentas imperantes en la Unión Europea, cuyas características, así como la relación de países asociados a las mismas, ordenados en función de su proximidad al centroide del grupo, podemos ver en la **tabla 6**.

Gráfico 2. Dendograma del análisis *cluster* de la regulación de la auditoría en la Unión Europea.



FUENTE: *Elaboración propia.*

TABLA 6. Análisis *Cluster* de la regulación de la auditoría en los países de la Unión Europea. Grupos de países y características de la regulación.

Tipo de regulación	Grupo	Características de la regulación
REGULACIÓN 1	**GRUPO 1** IRLANDA REINO UNIDO DINAMARCA ESPAÑA HOLANDA SUECIA ALEMANIA AUSTRIA FINLANDIA LUXEMBURGO	**MÁS PERMISIVA** PRESTACIÓN DE OTROS SERVICIOS ESTABLECIMIENTO DE TARIFAS FICTICIAS **MÁS ESTRICTA** SOBREDEPENDENCIA EN UN CLIENTE SANCIONES A LOS AUDITORES CONTENIDO DEL INFORME
REGULACIÓN 2	**GRUPO 2** ITALIA BÉLGICA PORTUGAL FRANCIA GRECIA	**MÁS ESTRICTA** PRESTACIÓN DE OTROS SERVICIOS CONTENIDO DEL INFORME SUSPENSIÓN TEMPORAL DEL AUDITOR

FUENTE: *Elaboración propia.*

Vemos, por tanto, que la principal diferencia entre los dos grupos de países radica en la posibilidad o no de prestar otros servicios distintos de los de auditoría a un cliente, permitiéndose en el primer caso y limitándose en el segundo, lo que concuerda con la información proporcionada por el análisis *cluster*, el cual nos indica que es precisamente la variable V3: *¿Están autorizadas las compañías de auditoría a proporcionar servicios de asesoría y consultoría a un cliente de auditoría estatutaria en el marco de la misma entidad legal?*, la que contribuye en mayor medida a la hora de clasificar los 15 países en dos grupos.

De esta forma, la variable dependiente de nuestro modelo regulatorio «Regulación de la Auditoría» (REGAUDIT) queda definida como una variable dicotómica que toma valores 1 ó 2 en función de que el país referido en cada caso pertenezca al grupo 1 ó 2, respectivamente, y que podríamos denominar, dado que se trata de su principal característica discriminatoria, «Grupo 1: Regulación más permisiva de la prestación de otros servicios» y «Grupo 2: Regulación más estricta de la prestación de otros servicios».

5.2. Regulación de la auditoría, marco institucional y grupos de interés. Relación entre las variables.

Con el fin de analizar la relación entre las variables utilizadas en nuestra investigación hemos recurrido, tal y como comentábamos en la metodología utilizada, a las tablas de contingencias y al test no paramétrico *U* de WILCONXON, MANN y WHITNEY, según la naturaleza cualitativa o cuantitativa, respectivamente, de las variables analizadas en cada caso.

5.2.1. Relación entre la regulación de la auditoría y el marco institucional.

Para analizar la relación entre la regulación de la auditoría de cuentas y las características de los diferentes marcos institucionales existentes en la Unión Europea, vamos a utilizar tablas de contingencia para las variables cualitativas, Sistema Legal (SISLEG) y Sistema Político (SISPOL), y el test no paramétrico *U* de WILCONXON, MANN y WHITNEY, para la variable cuantitativa Libertad Económica (LIBECA).

En el primer caso, nos encontramos con dos tablas de contingencia de 2×2, ya que estamos ante variables cualitativas que en ambos casos solamente pueden adoptar dos catagorías cada una (**tabla 7** y **tabla 8**).

TABLA 7. Asociación entre regulación de la auditoría y sistema legal. Tabla de Contingencia.

			REGAUDIT		Total
			1	2	
SISTEMA LEGAL	1	Recuento	2	0	2
		Fecuencia esperada	1,3	,7	2,0
		% del total	13,3%	,0%	13,3%
		Residuo	,7	–,7	
	2	Recuento	8	5	13
		Frecuencia esperada	8,7	4,3	13,0
		% del total	53,3%	33,3%	86,7%
		Residuo	–,7	,7	
Total		Recuento	10	5	15
		Frecuencia esperada	10,0	5,0	15,0
		% del total	66,7%	33,3%	100,0%

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)	Sig. exacta (bilateral)	Sig. exacta (unilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	1,154 [a]	1	,283		
Estadístico exacto de Fisher				,524	,429
N de casos válidos	15				

[a] 3 casillas (75,0%) tienen una frecuencia esperada inferior a 5.

En el análisis de la asociación entre el sistema legal y la regulación de la auditoría, puesto que tenemos más del 20% de las celdas con frecuencias esperadas menores a 5, el estadístico Chi-cuadrado no es válido y debemos utilizar el estadístico exacto de Fisher, el cual nos dice que aceptamos la hipótesis nula de independencia, es decir, no existe relación entre la regulación de la auditoría de cuentas y el sistema legal imperante en cada país.

En el caso del sistema político, igual que en el análisis anterior, no se puede rechazar la hipótesis nula de independencia, ya que el estadístico exacto de Fisher no resulta significativo más que al 20%, con lo que podemos establecer que tampoco existe relación entre el sistema político que rige en cada país y la regulación de la auditoría existente en cada uno de ellos.

TABLA 8. Asociación entre regulación de la auditoría y sistema político. Tabla de Contingencia.

			REGAUDIT		Total
			1	2	
SISTEMA POLÍTICO	1	Recuento	6	1	7
		Frecuencia esperada	4,7	2,3	7,0
		% del total	40,0%	6,7%	46,7%
		Residuo	1,3	– 1,3	
	2	Recuento	4	4	8
		Frecuencia esperada	5,3	2,7	8,0
		% del total	26,7%	26,7%	53,3%
		Residuo	–1,3	1,3	
Total		Recuento	10	5	15
		Frecuencia esperada	10,0	5,0	15,0
		% del total	66,7%	33,3%	100,0%

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)	Sig. exacta (bilateral)	Sig. exacta (unilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	2,143 [a]	1	,143		
Estadístico exacto de Fisher				,282	,182
N de casos válidos	15				

[a] 3 casillas (75,0%) tienen una frecuencia esperada inferior a 5.

Para analizar la relación de la regulación de la auditoría y la variable Libertad Económica (LIBECA), se trata en este caso de una variable cuantitativa, llevamos a cabo el test no paramétrico *U* de WILCONXON, MANN y WHITNEY, consistente en un test de diferencias en medianas. El resultado del contraste no paramétrico (**tabla 9**) rechaza la homogeneidad de muestras con una significatividad del 5%, por lo que podemos concluir que existen diferencias significativas en medianas entre ambos grupos de países de la Unión Europea en relación con la intervención del Estado en la economía. Por tanto, existe una asociación entre los dos diferentes tipos de regulación de la auditoría de cuentas y la intervención del Estado en la economía de los países que integran cada grupo.

TABLA 9. Asociación entre regulación de la auditoría y la intervención del Estado en la economía. Contraste no paramétrico de diferencia de medianas.

	LIBECA
U de Mann-Whitney	2,500
W de Wilcoxon	57,500
Z	–2,778
Sig. asintót. (bilateral)	,005
Sig. exacta [2 * (Sig. unilateral)]	,003 [a]

[a] No corregidos para los empates.

En definitiva, podemos concluir que únicamente la intervención del Estado en la economía del país es la variable representativa del marco institucional de los países comunitarios asociada a la regulación de la auditoría de cuentas de cada uno de ellos. Por otra parte, ni el sistema legal ni el sistema político imperante en estos países parece mantener relación con el resultado final de dicha regulación.

5.2.2. Relación entre la regulación de la auditoría y los grupos de interés.

A continuación vamos a realizar el mismo análisis de asociación entre la variable regulación de la auditoría y las variables relativas a los grupos de interes que intervienen en el proceso político, según nuestro modelo regulatorio.

Los auditores de cuentas.

De la observación de las diferencias de medianas por el test no paramétrico podemos ver como únicamente la ratio del número de profesionales en relación con el total de la población (LNRATIO) mantiene diferencias altamente significativas, al 5%, en función del tipo de regulación, de tal forma que podemos rechazar la hipótesis nula de homogeneidad y afirmar que existe asociación entre el tipo de regulación y la ratio de profesionales. Por otra parte, ni el número de corporaciones ni la antigüedad de la profesión presentan diferencias significativas en medianas entre los dos grupos de países, si bien al 20% mantienen asociación con el tipo de regulación de la auditoría (**tabla 10**).

TABLA 10. Asociación entre regulación de la auditoría y la influencia de los auditores de cuentas. Contraste no paramétrico de diferencia de medianas.

	LNANTIG	LNRATIO	CORP
U de Mann-Whitney	13,000	3,000	14,500
W de Wilcoxon	28,000	18,000	29,500
Z	–1,471	– 2,694	– 1,376
Sig. asintót. (bilateral)	,141	,007	,169
Sig. exacta [2 * (Sig. unilateral)]	,165 [a]	,005 [a]	,206 [a]

[a] No corregidos para los empates.

Otros profesionales de la contabilidad.

La relación entre la regulación de la auditoría de cuentas y la existencia de otros profesionales la analizamos utilizando nuevamente tablas de contingencia de 2×2, ya que ambas variables son cualitativas y dicotómicas. Asimismo, dada la baja frecuencia esperada volvemos a utilizar el estadístico exacto de Fisher que nos dice que, con una significatividad del 5%, existe una asociación entre el tipo de regulación y la existencia de otro tipo de profesionales de la contabilidad reconocidos además de los propios auditores de cuentas (**tabla 11**).

En consecuencia, en aquellos países con una regulación más permisiva en la prestación de otros servicios es menos probable, con un error del 5%, que exista otro grupo de profesionales que en los países con una regulación más estricta al respecto, ya que éstos presionarán más para defender sus intereses.

TABLA 11. Asociación entre regulación de la auditoría y la existencia de otros profesionales. Tabla de Contingencia.

			REGAUDIT		Total
			1	2	
PROF	1	Recuento	10	1	11
		Frecuencia esperada	7,3	3,7	11,0
		% del total	66,7%	6,7%	73,3%
	2	Recuento	0	4	4
		Frecuencia esperada	2,7	1,3	4,0
		% del total	,0%	26,7%	26,7%
Total		Recuento	10	5	15
		Frecuencia esperada	10,0	5,0	15,0
		% del total	66,7%	33,3%	100,0%

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)	Sig. exacta (bilateral)	Sig. exacta (unilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	10,909 [a]	1	,001		
Estadístico exacto de Fisher				,004	,004
N de casos válidos	15				

[a] 3 casillas (75,0%) tienen una frecuencia esperada inferior a 5. La frecuencia mínima esperada es 1,33.

Los inversores.

El análisis de la asociación entre la regulación de la auditoría de cuentas y el último de los grupos de interés tenido en cuenta, los inversores como parte fundamental de los usuarios de la información auditada, se realiza también a través del test no paramétrico *U* de WILCONXON, MANN y WHITNEY, el cual nos dice que tanto CAPL como LIQ90, las dos variables representativas de la influencia de los inversores medida a través de su nivel de capitalización bursátil, son significativas en diferencias de medianas al 10% y al 5%, respectivamente (**tabla 12**).

Por tanto, rechazamos la hipótesis nula de homogeneidad y afirmamos que existen dos muestras independientes de países comunitarios con regulaciones diferentes y asociadas al grado de influencia de los inversores en el proceso político de regulación.

TABLA 12. Asociación entre regulación de la auditoría y la influencia de los auditores de cuentas. Contraste no paramétrico de diferencia de medianas.

	LIQ90	CAPL
U de Mann-Whitney	7,000	8,000
W de Wilcoxon	22,000	23,000
Z	– 2,069	– 1,938
Sig. asintót. (bilateral)	,039	,053
Sig. exacta [2 * (Sig. unilateral)]	,042 [a]	,060 [a]

[a] No corregidos para los empates.

Una vez finalizado el análisis descriptivo de las variables explicativas del proceso político de regulación de la auditoría, cuyos resultados más significativos podemos ver resumidos en la **tabla 13**, procedemos a estudiar si las diferencias en dicha regulación están explicadas por alguna de ellas. Para ello, realizaremos, una regresión logística binaria donde la variable dependiente es la variable dicotómica regulación de la auditoría (REGAUDIT) y la variable independiente es cada una de las variables anteriormente analizadas, en una continuación del análisis bivariante emprendido en esta segunda fase del trabajo, y que pretende contrastar los resultados obtenidos del análisis descriptivo.

TABLA 13. Resumen de los resultados del análisis descriptivo de asociación entre la REGAUDIT y el resto de variables del modelo regulatorio.

VARIABLES EXPLICATIVAS ESTADÍSTICOS	SISLEG	SISPOL	LIBECA	LNANTIG	LNRATIO	CORP	PROF	CAPL	LIQ90
VARIABLES CUALITATIVAS									
Estadístico Exacto de Fisher (Sig. Exacta bilateral)	0,524	0,282					0,004**		
VARIABLES CUANTITATIVAS									
U de Wilconxon-Mann-Whitney (Sig. Exact)			0,003**	0,165	0,005**	0,206		0,060*	0,042**

** Diferencias significativas al 5%.
* Diferencias significativas al 10%.

5.3. Análisis explicativo bivariante. Regresión logística binaria.

En esta fase del trabajo realizamos una regresión logística binaria [5], dado el carácter cualitativo y dicotómico de la variable dependiente, con el fin de comprobar la relación existente entre la regulación de la auditoría existente en cada uno de los países de la Unión Europea y cada una de las variables, de forma independiente, que definen el proceso de regulación llevado a cabo en cada uno de ellos, es decir, el marco institucional y los grupos de interés tenidos en cuenta. Para este análisis hemos utilizado el programa estadístico SPSS en su versión 10.0.

Con el fin de realizar un análisis más completo de la influencia del marco institucional en la regulación de la auditoría de cuentas, hemos tenido en cuenta a la hora de realizar la regresión logística binaria, además de las tres variables definidas en nuestro modelo regulatorio, otras dos variables que son producto de su interacción. Las variables LIBECA*SISLEG y LIBECA*SISPOL, que nos permitirá profundizar, en mayor medida, en la influencia del marco institucional de cada país, ya que tienen en cuenta, de forma simultánea, dos aspectos del mismo (FRANCIS *et al.*, 2001; LA PORTA *et al*., 1996).

En la **tabla 14** se recogen, de forma conjunta, los resultados obtenidos en cada una de las regresiones llevadas a cabo, nueve en total, señalando, para cada caso, la significatividad de los mismos.

La variable dependiente REGAUDIT toma valor 0 y 1, cuando los países pertenecen al grupo 1 y 2 respectivamente. El estadístico Wald, calculado como B/E.T., donde los parámetros B son estimados por máxima verosimilitud y E.T. es el error estándar estimado de los parámetros estimados, permite rechazar la hipótesis nula de falta de significación de la variable independiente en las regresiones 3 (LIBECA), 4 (LIBECA*SISLEG), 5 (LIBECA*SISPOL) y 10 (LIQ90), al 10%, y en la regresión número 7 (LNRATIO), al 5%.

Una vez determinadas las variables significativas, en cada una de las regresiones llevadas a cabo, procedemos a la interpretación a través de sus respectivos coeficientes estimados. Dicha interpretación no es tan directa como en el caso de la regresión lineal, donde los coeficientes expresan el cambio producido en la escala de medida de la variable dependiente ante cambios unitarios en las variables independientes, sino que su interpretación se realiza sobre la base de la razón de ventajas, es decir, el *odds* o ventaja de que un suceso ocurra frente a otro (LUQUE, 2000; CASTRILLO, M.J., 1999).

[5] En el epígrafe 4.3 de este capítulo quedó justificada la utilización de la regresión logística binaria.

TABLA 14. Regresiones logísticas binarias de la regulación de la auditoría.

N.º regresión	Variables	B	E.T.	Wald	gl	Sig.	Exp (B)
1	SISLEG	8,733	70,452	0,015	1	0,901	6.202,649
	Constante	–17,935	140,900	0,016	1	0,899	0,000
2	SISPOL	1,791	1,291	1,926	1	0,165	5,997
	Constante	–3,582	2,273	2,485	1	0,115	0,028
3	**LIBECA** *	11,382	6,213	3,356	1	0,067	87.707,276
	Constante	–25,331	13,576	3,482	1	0,062	0,000
4	**LIBECA*SISLEG** * ..	11,066	6,376	3,012	1	0,083	63.977,297
	Constante	–24,625	13,955	3,114	1	0,078	0,000
5	**LIBECA*SISPOL** * ..	1,122	0,647	3,010	1	0,083	3,072
	Constante	–2,339	1,291	3,279	1	0,070	0,096
6	LNANTIG	–1,270	1,104	1,322	1	0,250	0,281
	Constante	4,581	4,596	0,994	1	0,319	97,609
7	**LNRATIO** **	–2,576	1,316	3,830	1	0,050	0,076
	Constante	12,562	6,472	3,768	1	0,052	285.539,7
8	CORP	–1,223	0,911	1,803	1	0,179	0,294
	Constante	1,386	1,534	0,816	1	0,366	3,998
9	CAPL	–14,350	9,899	2,102	1	0,147	0,000
	Constante	2,121	1,723	1,516	1	0,218	8,342
10	**LIQ90** *	–0,417	0,236	3,122	1	0,077	0,659
	Constante	2,498	1,669	2,241	1	0,134	12,160

FUENTE: *Elaboración propia.*

En la estimación el programa ha considerado primero al «Grupo 2: Regulación más estricta de la prestación de otros servicios» y luego al «Grupo 1: Regulación más permisiva de la prestación de otros servicios». En nuestro caso, la ventaja de que un país de la Unión Europea pertenezca al Grupo 1 frente al Grupo 2 es de 2 a 1, ya que que le duplica en tamaño.

La regresión número 3 (**tabla 14**) nos dice que un incremento de la intervención del Estado en la economía del país, que suponga una menor libertad económica en dicho país, hará que la ventaja de pertenecer al grupo 2 se incremente 87.707 veces. A pesar de que la cifra parece excesiva, es necesario tener en cuenta que la escala de medida de dicho índice, del 1 al 5, siendo el 5 el nivel de mayor intervención y, por tanto, de menor libertad económica, indica que pasar de un nivel a otro de mayor puntuación, supone un aumento más que considerable de la intervención del Estado y, por ende, de la disminución de su libertad económica.

Asimismo, el incremento de la proporción del número de auditores en relación con el total de la población, medido por la variable LNRATIO, y de la liquidez del mercado de capitales en relación con el producto interior bruto del país, medido por LIQ90, analizados dichos incrementos de forma separada, supondrá una disminución de la ventaja de pertenecer al Grupo 2 frente al Grupo 1, ya que ambos estimadores tienen signo negativo.

5.4. Análisis multivariante. Regresión logística binaria.

Dentro de la fase final de nuestra investigación se encuentra el análisis multivariante de la relación entre la regulación de la auditoría de cuentas y las variables explicativas del proceso político de regulación que han salido significativas en el análisis descriptivo y bivariante, una vez más, a través de una regresión logística binomial.

REGAUDIT = f (LIBECA, LNRATIO, LIQ90)

Para la estimación del modelo se ha utilizado nuevamente el programa estadístico SPSS en su versión 10.0 que permite elegir el método de inclusión de las variables en el modelo, utilizando para ello la entrada en bloque de las variables o cualquiera de los métodos de inclusión por pasos, basado en el estadístico de la razón de verosimilitud o en el estadístico de Wald.

Hemos elegido el método de selección por pasos hacia delante basado en el estadístico de Wald que contrasta la entrada basándose en la significación del estadístico de puntuación y la eliminación en función de la probabilidad del estadístico de Wald.

TABLA 15. Regresión logística binomial de la regulación de auditoría de cuentas.

			Puntuación	gl	Sig.
Paso 0	Variables	LNRATIO	5,830	1	,016
		LIQ90	3,764	1	,052
		LIBECA	7,744	1	,005
	Estadísticos globales	.....	9,397	3	,024

		B	E.T.	Wald	gl	Sig.	Exp. (B)
Paso 1 [a]	LIBECA	11,264	6,285	3,212	1	,073	77.942,262
	Constante	– 25,068	13,740	3,329	1	,068	,000

[a] Variable(s) introducida(s) en el paso 1: LIBECA.

El número de pasos realizados es 1 (**tabla 15**), de tal forma que las variables LNRATIO y LIQ90 quedan fuera del modelo, el cual presenta únicamente una variable significativa, LIBECA, cuyo estadístico de Wald permite rechazar la hipótesis nula de falta de significación para un nivel del 10%.

Vemos que la variable que mayor influencia ejerce sobre la regulación de la auditoría de cuentas, en el contexto de la Unión Europea, es la propia intervención del Estado en la economía del país y la consecuente disminución de la libertad económica del mismo, de tal forma, que esa disminución hace aumentar significativamente la ventaja de pertenecer al «Grupo 2: Regulación más estricta de la prestación de otros servicios» frente al «Grupo 1: Regulación más permisiva de la prestación de otros servicios».

A través de la prueba de la razón de verosimilitud y que el programa SPSS 10.0 denomina *Chi-cuadrado*, y que contrasta la hipótesis nula de que el valor de todos los coeficientes estimados es igual a cero, podemos rechazar dicha hipótesis con una significatividad del 1% (**tabla 16**).

TABLA 16. Prueba de la razón de verosimilitud para la significatividad de los coeficientes.

	–2 log de la verosimilitud	**Chi-cuadrado**	**gl**	**Significatividad**
PASO 1	8,161	10,088	1	0,001
HIPÓTESIS	Todos los coeficientes estimados son igual a cero	El modelo considerado ajusta bien los datos		
RESULTADO	Rechazar	No se puede rechazar		

FUENTE: *Elaboración propia.*

Asimimismo, la bondad del ajuste del modelo nos permite evaluar el grado de efectividad absoluta del modelo. Para ello utilizamos el estadístico desvianza, denominado en el programa SPSS como –2 log de la verosimilitud. El estadístico –2 log de la verosimilitud se distribuye aproximadamente como una *Chi-cuadrado* con N– p grados de libertad, siendo N el número de observaciones y p el número de parámetros contenidos en el modelo, en nuestro caso el valor de la *Chi-cuadrado* no permite rechazar la hipótesis nula de que el modelo ajuste bien los datos en ninguno de los pasos del procedimiento, para un nivel de significación del 1% [6].

[6] El valor teórico de Chi-cuadrado con 13 grados de libertad para $\alpha = 0,01$es de 27,688 > 8,161.

TABLA 17. Eficacia predictiva del modelo. Tabla de clasificación.

Observado			Pronosticado		
			Grupo		Porcentaje correcto
			1	2	
Paso 1	GRUPO	1	8	1	88,9
		2	1	4	80,0
	Porcentaje global	.....			85,7

Otra forma de evaluar la bondad del ajuste del modelo es analizando su eficacia predictiva a través de la tabla de clasificación que compara las predicciones del mismo con los datos muestrales observados. De esta forma, comprobamos que el 85,7% de los países están bien clasificados en sus correspondientes grupos (**tabla 17**).

Se suele considerar como buena una función cuando los casos que clasifica correctamente superan al menos en un 25% el porcentaje que se obtendría por azar (LUQUE, 2000). A través del criterio de la probabilidad proporcional podemos analizar la capacidad discriminante de la función de regresión, cuya expresión es la siguiente:

$$Pm = p_1^2 + p_2^2$$

Siendo

Pm: probabilidad proporcional.

p_1^2: proporción de individuos pertenecientes al grupo 1.

p_2^2: proporción de individuos pertenecientes al grupo 2.

Este criterio nos dice que el resultado de la clasificación mediante la regresión logística binomial es bueno, en relación con la clasificación que se habría obtenido por azar.

CONCLUSIONES

En los últimos años, motivado en gran medida por la eminente puesta en marcha de un mercado integrado de capitales y de servicios financieros a lo largo de toda la Unión Europea, previsto para finales de 2005, se ha producido un importante debate en Europa sobre el futuro de la armonización de la información financiera publicada por las sociedades y, de forma más concreta, sobre la armonización de la auditoría.

La necesidad de alcanzar un marco común en materia de auditoría, que podríamos calificar de mínimos, frustró en gran medida la vocación normalizadora con la que vio la luz la VIII Directiva, propiciando que en cada Estado miembro la regulación de la auditoría fuera diferente. Como señalan CAÑIBANO y CASTRILLO (1999), lo realmente cierto es que en estos últimos años hemos podido observar una nueva forma de hacer, un nuevo estilo a la hora de tratar este problema. La publicación del Libro Verde de la Comisión Europea en 1996 «Función, posición y responsabilidad del auditor legal en la UE», a la que siguió en 1998 la Comunicación de la Comisión «La Auditoría Legal en la UE: El camino a seguir», constituyen un claro ejemplo de esta nueva forma de abordar el problema de la armonización en la Unión Europea, sin duda muy diferente a la utilizada en la VIII Directiva.

Ahora bien, para alcanzar la pretendida armonización en materia de auditoría, la Unión Europea ha optado por la emisión de Recomendaciones, fórmula ya utilizada por la Comisión Europa en otras ocasiones. La citada fórmula supone que las actuales normas sobre auditoría de cada uno de los Estados miembros deberán adaptarse y reunir, al menos, la propuesta de principios fundamentales que la Recomendación encierra. La preocupación por el hecho de que en la práctica se respete el acuerdo alcanzado, es decir, cada Estado miembro adapte su normativa en materia de auditoría a lo establecido en las Recomendaciones, resulta evidente. Por este motivo, la Comisión no descarta en un futuro la elaboración de una nueva legislación, si la armonización deseada no se consigue.

En el presente trabajo de investigación hemos analizado las causas que motivan la existencia de diferentes regulaciones sobre auditoría de cuentas en los Estados miembros de la Unión Europea, a pesar de que la regulación de la auditoría de cuentas en todos ellos se ha desarrollado a partir de una normativa comunitaria, la VIII Directiva. Nosotros argumentamos que las diferencias existentes en la normativa que regula la auditoría de cuentas en cada Estado miembro de la Unión Europea son consecuencia del poder de influencia que posea cada grupo de interés en el proceso regulador de dicha materia en cada país y del marco institucional en el que la regulación tiene lugar. De confirmarse nuestra hipótesis, el actual proceso armonizador de la auditoría de cuentas en el ámbito de la Unión Europea, que se basa fundamentalmente en la voluntad y compromiso manifestado por cada uno de los Estados miembros a adaptar sus actuales normas a las propuestas contenidas en las Recomendaciones, en poco o en nada contribuirá a la consecución de una normativa común que posibilite un mercado único en el suministro de los servicios de auditoría en la Unión Europea.

Nuestro trabajo se nutre, desde un punto de vista teórico, en la denominada «teoría del interés privado». Frente a la «teoría del interés público», que constituye el análisis más convencional de la intervención de los poderes públicos en la economía, y que parte de la consideración de que el Estado es capaz de representar el interés general y justifica su intervención en la existencia de fallos del mercado y en la búsqueda de la maximización del bienestar social, la «teoría del interés privado» pone un mayor énfasis en la existencia de grupos privados de presión organizados que compiten en el proceso político de decisión por lograr transferencias de riqueza de mano del Estado. En palabras de STIGLER (1971) una de las tareas básicas de la teoría de la regulación económica consiste en «explicar quiénes recibirán los beneficios o cargas de la regulación, qué forma de regulación se adoptará, y los efectos de la regulación sobre la asignación de los recursos».

En este sentido, la teoría de los grupos de interés analiza cómo éstos se ven involucrados en un proceso de regulación, pudiendo ejercer de intermediarios entre los ciudadanos y el Estado. El objetivo de esta teoría es modelizar «cómo» y «cuándo» los grupos de interés influyen en la regulación del Estado (POTTERS y SLOOF, 1998). Se trata en este caso de un planteamiento positivo, que da paso a un análisis de la regulación, en el contexto de la nueva economía institucional, en el que tienen cabida la teoría de la agencia y la teoría de los costes de transacción, las cuales permiten realizar una valoración exhaustiva de todas estas relaciones, en nuestro caso, a través de las características estructurales de los grupos de interés.

Por otra parte, parece evidente pensar que la regulación llevada a cabo en un determinado país estará fuertemente influenciada por el marco institucional de ese país, es decir, por el entorno en el cual ésta se desarrolla, definido como «el conjunto de normas básicas en aspectos sociales, políticos y legales que constituyen las bases de la producción, el intercambio y la distribución» (DAVIS y NORTH, 1971; WILLIAMSON, 1995:111). De esta forma, el análisis institucional comparado de varios países permite estudiar la regulación en función del entorno institucional donde se desarrolla.

En definitiva, basándonos en la teoría de los grupos de interés y considerando el marco institucional en el que se desarrolla dicha regulación, hemos planteado un modelo explicativo en el que se plasma nuestra hipótesis general: «Las diferencias existentes en la normativa que regula la auditoría de cuentas en cada Estado miembro de la Unión Europea son consecuencia del poder de influencia que posea cada grupo de interés en el proceso regulador de dicha materia en cada país y del marco institucional en el que la regulación tiene lugar.»

Para poder contrastar las hipótesis planteadas, estructuramos nuestra investigación empírica en tres fases. En la primera, mediante un análisis de correspondencias múltiples y un análisis *cluster*, hemos conseguido detectar la coexistencia en el ámbito de la Unión Europea de dos grupos de países con regulaciones diferentes en materia de auditoría de cuentas. Por un lado, nos encontramos con un grupo formado por: Alemania, Austria, Dinamarca, España, Finlandia, Holanda, Irlanda, Luxemburgo, Reino Unido y Suecia, todos ellos caracterizados por una regulación de la independencia del auditor altamente permisiva, en especial en aquellos aspectos relacionados con la prestación de otros servicios a un cliente de auditoría, y por otro, con un segundo grupo que estaría formado por Bélgica, Francia, Italia, Grecia y Portugal, un grupo bastante homogéneo caracterizado por una regulación de la prestación de otros servicios más estricta. Como podemos observar, es un aspecto concreto de la regulación de la independencia del auditor, la prestación de otros servicios por parte del auditor, el factor que permite caracterizar en mayor medida ambos grupos.

Este primer paso de la investigación corrobora la idea inicial de la que partíamos, es decir, que a pesar de que la regulación propia de cada Estado miembro en materia de auditoría se desarrolla a partir de una normativa común para todos ellos, la VIII Directiva, nos encontramos con un conjunto de regulaciones en materia de auditoría que difieren notablemente de unos países a otros.

La clasificación obtenida en la primera fase de nuestra investigación nos ha permitido obtener, por tanto, la variable dependiente de nuestro modelo regulatorio. En la segunda fase, mediante un análisis bivariante, hemos analizado la asociación entre la variable dependiente, es decir, el grupo

en el que cada país ha sido clasificado previamente, y determinadas variables explicativas; evidentemente, se trata de variables que miden tanto la influencia ejercida en cada país por los diferentes grupos de presión interesados en el resultado de dicha regulación como las características del marco institucional en el que se desarrollan. Por tanto, en la segunda fase hemos tratado de confirmar la relación existente entre la regulación de la auditoría de cuentas, definida previamente, y las variables representativas de los diferentes grupos de interés y del marco institucional.

Nuestros resultados sobre el efecto que los grupos de interés pueden tener en el resultado final de la regulación, analizado a través de sus características estructurales y ambientales, resultan significativos. Es importante señalar, en primer lugar, que hemos detectado una asociación perfecta entre el tipo de regulación y la variable que hemos utilizado para medir la influencia del grupo «Otros profesionales de la contabilidad». En aquellos países con una regulación más permisiva en la prestación de otros servicios, es menos probable que exista otro grupo de profesionales en el ámbito de la información económico-financiera con competencias profesionales propias legalmente reconocidas que en los países con una regulación más estricta al respecto, ya que éstos presionarán más al regulador para defender sus intereses. En lo que respecta al grupo de interés «Auditores de cuentas», podemos destacar la asociación existente entre el tipo de regulación y una de las variables utilizadas para medir el tamaño, el número de profesionales en relación con el total de la población, lo que confirma el hecho de que en aquellos países con un mayor número de profesionales dispondrán de mayor capacidad para presionar en busca de sus intereses. Sin embargo, no detectamos asociación entre el tipo de regulación y la variable «número de corporaciones de profesionales existentes en cada país», lo que supone, en principio, rechazar la extendida idea, por ejemplo en nuestro país, sobre que la existencia de una única corporación profesional tendría repercusión en la regulación de la auditoría. Finalmente, el análisis de la asociación entre la regulación de la auditoría de cuentas y el último de los grupos de interés tenido en cuenta, los inversores, confirma que existe asociación entre el tipo de regulación de la auditoría de cuentas y la concentración de la propiedad y la liquidez de los mercados.

Los resultados obtenidos del análisis bivariante entre el tipo de regulación y el marco institucional en el que se lleva a cabo la regulación, pone de manifiesto la asociación existente entre ambos. De forma más concreta, la citada asociación resulta altamente significativa cuando analizamos la variable «Actuación del Estado en la actividad económica de cada país», en la medida en que éste favorece en mayor o menor medida los intercambios económicos que se desarrollan en el mismo. Sin embargo, otras variables utilizadas para medir el efecto del entorno institucional en la regulación, como por ejemplo el sistema legal, no resultan significativas, lo que puede resultar lógico si tenemos en cuenta que salvo en dos países, Irlanda y el Reino Unido, el origen de sus sistemas legales es el mismo, el derecho romano, a pesar de que éste haya evolucionado de forma diferente en las distintas regiones europeas.

En resumen, sobre esta segunda fase de nuestra investigación empírica podemos destacar que hemos encontrado asociación entre el tipo de regulación de la auditoría de cuentas y los diferentes grupos de interés definidos en nuestro modelo regulatorio: auditores, otros profesionales e inversores, así como con determinadas variables representativas del marco institucional.

Por último, en la tercera fase de la investigación, procedemos a la contrastación de las hipótesis propuestas en el modelo y, por tanto, llegar a verificar las relaciones existentes en el proceso político de regulación de la auditoría, entre el resultado de dicha regulación y la influencia de los grupos de interés, dentro de un marco institucional definido por el sistema legal y el sistema político imperantes en cada país y la intervención del Estado en la actividad económica.

Hemos divido este proceso en dos etapas. En la primera etapa, mediante una regresión logística binaria, hemos llevado a cabo un análisis explicativo binomial con el fin de comprobar la relación existente entre la regulación de la auditoría en cada uno de los países de la Unión Europea y cada una de las variables, pero de forma independiente, variable a variable, que definen el proceso de regulación llevado a cabo en cada uno de ellos, es decir, el marco institucional y los grupos de interés tenidos en cuenta. Los resultados obtenidos en esta primera etapa de la tercera fase de la investigación empírica confirman los de la fase anterior: la menor intervención del Estado en la economía del país, el mayor índice de auditores por habitantes y la existencia de mercados de valores más desarrollados explican el tipo de regulación. No podemos obviar que en esta fase hemos tenido que eliminar la variable «Otros profesionales de la contabilidad» por la alta correlación existente entre la variable dependiente y esta variable explicativa, lo que ocasionaba problemas de multicolinealidad en el análisis explicativo.

Por último, un análisis multivariante, de la relación entre la regulación de la auditoría de cuentas y las variables explicativas del proceso político de regulación nos indica que es la intervención del Estado en la economía del país, medida a través del índice de libertad económica, la variable que mejor explica el resultado de la regulación de la auditoría de cuentas en la Unión Europea.

En definitiva, la principal diferencia existente en la regulación de la auditoría en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea se centra en aquellos aspectos que regulan la independencia del auditor. La existencia de otros profesionales con competencias reconocidos legalmente en el ámbito de la contabilidad, la proporción de auditores en relación a la población, el desarrollo de los mercados financieros y, por último, la intervención del Estado en la economía, son factores explicativos de dichas diferencias.

De este modo, los resultados obtenidos nos permiten vaticinar un fracaso en este nuevo intento armonizador emprendido por la Unión Europea basado en la adaptación de las normativas nacionales en materia de auditoría a las recomendaciones emanadas de la propia Unión Europea, por ejemplo, en la regulación de la independencia del auditor. Así, estamos seguros que en el grupo de países en los que se encuentra Francia o Italia, entre otros, se seguirá impidiendo compaginar el ejercicio profesional de la auditoría de cuentas con otros servicios que no sean de auditoría, por la presión que en la adaptación de dicha recomendación ejercerán los otros profesionales, no auditores, con competencias legales en el ámbito contable.

Una de las principales aportaciones del trabajo presentado es el diseño de un modelo de regulación para la auditoría de cuentas que agrupa, de forma simultánea, las partes afectadas en el proceso de la regulación así como las características institucionales del contexto en el que se produce.

No obstante, a pesar de haber recogido la representación de los principales grupos de interés, existen otros que también podrían manifestar su interés y ejercer cierta influencia en el resultado de la regulación, como, por ejemplo, otros usuarios de la información distintos de los inversores minoritarios.

Una vez expuestas las principales conclusiones que se extraen de este trabajo, es necesario poner de manifiesto algunas de las limitaciones que nos hemos encontrado, con el fin de intentar superarlas en el futuro. En concreto, la principal limitación que nos hemos encontrado ha sido el escaso número de casos con los que hemos trabajado, a pesar de que contábamos con el cien por cien de los casos de nuestra muestra, el número de países que conforman la Unión Europea, resulta insuficiente para obtener, en algunos casos, resultados significativos en el empleo de técnicas de análisis multivariante. Por otra parte, hubiese sido interesante contar con datos de corte longitudinal, con el fin de poder explicar cambios puntuales de la regulación en cada uno de los países, planteándose aquí una futura línea de investigación.

Entendemos que el presente trabajo abre algunas importantes líneas de investigación. Como ya hemos comentado, es necesario señalar que se trata de un trabajo que analiza la regulación de la auditoría de cuentas antes de las actuales reformas llevadas a cabo en el contexto de la Unión Europea, por lo que la situación actual vivida en el conjunto de los países comunitarios, así como la adhesión de nuevos países, permitirán en el futuro continuar con la investigación, proporcionando datos comparables a lo largo del tiempo.

BIBLIOGRAFÍA

AGUIRRE, A.A., CASTILLO, A.M. y TOUS, D. (2002) *Administración de organizaciones. Fundamentos y aplicaciones*, Ediciones Pirámide, Madrid.

AMAT, O. y BLAKE, J. (1996) *Contabilidad europea*, AECA, Madrid.

ARRUÑADA, B. (1990a) *Economía de la empresa: un enfoque contractual*, Editorial Ariel, S.A., Barcelona.

ARRUÑADA, B. (1990b) *Control y regulación de la Sociedad Anónima,* Alianza Editorial, Madrid.

ARRUÑADA, B. (1997) *La calidad de la auditoría. Incentivos privados y regulación*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.

ARRUÑADA, B. (1998) *Teoría contractual de la empresa*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.

BENSTON, G.J. (1980) «The market for public accounting services: demand, supply and Regulation», *The Accounting Journal*, Vol. II, 1, Winter: 2-46.

BUCKLEY, J.W. y WESTON, J.F. (1980) *Regulation and the accounting profession*, Lifetime Learning Publications, Belmont, California.

BURGGRAAFF (1983) «The political dimensions of accounting standards setting in Europe», en Bromwich, M. y Hopwood, A.G. (ed.), *Accounting standards setting. An international perspective*, Pitman, Londres.

BUSHMAN, R.M. y SMITH, A.J. (2001) «Financial accounting information and corporate governance», *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 32: 237-333.

CAÑIBANO, L. y CASTRILLO, L. (1999) «La independencia de los auditores: un nuevo enfoque», *Actualidad Financiera*, Número monográfico. 3T: 21-39.

CAÑIBANO, L. y MORA, A. (1999) «Variables explicativas de los sistemas de regulación contable: influencia de la profesión en los países de la Unión Europea», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Extraordinario, 100: 291-326.

CAÑIBANO, L. y MORA, A. (1997) *La regulación de la información contable financiera en la Unión Europea: países del sur de Europa*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.

CASTRILLO, M.J. (1999) *Estructura contractual, estrategia competitiva y resultados: aplicación empírica al sector asegurador español*, Tesis doctoral, Universidad de Burgos.

COASE, R.H. (1960) «The problem of social cost», *Journal of Law and Economics*, Vol. 3, october [traducido en COASE, R.H. (1981) «El problema del coste social», *Hacienda Pública Española*, 68: 245-274].

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (1995) Armonización contable: una nueva estrategia de cara a la armonización internacional (95/508). El texto completo puede obtenerse en: *http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_es.pdf*

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (1996a) *Libro Verde. Función, posición y responsabilidad civil del auditor legal en la Unión Europea* (96/c 321/01). Traducido al español en BOICAC N.º 27: 23-48.

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (1996b) *Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor legal en la Unión Europea. Informe MARC*. Traducido al español en BOICAC N.º 27: 49-132.

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (1998*) La Auditoría Legal en la Unión Europea: El camino a seguir* (98/c 143/03). El texto completo puede obtenerse en: *http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/official/index.htm*

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (2000a) *Quality assurance for the statutory audit in de EU: minimum requirements*. Adopted on 21 November. El texto completo puede obtenerse en: *http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/quality.htm*

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (2000b) *Statutory Auditors' Independence in de EU: A Set of Fundamental Principles*. El texto completo puede obtenerse en: *http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/news/indintro.htm*

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (2000c*) La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir*. El texto completo puede obtenerse en: *http://www.icac.mineco.es/consultas/comuni.htm*

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (1984) Octava Directiva, de 10 de abril de 1984, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (84/253/CEE). El texto completo puede obtenerse en: *http://europa.eu.int/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=es&numdoc=31984L0253&model=guichett*

CONSIGLIO NAZIONALE DEI RAGIONERI E PERITI COMMERCIALI (1990) «La organización de la profesión de auditor en Italia», *Revista Técnica*, 22: 51-55.

CORDEN, W.M. (1985) «Sobre la lógica de la regulación», en Enciclopedia Práctica de Economía, Vol. VI, *Economía, sociedad y hombre*, págs. 211-220, Ediciones Orbis, S.A., Barcelona.

CHOI, F.D.S. y MUELLER, G.G. (1984) *International accounting*, Prentice-Hall, New Yersey.

DAVID, R. y BRIERLEY, J.E. (1985) *Major legal systems in the world today. An introduction to the comparative study of law*, tercera edición, Stevens&sons, Londres.

DAVIS, L.E. y NORTH, D.C. (1971) *Institucional change an american economic growth*, Cambridge University Press, Cambridge, Inglaterra.

DENIS, D.K. y MCCONNELL, J.J. (2003) «International Corporate Governance», *Working Paper Series in Finance*, Working Paper N.º 05/2003, European Corporate Governance Institute.

DOUMA, S. y SCHREUDER, H. (1992) *Economic approach to organizations*, Prentice Hall, London.

DOUPNIK, T.S. y SALTER, S.B. (1995) «External environment, culture, and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development», *The International Journal of Accounting*, 30: 189-207.

ESCOFIER, B. y PAGÈS, J. (1990) *Análisis factoriales simples y múltiples. Objetivos, métodos e interpretación*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao.

EVANS, L. y NOBES, C. (1998) «Harmonization relating to auditor independence: the Eighth Directive, the UK and Germany», *The European Accounting Review*, Vol. 7, 3: 493-516.

FAMA, E.F. (1980) «Agency problems and the theory of the firm», *Journal Of Political Economy*, vol. 88(2), págs. 288-307.

FAMA, E.F. y JENSEN, M.C. (1983a) «Agency problems and residual claims», *Journal of Law and Economics*, Junio, 26: 327-349.

FAMA, E.F. y JENSEN, M.C. (1983b) «Separation of ownership and control», *Journal of Law and Economics*, Junio, 26: 301-325.

FERNÁNDEZ, J. (1985) «Teoría de la regulación», en Enciclopedia Práctica de Economía, Vol. VI, *Economía, sociedad y hombre*, págs. 201-211, Ediciones Orbis, S.A., Barcelona.

FRANCIS, J., KHURANA, I. y PEREIRA, R. (2001) «Investor protection Laws, Accounting and Auditing Around the World», SSRN Electronic Library, *Working Paper Series*, Octubre.

GARCÍA, M.A. (1992) «La auditoría en Europa. Adaptación de la VIII Directiva al derecho de sociedades», *Cuadernos del Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España*, n.º 6, Madrid.

GARCÍA, M.A. y GARRIDO, P. (1995) «Los sitemas contables y la armonización europea», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXIV, abril-junio, 85: 991-1013.

GARCÍA, M.A. y VICO, A. (1999) «La posición de la Unión Europea en la armonización internacional de la auditoría», *Actualidad Económica*, Monográfico, Vol. 3, 99: 53-66.

GINER, B. (1995) *La divulgación de la información financiera: una investigación empírica*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.

GRANDE, E. y ABASCAL, E. (2000) *Fundamentos y técnicas de investigación comercial*, ESIC Editorial, Madrid.

GRAY, S.J. (1988) «Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally», *Abacus*, Vol. 24, 1: 1-15.

HAIR, J.F., ANDERSON, R.E., TATHAM, R.L. y WILLIAM, C.B. (1999) *Análisis multivariante*, 5.ª edición, Prentice-Hall Iberia, Madrid.

HILL, C.W.L. y JONES, T.M. (1992) «Stakeholder – Agency Theory», *Journal of Management Studies*, Vol. 29, 2: 131-154.

HOFSTEDE, G. (1980) *Culture's consequences*, Sage Publications, Newbury Park.

HOFSTEDE, G. (1983) «Dimensions of national cultures in fifty countries and three regions» en J.B. Deregowski, S. Dziurawiec y R. Annis (eds.), *Expiscations in Cross-Cultural Psychology*, Swets an Zwitlinger.

JARNÉ, J.I. (1997) *Clasificación y Evolución Internacional de los Sistemas Contables*, AECA, Madrid.

JENSEN, M.C. y MECKLING, W. H. (1994) «The nature of man», *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 7, 2: 4-19.

KLING, R.W. (1991) «La construcción de una teoría institucionalista de la regulación», *Hacienda Pública Española*, Vol. 2, 118: 151-158.

LAÍNEZ, J.A. y JARNÉ, J.I. (1999) «El entorno como variable discriminante en la diferenciación internacional de sistemas contables», *Revista de Contabilidad*, Vol. 2, enero-junio, 3: 73-101.

LA PORTA, R., LÓPEZ DE SILANES, F., SHLEIFER, A. y VISHNY, R. (1996) *Law and finance*, NBER Working Paper 5661, july.

LA PORTA, R., LÓPEZ DE SILANES, F., SHLEIFER, A. y VISHNY, R. (1997) «Legal determinants of external finance», *The Journal of Finance*, Vol. LII, Julio, 3: 1.131-1.150.

LA PORTA, R., LÓPEZ DE SILANES, F., SHLEIFER, A. y VISHNY, R. (2000) «Investor protection and corporate governance», *Journal of Financial Economics*, 58: 3-27.

LEBART, L., MORINEAU, A. y PIRON, M. (1997) *Statistique exploratoire multidimensionnelle*, Dunod, París.

LEFTWICH, R. (1980) «Market failures fallacies and accounting information», *Journal Of Accounting And Economics*, Vol. 2: 193-211.

LEVY, B. y SPILLER, P.T. (1996) *Regulations, institutions, and commitment: a comparative studies of telecommunications*, Cambridge University Press.

LUQUE, T. (Coord.) (2000) *Técnicas de análisis de datos en investigación de mercados*, Ediciones Pirámide, Madrid.

MACDONALD, K.M. (1995) *The sociology of the professions*, Sage Publications.

MAIJOOR, S.J. y VAN WITTELOOSTUIJN, A. (1996) «An empirical test of the resource-based theory: strategic regulation in the Dutch audit industry», *Strategic Management Journal*, Vol. 17: 549-569.

MAIJOOR, S.J. y VAN WITTELOOSTUIJN, A. (1998) «Towards the establishment of an internal market for audit services within the European Union», *The European Accounting Review,* Vol. 7, 4: 655-673.

MARGERISON, J. y MOIZER, P. (1996) «Auditor licensing in the European Union: A comparative study based on cultural differences», *The European Accounting Review,* Vol. 5, 1: 29-56.

MARTÍN, N. (1999) *Una aproximación a la política de los costes de transacción a través del análisis institucional comparado. La regulación de medicamentos en dos ámbitos institucionales. La industria farmacéutica en España y en Estados Unidos.* Tesis Doctoral, Universidad de Valladolid.

MCLEAY S. (Ed.) (1999) *Accounting Regulation In Europe*, McMillan Business, Londres.

MEEK, G.K. y SAUDAGARAN, S.M. (1990) « A survey of research on financial reporting in a transnational context», *Journal of Accounting Literature*, Vol. 9: 145-182.

MOE, T.M. y CALDWELL, M. (1994) «The institutional foundations of democratic government: a comparison of presidential and parliamentary systems», *Journal of Institutional and Theoretical Economics*, Vol. 150, 1: 171-195.

MOIZER, P. (1992) «State of the art in audit market research», *European Accounting Review,* Vol. 1: 333-348.

NOBES, C. y PARKER, R. (1998) *Comparative international accounting*, quinta edición, Prentice-Hall Europe, Londres.

NOLL, R.G. (1989) «Economic perspectives on the politics of regulation», en Schmalensee, R. y Willing, R.D. (ed), *Handbook of Industrial Organization*, Vol. II, capítulo 22, 1253-1285.

O'DRISCOLL, O'GRADY y EIRAS (2002) *Índice de Libertad Económica 2002, The Heritage Foundation* y *The Wall Street Journal*. Este índice puede obtenerse en la siguiente página web *http://www.heritage.org/research/features/index*

OLSON, M. (1971) *The logic of collective action*, Harvard University Press, Cambridge.

PACHECO, M. (2000*) Régimen legal de la auditoría de cuentas y responsabilidad de los auditores*, Colección Estudios, Consejo Económico y Social, Madrid.

PAZ-ARES, C. (1996) *La Ley, el mercado y la independencia del auditor,* Cuadernos Civitas, Madrid.

PELTZMAN, S. (1976) «Toward a more general theory of regulation», *Journal Of Law And Economics*, 19: 211-240.

PEÑA, A. DE LA (2000) *Auditoría, tamaño y estructura de gobierno: una evidencia empírica del efecto de la regulación de la auditoría sobre el comportamiento de las empresas de Castilla y León,* Tesis Doctoral, Universidad de Burgos.

PÉREZ, C. (2001) *Técnicas estadísticas con SPSS*, Prentice-Hall.

POSNER, R.A.(1974) «Theories of economic regulation», *Bell Journal Of Economics And Management Science*, 5: 335-358.

POTTERS, J. y SLOOF, R. (1996) «Interest groups: a survey of empirical models that try to assess their influence», *European Journal of Political Economy*, Vol. 12: 403-442.

RAFFOURNIER, B. (1990) «La théorie positive de la comptabilité: une revue de la littérature», Economie et Sociétés, Série Sciences de Gestion, Vol. 16, 11: 137-166.

REYNOLDS, L. (1981) «Fundations of an institutional theory of regulation», *Journal Of Economic Issues*, Vol. XV, september, 3: 641-656.

RODRÍGUEZ, J. (1991) *Los sistemas contables y su influencia a nivel internacional*, Tesis Doctoral, Universidad de Cádiz.

RUIZ-MAYA, L. y MARTÍN, F.J. (1995) *Estadística II: Inferencia*, Ediciones AC.

SACHS, L. (1978) *Estadística aplicada*, Editorial Labor, S.A., Barcelona.

SALTER, S.B. y DOUPNIK, T. (1992) «The relationship between legal systems and accounting practices: a classification exercise», *Advances in International Accounting*, 5: 3-22.

SALTER, S.B. y NISWANDER, F. (1995) «Cultural influence on the development of accounting systems internationally: a test of Gray's (1988) Theory», *Journal of International Business Studies*, second quarter, 379-397.

SCOTT, W.R. (2003) *Financial Accounting Theory*, tercera edición, Prentice-Hall, Toronto.

SERRANO, J. (1995) «La regulación como instrumento de política económica», en *Regulación y Competencia en la Economía Española*, Editorial Civitas.

SOLOMONS, D. (1983) «The political implications of accounting and accounting standard setting», *Accounting and Business Research*, Vol. 50, Spring, 107-118.

SPILLER, P.T. (1990) «Politicians, interest groups, and regulators: a multiple-principals agency theory of regulation, or let them be bribed», Journal of Law&Economics, vol. XXXIII, April.

STIGLER, G.J. (1971) «The theory of economic regulation», *Bell Journal Of Economics And Management Science*, Vol. 2, Spring, 3-21.

STIGLITZ, J.E. (1992) *La Economía del Sector Público*, Antoni Bosch, editor, S.A. Barcelona.

STIGLITZ, J.E. (1993) *Economía*, Ariel Economía, Barcelona.

TOLLISON R.D. (1991) «Regulation and interest groups», en *Regulation: Economic Theory And History*, 59-76.

TUA, J. (1983) *Principios y normas de contabilidad*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

VAN HULLE, K. (1999) «Una nueva estrategia contable para Europa», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Extraordinario, 100: 461-473.

VENIERIS, G. (1999) «Greece», en McLeay, S. (ed.), *Accounting Regulation in Europe*, McMillan Business, Londres.

WATTS, R.L. (1977) «Corporate financial statements, a product of the market and political processes», *Australian Journal Of Management*, Vol. 2: 53-75.

WATTS, R. y ZIMMERMAN, J. (1979) «The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses», *The Accounting Review*, Vol. LIV, April, 2: 273-305.

WATTS, R. y ZIMMERMAN, J. (1986) *Positive accounting theory*, Prentice-Hall, New Jersey.

WATTS, R. y ZIMMERMAN, J. (1993) «Agency problems, auditing, and the theory of the firm: some evidence», *Journal Of Law & Economics*, Vol. XXVI, October, 612-633.

WILLIAMSON, O.E. (1985) *The Economic Institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting*, Free Press, New York (1987 imp.)

WILLIAMSON, O.E. (1996) *The mechanisms of governance*, Oxford University Press, New York.

ANEXO I

COMPONENTES DE LA VARIABLE DEPENDIENTE «REGULACIÓN DE LA AUDITORÍA»

Variable	Respuesta	
	1	**0**
V1: ¿Están autorizadas las compañías de auditoría a proporcionar servicios de teneduría de libros y/o contabilidad a un cliente de auditoría estatutaria en el marco de la misma entidad legal?	SÍ están autorizados	NO están autorizados
V2: ¿Están autorizadas las compañías de auditoría a proporcionar servicios legales a un cliente de auditoría estatutaria en el marco de la misma entidad legal?	SÍ están autorizados	NO están autorizados
V3: ¿Están autorizadas las compañías de auditoría a proporcionar servicios de asesoría a un cliente de auditoría estatutaria en el marco de la misma entidad legal?	SÍ están autorizados	NO están autorizados
V4: ¿Existen reglamentaciones sobre el cálculo de honorarios de auditoría?	NO existen	SÍ existen
V5: ¿Es necesario que los honorarios de auditoría se fijen de antemano?	NO existen	SÍ existen
V6: ¿Existen reglamentaciones u otros mecanismos específicamente dirigidos a evitar tarifas ficticias?	NO existen	SÍ existen
V7: ¿Existen restricciones para la sobredependencia en un cliente individual con respecto a los honorarios de auditoría?	NO existen	SÍ existen
V8: ¿Están los auditores autorizados a mantener cargos de director, síndico, ejecutivo o cargos similares en la entidad a ser auditada o en otras entidades?	SÍ están autorizados	NO están autorizados
V9: ¿Existe algún requisito respecto al número de auditores estatutarios (auditoría conjunta, más de un tipo de auditor o más de un auditor estatutario)?	NO existe	SÍ existe
V10: ¿Es requerida la aprobación del nombramiento?	NO es requerida	SÍ es requerida
V11: En caso de desacuerdo con el nombramiento del auditor estatutario, ¿es posible requerir un cambio en el auditor estatutario nombrado?	NO es posible	SÍ es posible
V12: ¿Existe algún requisito para que se revele públicamente el nombramiento del auditor estatutario?	NO existe	SÍ existe
V13: ¿Tiene que informar el auditor estatutario en el informe de auditoría sobre la existencia de fraude además de la imagen fiel de las cuentas anuales?	NO	SÍ

Variable	Respuesta	
	1	**0**
V14: ¿Tiene que informar el auditor estatutario en el informe de auditoría sobre el incumplimiento de las leyes y reglamentaciones además de la imagen fiel de las cuentas anuales?	NO	SÍ
V15: ¿Tiene que informar el auditor estatutario en el informe de auditoría sobre el mantenimiento de registros contables adecuados además de la imagen fiel de las cuentas anuales?	NO	SÍ
V16: ¿Tiene que informar el auditor estatutario en el informe de auditoría sobre la administración de la sociedad además de la imagen fiel de las cuentas anuales?	NO	SÍ
V17: ¿Es posible sancionar con multas a los auditores estatutarios que no desempeñan su función satisfactoriamente?	NO	SÍ
V18: ¿Es posible sancionar con una suspensión temporal a los auditores estatutarios que no desempeñan su función satisfactoriamente?	NO	SÍ

CONTABILIDAD	CONTABILIDAD DE RECURSOS HUMANOS CUANDO EXISTEN RESTRICCIONES A LA MOVILIDAD LABORAL. PROPUESTA DE REVELACIÓN DE INFORMACIÓN EN CLUBES PROFESIONALES DE FÚTBOL	Núm. 57/2004

JOSÉ MORENO ROJAS
FRANCISCO SERRANO DOMÍNGUEZ

Departamento de Contabilidad y Economía Financiera. Universidad de Sevilla

jrojas@us.es
fserrano@us.es

Extracto:

LA revelación de información sobre activos intangibles y, en concreto, el capital humano, es una de las cuestiones que centran actualmente el interés de investigadores y profesionales de la Contabilidad. Esto se debe a la existencia de un consenso generalizado en cuanto a la necesidad de reconocer contablemente la existencia real de un conjunto de activos que, aun cuando no aparecen reflejados explícitamente en los estados financieros, generan valor para las compañías.

Este trabajo pretende demostrar la posibilidad de proporcionar información en los estados financieros sobre el capital humano cuando existen restricciones a la movilidad en el mercado de trabajo. Para ello, nos basaremos en el caso de las Sociedades Anónimas Deportivas (SAD) donde existen tales restricciones.

El trabajo presentado enfocará previamente el problema para, a continuación, proponer un modelo teórico que permita la incorporación en el balance de las SAD no sólo de los jugadores procedentes del mercado de traspasos, sino también de los generados internamente, así como sus implicaciones contables.

Finalmente, expondremos nuestras conclusiones y posibles propuestas para actuaciones futuras.

PALABRAS CLAVE: contabilidad de recursos humanos, restricciones mercado laboral, intangibles, revelación información.

Sumario:

1. Introducción.

2. Los derechos sobre deportistas profesionales en los clubes de fútbol.

3. El caso de los jugadores internamente generados.

4. Los derechos de formación.

5. La normativa de la FIFA sobre derechos de formación y su posible impacto sobre los estados financieros de los clubes de fútbol.

   5.1. Ámbito de aplicación.

   5.2. Características básicas de la nueva regulación relativa a indemnización de formación para jugadores jóvenes.

      5.2.1. Objetivo.

      5.2.2. Mecanismo de funcionamiento.

      5.2.3. Cálculo de la indemnización.

   5.3. Incidencia en los estados financieros de los clubes de fútbol.

6. Conclusiones y propuestas de actuación.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La problemática relativa a la gestión, valoración y presentación de información sobre activos intangibles constituye una de las cuestiones que centran actualmente el interés de investigadores y profesionales de la Contabilidad. Existe un consenso generalizado en torno a la necesidad de reconocer contablemente la existencia real de un conjunto de activos que no aparecen reflejados en los estados financieros de las compañías, pero que tienen capacidad para generar rendimientos futuros para las mismas.

El objetivo de este trabajo consiste en analizar un tipo de activo intangible característico de las compañías deportivas y que fue analizado en una primera aproximación en un trabajo anterior (MORENO y SERRANO, 2001, pág. 179 y ss.): los derechos sobre deportistas profesionales y, en concreto, nuestro interés se centra en los derechos sobre deportistas internamente generados por clubes de fútbol, debido a las restricciones a la movilidad establecida para este tipo de derechos, al establecerse fuertes indemnizaciones para aquellos deportistas que pretendan rescindir su contrato antes de su finalización, situación que lo diferencia de la mayor parte de los contratos laborales habituales. Y ello es así debido a la reciente modificación del Reglamento de la Federación Internacional de Fútbol Asociación (en adelante, FIFA) sobre el estatuto y la transferencia de jugadores, realizada a instancias de la Comisión Europea. En este Reglamento se presta una especial atención a los derechos de formación de jugadores internamente generados. En nuestra opinión, esta nueva normativa deportiva debe tener como consecuencia la consideración del valor de estos derechos en los estados financieros de los clubes de fútbol.

2. LOS DERECHOS SOBRE DEPORTISTAS PROFESIONALES EN LOS CLUBES DE FÚTBOL

Parece evidente que son los jugadores los principales elementos generadores de ingresos para los clubes de fútbol, ya que ellos son, en realidad, el soporte en el que se basa todo el negocio, pudiéndose afirmar incluso que existe una fuerte correlación entre el valor deportivo del equipo técnico del club y el valor económico del espectáculo deportivo, que constituye el objeto vendible en el mercado (ORDÓÑEZ, 2000, pág. 52).

En relación con la valoración de derechos sobre deportistas profesionales tenemos que señalar que diversas normativas contables, tales como la española o la italiana, tratan la adquisición de derechos sobre jugadores procedentes de otras entidades como una inversión en inmovilizado inmaterial. En Inglaterra, la práctica habitual consistía en considerar las adquisiciones de derechos sobre jugadores como cargos a la cuenta de resultados, aunque esta tendencia comienza a estar en desuso, siendo ya numerosos los clubes que capitalizan los derechos sobre deportistas profesionales (MORROW, 1997, pág. 59 y BERNABÉU y MAZARRACÍN, 2000, págs. 10-11).

Esta inversión en inmovilizado inmaterial se valora por el precio de adquisición del certificado de transferencia del jugador (*transfer*), más todos los gastos realizados necesarios para la adquisición del mismo. La amortización de este inmovilizado inmaterial se realiza en función de la duración del contrato firmado con el deportista.

Por tanto, para que los derechos sobre un jugador puedan ser incluidos en los estados financieros es necesario que procedan de una transacción onerosa. La valoración se hará siempre sobre la base del precio de adquisición. Este criterio de valoración refleja la tendencia conservadora de las normas contables y genera diversos problemas.

Por una parte, la valoración obtenida indicará el coste o sacrificio de recursos que se ha realizado para la obtención del derecho sobre el deportista, pero no resulta indicativa acerca de la capacidad futura del mismo para contribuir a la obtención de ingresos para la compañía. Obviamente, este problema no afecta sólo al tipo de activos que centran nuestro interés en este trabajo, sino que constituye una limitación general del modelo contable tradicional.

Por otro lado, una consecuencia inmediata de la valoración usando exclusivamente el precio de adquisición es que los derechos sobre determinados tipos de jugadores no aparecerán en los estados financieros: (1) jugadores contratados procedentes de otros clubes sin realizar ningún desembolso y (2) jugadores internamente generados, conocidos como jugadores de cantera (BERNABÉU y MAZARRACÍN, 2000, págs. 8-10).

En el primer caso, la normativa deportiva española permite que tras la finalización del contrato el jugador quede libre, de manera que éste puede cambiar de club sin necesidad de que el club de destino abone cantidad alguna al club de origen. En este supuesto no se reflejará importe alguno en el balance del club que pasa a poseer los derechos sobre el jugador, lo que a nuestro entender constituye una anomalía importante, sobre todo si tenemos en cuenta que este tipo de adquisiciones está aumentando significativamente en el mercado español, como reacción de los clubes ante las altas cláusulas de rescisión vigentes en muchos contratos.

Al segundo caso, jugadores internamente generados o de cantera, dedicamos el siguiente epígrafe.

3. EL CASO DE LOS JUGADORES INTERNAMENTE GENERADOS

Por lo que respecta a los jugadores internamente generados, existen dos posibles alternativas para su tratamiento contable:

a) Capitalizar los gastos de formación del jugador y considerarlos como un inmovilizado inmaterial.

b) No conceptuar los gastos generados por la formación del jugador de cantera como activo, pues se trata de gastos propiamente dichos que deberán figurar como tales en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso concreto español se decidió adoptar la segunda opción, entendiendo que es la que más adecuadamente respeta el principio de prudencia y el carácter preferente de éste sobre cualquier otro.

Nosotros entendemos que tanto los jugadores de la cantera como los adquiridos en el mercado de traspasos deben figurar en los estados financieros y, más concretamente, en el balance de situación, pues no existe diferencia entre un jugador de la cantera y uno procedente del exterior respecto de la contribución a la generación de rendimientos futuros y, en consecuencia, el tratamiento contable para ambos debería ser similar.

En nuestra opinión, los derechos sobre el jugador internamente generado pueden ser considerados como activo inmaterial, pues resultan identificables (cada jugador constituye un activo individual, susceptible de ser traspasado), son controlados por la sociedad deportiva y son susceptibles de generar corrientes de ingresos futuros (MORROW, 1996, págs. 78-79).

La generación de jugadores de cantera podría asimilarse a una actividad de desarrollo. No podemos olvidar que numerosas entidades deportivas desarrollan una política de fomento de jugadores de cantera con el ánimo de proveer de deportistas a su primer equipo y también con la intención de proceder a traspasos posteriores de estos jugadores, por lo que los importes destinados al fomento de la cantera tienen en nuestra opinión carácter de auténticas inversiones. En estas entidades, la consideración como gasto de estas cantidades va a traer como consecuencia una clara minusvaloración de su activo y de sus resultados. Siguiendo la terminología al uso, estas inversiones en cantera deberían considerarse como «actividades intangibles», entendidas como aquellas en las que se asignan recursos destinados a desarrollar internamente o adquirir nuevos recursos intangibles y aumentar el valor de los recursos ya existentes (CAÑIBANO y SÁNCHEZ, 2001, pág. 8).

En cualquier caso, aunque existan dificultades evidentes, el reconocimiento de los activos intangibles generados internamente es necesario para permitir una adecuada comparabilidad entre los estados financieros de aquellas compañías que adquieren activos intangibles en el exterior y los de aquellas que los generan por sí mismas (MORROW, 1996, pág. 82).

La Norma Internacional de Contabilidad (en aldenate, NIC) n.º 38 define los intangibles como «*activos no monetarios sin sustancia física que son empleados en la producción de bienes y servicios, para adquirirlos a terceros o para propósitos administrativos: (a) que son identificables; (b) que están controlados por la empresa como resultado de acontecimientos pasados; (c) de los cuales la empresa espera obtener beneficios en el futuro*» (IASB,1998).

Partiendo de esta definición, trataremos de demostrar que los derechos sobre jugadores profesionales, cualquiera que sea su procedencia, encajan dentro de la misma, de manera que se encuentra justificada la inclusión dentro de los estados financieros de las entidades deportivas profesionales no sólo de los derechos actualmente reconocibles (los procedentes del mercado de traspasos) sino también de los correspondientes a jugadores internamente generados o de cantera.

Para ayudarnos en el desarrollo de nuestra argumentación, utilizaremos la **figura 1**, elaborada por FLOWER (2000, pág. 46) para la identificación y reconocimiento de activos intangibles, basada en la NIC 38:

a) **Posibilidad de generación de beneficios futuros:** existe consenso doctrinal acerca de que un activo debería proporcionar beneficios económicos futuros para la compañía. De esta característica gozan los derechos sobre deportistas, tanto adquiridos en el exterior como generados internamente.

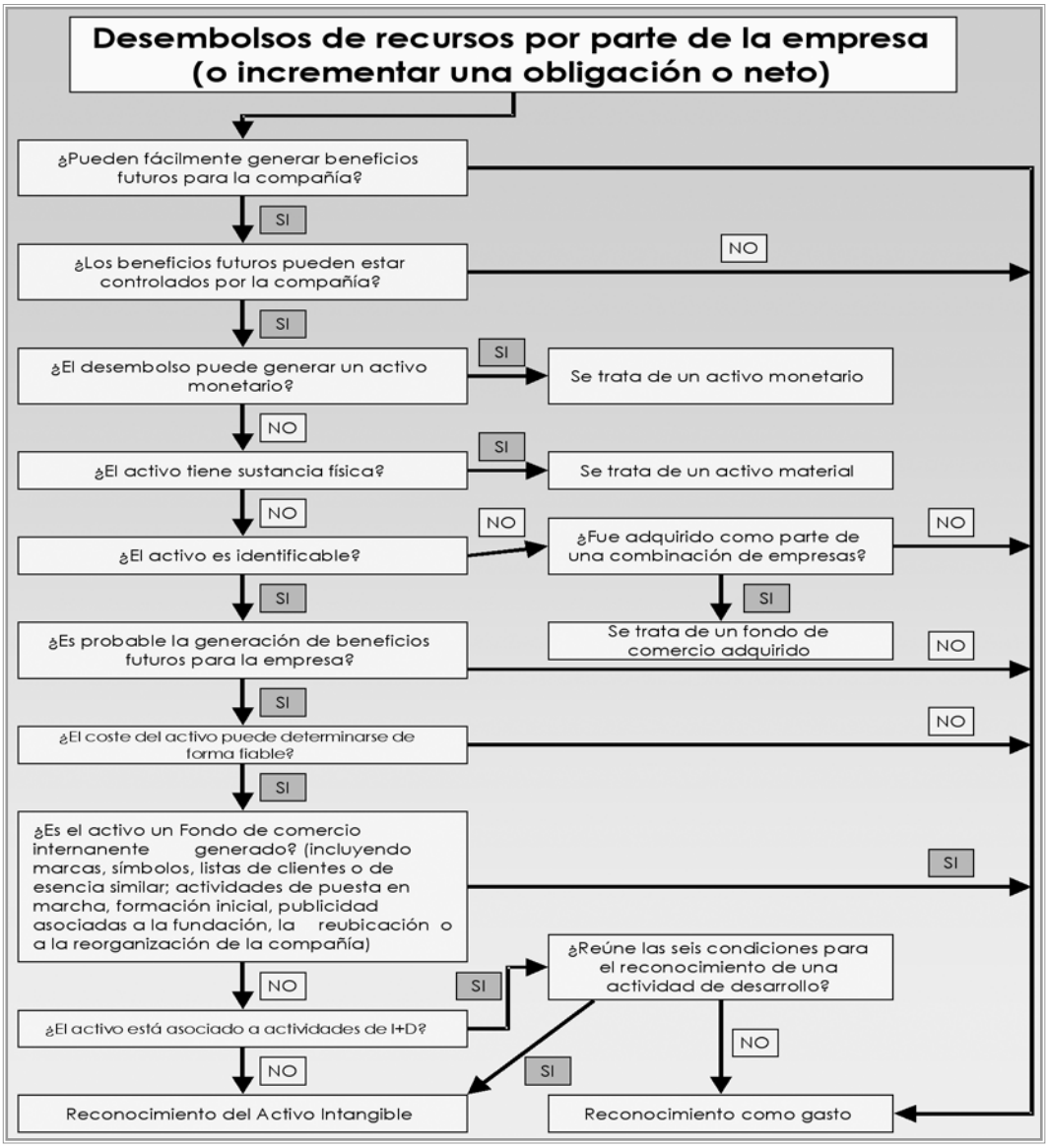
b) **Control por la empresa:** en este sentido, la NIC 38 interpreta este principio del siguiente modo:

> «Una compañía controla un activo cuando tiene el poder de generar beneficios económicos futuros procedentes del mismo y además restringe el acceso a otros a dichos beneficios».

Habitualmente, este control vendrá dado por la propiedad legal de ese elemento, lo cual genera el derecho a reivindicarlo jurídicamente. Sin embargo, no siempre es necesario que se dé esa condición de propiedad, sino el reconocimiento legal de control sobre la capacidad de generación de beneficios de dicho elemento.

FLOWER (2000, pág. 47) interpreta a este respecto que la NIC 38 prohíbe el tratamiento de los costes de reclutamiento, formación y desarrollo del personal de la compañía como activos intangibles, aunque seguidamente añade:

Figura 1



FUENTE: *FLOWER, 2000, pág. 47.*

«Sólo cuando el contrato con el empleado otorga a la empresa el derecho a instar al trabajador a que continúe prestando sus servicios durante un tiempo determinado de tiempo y legalmente la empresa ostenta el poder de imponer su derecho ante el trabajador o ante otra empresa, la empresa puede consignar los costes de reclutamiento, selección, formación y desarrollo como activos intangibles. Estas condiciones tan restrictivas sólo se dan en el caso de los deportistas profesionales».

Como ya comentamos con anterioridad, en el caso de los recursos humanos y, más concretamente, en los futbolistas profesionales, la entidad deportiva profesional no ostenta la propiedad del individuo. Sin embargo, sí controla, mediante la vinculación contractual de duración limitada, la posible generación de beneficios futuros por parte del deportista.

No obstante lo anterior, el deportista, como cualquier otro trabajador, tiene el derecho a poder romper su contrato por propia voluntad y sin causa justificada. Sin embargo, a diferencia del resto de trabajadores, el jugador debe en ese caso resarcir, a través de la cláusula indemnizatoria o de rescisión, el quebranto que produzca su marcha. Esta cláusula puede tener dos fines, dependiendo de cómo se haya determinado su cuantía:

Si el importe es asequible para el deportista o para el club que desee hacerse con sus servicios, puede representar la estimación, por parte de la entidad poseedora de los derechos, de los ingresos futuros que pudiera generar el jugador durante la vigencia del contrato.

Si el importe es, a todas luces, imposible de ser satisfecho, indica la intención de retener al jugador e imposibilitarle su salida *de facto* de la entidad hasta que no finalice su contrato.

c) **Carácter no monetario:** en el caso que nos ocupa, este requisito se da sin lugar a dudas.

d) **Falta de sustancia física:** este requisito se cumple, dada la naturaleza intangible de los derechos.

e) **Identificación:** este requisito trata de separar el fondo de comercio del resto de activos inmateriales, ya que dicho fondo se define como la diferencia entre el valor de la empresa considerada como un todo y la suma de cada una de sus partes por separado.

Una de las razones por las que el IASB realiza esta definición es separar el fondo de comercio obtenido por una transacción onerosa del internamente generado por la compañía. En efecto, la NIC 38 prohíbe que se informe en los estados contables de este último tipo de fondo de comercio.

En este sentido, nosotros entendemos que el requisito de identificación está relacionado con la factibilidad de poder detectar el elemento en cuestión y separarlo de cualquier otro elemento generador de beneficios futuros para la compañía.

En nuestro caso, a pesar de que es el equipo el que genera el espectáculo deportivo, cada uno de sus componentes puede ser identificado de forma individual y separada del resto. Cada jugador, por tanto, es una pieza dentro de la maquinaria generadora de la producción del espectáculo deportivo, que deberá ser organizado, preparado y orientado hacia el éxito deportivo por los técnicos que, en definitiva, tienen la misión de organizar y optimizar el rendimiento de los factores productivos.

f) **Probabilidad de futuros beneficios:** en los términos establecidos por la NIC 38, además de que el elemento sea susceptible de generar beneficios, debe tener una cierta probabilidad de generarlos. Con esto queremos decir que además de que un activo potencialmente puede generar beneficios –requisito al cual hicimos alusión en el punto *a)* de esta relación– se espera con un cierto grado de certidumbre que se generen.

La NIC 38 nos indica qué debe entenderse por probabilidad de generación de beneficios futuros (IASB, 1997, pfo. 53): «*...el potencial del mismo para contribuir, directa o indirectamente, a los flujos de tesorería y otros equivalentes líquidos de la empresa*».

Este potencial puede ser de tipo productivo, constituyendo parte de las actividades de explotación de la empresa. Puede también tomar la forma de convertibilidad en tesorería u otras partidas líquidas equivalentes, o bien la capacidad para reducir pagos en el futuro, tal como cuando un proceso alternativo de manufactura reduce los costes de producción.

Cuestión aparte es la cantidad de beneficios futuros que debiera generar el activo adquirido, pues ésta sería la forma de justificar la inversión realizada tanto en la adquisición como en la generación interna. Deben, en consecuencia, valorarse los rendimientos futuros que pudiera generar el activo durante la vida útil del mismo.

Con relación a nuestro caso hemos de decir que, cuando se adquiere un jugador en el mercado de traspasos o bien se genera internamente, se tiene la convicción de que su aportación a la generación de beneficios para la entidad es razonablemente alta. No obstante, en numerosas ocasiones puede suceder que exista un cierto diferimiento entre el momento de contratación y el de aporte efectivo con su trabajo a la generación de esos rendimientos.

En el caso concreto en que un jugador resulte lesionado y quede imposibilitado para jugar temporal o definitivamente, resultará evidente la pérdida de la capacidad de generación de beneficios futuros, lo cual se deberá consignar convenientemente (mediante provisiones o baja en inventario, respectivamente), en el caso de que se encontrase activado contablemente.

En cuanto a la estimación de los rendimientos futuros del jugador con vistas a justificar la inversión realizada en el mismo, hemos de decir que algunos componentes sí pueden identificarse de forma directa con él (por ejemplo, número de camisetas que pueden venderse de un deportista en concreto), mas no se pueden estimar de forma global para un jugador, por cuanto que la aportación al equipo, por muy brillante que ésta pueda ser, siempre quedará condicionada por la del resto de sus componentes.

g) **Fiabilidad de la medición:** en este sentido, la NIC 38 es taxativa: sólo deberían ser reconocidos en el balance como activos aquellos elementos cuyos costes puedan ser determinados con fiabilidad.

Cuando el activo es adquirido en el exterior, generalmente no se generan problemas valorativos para su posterior incorporación en el balance, realizándose la misma por su precio de adquisición (patentes, concesiones administrativas, derechos sobre deportistas profesionales adquiridos en el mercado de traspasos...).

El verdadero problema se plantea cuando el activo se genera de forma interna, dado que resulta, en la mayor parte de los casos, realmente difícil determinar la fiabilidad de la valoración del coste.

En ningún caso la NIC reconoce como activos intangibles internamente generados los siguientes (IASB, 1998, págs. 23-24):

> *«Todos los gastos de investigación, como actividades orientadas a la obtención de nuevos conocimientos; la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de descubrimientos científicos u otros conocimientos, la búsqueda de materiales alternativos, mecanismos, productos, procesos, sistemas o servicios o la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para nuevos materiales mejorados, mecanismos, productos, procesos, sistemas o servicios.*
>
> *Marcas internamente generadas, rótulos, marcas publicitarias, listas de clientes o elementos de similar sustancia.»*

La razón para esta prohibición es la imposibilidad de poder demostrar de forma fiable la generación de beneficios económicos futuros por parte de estas actividades o elementos.

Es la fiabilidad en la valoración de los activos internamente generados la clave para el reconocimiento contable en el balance de situación de los mismos. Respecto de la fiabilidad, la NIC 38 sostiene que la información contable la posee *«cuando está libre de error y sesgo, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente»* (IASB, 1998, pfo. 31).

Ahondando en la fiabilidad, en su párrafo 38, la NIC 38 mantiene que *«la información en los estados financieros debe ser completa dentro de los límites de la importancia relativa y el coste. Una omisión puede causar que la información sea falsa o equívoca, y por tanto no fiable y deficiente en términos de relevancia»*.

Entendemos que la actividad productiva relacionada con la formación y promoción de jugadores se puede asimilar a una actividad de desarrollo para este tipo de entidades. Dicha actividad está encaminada a suministrar tanto jugadores al equipo profesional de las entidades deportivas profesionales como a la venta de los derechos federativos a otras entidades.

En lo que respecta a las actividades de desarrollo, la NIC 38 es sumamente restrictiva, imponiendo hasta seis condiciones, de las que deben cumplirse todas y cada una de ellas. Estas restricciones son:

1.ª Existe la posibilidad técnica de completar el activo para su uso o venta.

2.ª Existe la intención de terminar el activo o venderlo. Aunque en la actividad de fomento de cantera hay muchos jugadores que no llegan a terminar su formación por distintas razones (abandono voluntario del jugador, falta de calidad), resulta imprescindible la inversión en todos ellos, a sabiendas de que no van a finalizar su formación, para la obtención de unos pocos que sí van a poder ser utilizados o vendidos. Es el concepto de *factor jugador* al que posteriormente haremos referencia.

3.ª El jugador tiene capacidad de ser usado vendido.

4.ª Se puede demostrar su utilidad (en el caso de uso interno) o la existencia de un mercado para el jugador (mercado de traspasos).

5.ª Se dispone de la técnica, financiación y resto de recursos para completar el desarrollo.

6.ª Se puede medir de forma fiable el desembolso atribuible al activo durante su desarrollo.

Dado que entendemos que estas seis restricciones se cumplen –incluida la sexta, a través del desarrollo del modelo de valoración propuesto en este trabajo– concluimos que resulta factible la incorporación al balance de situación de los derechos sobre deportistas internamente generados.

4. LOS DERECHOS DE FORMACIÓN

Por otra parte, como argumento a favor de nuestra posición, hay que señalar la existencia en la normativa deportiva española de los llamados derechos de formación, entendidos como la *«facultad que corresponde a los clubes o entidades de los que proceden los deportistas para exigir y, por tanto, percibir una cantidad dineraria de los clubes o entidades en los cuales éstos pretenden integrarse como compensación al trabajo de formación que los de origen han realizado formando a los deportistas y de cuyos resultados "en principio" pretenden beneficiarse los de destino»* (GARCÍA, 1999, pág. 186).

Es importante señalar que no existen criterios generales para la valoración de los derechos de formación, de manera que cada federación deportiva establece las variables que estima más relevantes para determinar su cuantía. Estas variables en algunos casos tienen carácter absolutamente subjetivo y en otros, aun pudiendo calificarse de objetivas, no miden adecuadamente el gasto formativo, por centrarse en aspectos tales como la categoría deportiva alcanzada por el deportista y la categoría del club de destino en relación con el club de origen.

En el caso concreto del fútbol, la normativa de la Real Federación Española de Fútbol no prevé ningún mecanismo objetivo para la valoración de los derechos de formación, de manera que, en principio, el importe correspondiente será fijado libremente por los clubes de origen.

En resumen, el modelo español de derechos de formación presenta un objetivo loable, cual es el de la protección y fomento de la actividad formativa en el deporte, beneficiando a aquellas entidades deportivas en las que esta actividad desempeña un papel importante. No obstante, pueden señalarse algunas carencias significativas, entre las que destaca la falta de correspondencia entre los importes calculados por derechos de formación y los costes realmente originados en el proceso formativo.

En el caso que nos ocupa, el fútbol profesional, esta carencia es especialmente relevante, pues, como hemos indicado anteriormente, la normativa deportiva aplicable no prevé ningún mecanismo mínimamente objetivo para la valoración de los derechos de formación, por lo que realmente no cabe hablar de los conceptos de formación y compensación de costes de la misma (BLANPAIN y CANDELA, 1997, pág. 152). Esta carencia de elementos fiables de valoración dificulta de manera considerable la posibilidad de activación de estos derechos. Debe recordarse en este sentido que la fiabilidad, como una de las dos características cualitativas básicas que debe tener la información financiera, implica que ésta «debe ser imparcial, objetiva, verificable, constituir una representación fiel de los hechos que pretenden ser puestos de manifiesto y prudente» (AECA, 1999, pág. 55).

5. LA NORMATIVA DE LA FIFA SOBRE DERECHOS DE FORMACIÓN Y SU POSIBLE IMPACTO SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CLUBES DE FÚTBOL

En julio de 2001, el Comité Ejecutivo de la FIFA promulgó la última revisión del Reglamento sobre el estatuto y la transferencia de jugadores (en adelante, el Reglamento), en el que, entre otras cuestiones, se trata de la indemnización de formación para jugadores jóvenes. En la misma fecha fue aprobado el Reglamento de aplicación del citado Reglamento (en adelante, el Reglamento de aplicación) y, posteriormente, en agosto del mismo año, se dirigió a las distintas asociaciones nacionales pertenecientes a la FIFA la Circular n.º 769 (en adelante, la Circular) (FIFA, 2001 a, b, c).

Esta revisión de la normativa FIFA es consecuencia del acuerdo alcanzado en marzo de 2001 entre esta institución y la Comisión Europea, en relación con las modificaciones que esta última consideraba imprescindible introducir en la regulación de las transferencias internacionales de jugadores. La Comisión Europea había advertido en repetidas ocasiones de las deficiencias de la normativa sobre el mercado de traspasos y, más concretamente, había abogado por la institucionalización de los derechos de formación.

A continuación, vamos a describir brevemente esta nueva normativa, destacando aquellos aspectos que, a nuestro entender, pueden incidir en los estados financieros de los clubes de fútbol.

5.1. Ámbito de aplicación.

Una cuestión previa relevante es la del ámbito de aplicación de la nueva normativa. En el primer apartado del preámbulo del Reglamento se indica que éste resulta aplicable a las transferencias de jugadores entre clubes pertenecientes a asociaciones nacionales distintas. No obstante lo anterior, en el apartado tercero de dicho preámbulo expresamente se manifiesta lo siguiente: «Toda asociación nacional deberá organizar mediante un reglamento su propio sistema de transferencias internas, que deberá aprobar la FIFA. Este reglamento deberá respetar los principios generales estipulados por los artículos subsecuentes y establecer disposiciones que permitan reglamentar los litigios que sobrevengan durante las transferencias en su seno (es decir, una transferencia en la misma asociación nacional)», de manera que parece claro que esta regulación va a resultar aplicable a cualquier tipo de transferencia de jugadores.

5.2. Características básicas de la nueva regulación relativa a indemnización de formación para jugadores jóvenes.

5.2.1. Objetivo.

El objetivo perseguido consiste en promover y mejorar la formación de jóvenes jugadores, garantizando indemnizaciones para los clubes que invierten en la formación y capacitación de los mismos. La consecución de este objetivo no debe conducir al cálculo de indemnizaciones desproporcionadas, que pudieran tener como consecuencia práctica un aumento de las dificultades para la movilidad de los jugadores (FIFA, 2001 c, pág. 2).

5.2.2. Mecanismo de funcionamiento.

Las características básicas de la indemnización por formación de jugadores jóvenes se encuentran recogidas en los artículos 13 a 20 del Reglamento, y son las siguientes:

- Se determina el período durante el cual se entiende que se produce el proceso de formación y educación de un jugador: de los 12 a los 23 años. Deberá abonarse indemnización por formación hasta los 23 años, pero sólo por el entrenamiento efectuado hasta los 21 años de edad (art. 13 Reglamento) [1].

[1] El propio artículo 13 del Reglamento establece que en los casos en los que sea evidente que el jugador ha terminado su proceso de formación antes de cumplir los 21 años, el cálculo de la indemnización se realizará atendiendo al período de tiempo comprendido entre los 12 años y la edad en la que el jugador haya concluido efectivamente su formación. (FIFA, 2001 c, pág. 6).

- La obligación de pago de la indemnización por formación y educación se produce: (1) cuando el jugador firma su primer contrato como no-aficionado con un club distinto al que impartió la formación y (2) cada vez que el jugador cambie de club, hasta que finalice su formación y educación (arts. 14 y 15 Reglamento).

- No se produce obligación de pago de la indemnización cuando un jugador de 23 o más años cambie de club (art. 20 Reglamento).

Como puede observarse, estas normas básicas resultan muy generales y dejan sin resolver aspectos de gran importancia, tales como qué clubes tienen derecho a percibir la indemnización o cómo se valora el importe de dicha indemnización. De ahí que en el propio Reglamento se haga referencia a que este importe se calculará de acuerdo con los criterios establecidos en el Reglamento de aplicación, el cual deberá establecer igualmente la forma de distribuir la suma de indemnización entre los clubes participantes en la formación y educación del jugador (art. 16 Reglamento) [2].

El Reglamento de aplicación destina el Capítulo III (arts. 5 a 9) a la indemnización de formación y, como resulta lógico, desarrolla en el mismo las ideas generales expresadas por el Reglamento. Así, podemos destacar:

- El importe de indemnización calculado deberá reflejar los costes efectivos de formación del jugador y se beneficiarán del mismo los clubes que han contribuido a la formación del deportista, contando a partir de los 12 años de edad (art. 5.4.a Reglamento de aplicación).

- Se determina la necesidad de establecer una clasificación de los clubes, en función de sus inversiones en formación de jugadores (art. 6 Reglamento de aplicación). Cada asociación nacional de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo establecerá a qué grupo pertenece cada uno de sus clubes, ordenándolos de mayor a menor esfuerzo financiero en la formación de jugadores y teniendo en cuenta la opinión de los representantes de éstos y de los clubes. Igualmente, cada asociación nacional determinará los costes de formación y educación para cada una de las categorías de clubes de su ámbito territorial.

- En el cálculo de estos costes deberá considerarse el llamado «factor jugador», que tiene en cuenta el hecho de que es necesario trabajar con un cierto número de jugadores para obtener un jugador profesional.

- Es importante destacar que para que el sistema sea manejable y las sumas de la indemnización por formación resulten previsibles, los costes de formación y educación no se calcularán individualmente para cada club, sino que se clasificará a los clubes en categorías y los costes de formación y educación se establecerán nacionalmente para cada categoría

[2] FIFA (2002, pág. 3) establece que, hasta la implantación en todas las federaciones nacionales del sistema, se indemnice en concepto de educación y formación exclusivamente al club en el que se ha formado el jugador previo a su conversión en profesional.

(FIFA, 2001 c, pág. 4). En nuestra opinión, el hecho de que el sistema consiga que las cifras de indemnización sean previsibles resulta determinante a la hora de permitir, como más adelante comentaremos, el reflejo contable de estos importes. En cualquier caso, la FIFA comunicará mediante circular las directrices relativas a los tipos de costes que deberán incluirse en el cálculo de los costes de formación y educación. Una vez obtenida por la FIFA la información relativa a la categorización de los clubes de cada asociación nacional, así como la referida a los costes de formación de cada categoría de cada asociación nacional, este organismo procederá a establecer una clasificación de ámbito internacional. Así, se prevén 4 categorías:

- Categoría 1: representa el nivel máximo, de manera que el club que pertenezca a la misma se catalogará como centro de alta formación. Esta categoría estará constituida por los clubes pertenecientes al grupo 1 de las asociaciones nacionales que inviertan una cantidad similar de promedio en la formación de jugadores.
- Categoría 2: estará formada por los clubes del grupo 2 de las asociaciones nacionales de categoría 1 y por los clubes del grupo 1 de los demás países con fútbol profesional.
- Categoría 3: pertenecerán a la misma los clubes del grupo 3 de las asociaciones nacionales de categoría 1 y los clubes del grupo 2 de los demás países con fútbol profesional.
- Categoría 4: se integrarán en esta categoría los clubes del grupo 4 o inferior de las asociaciones nacionales de la categoría 1, los clubes del grupo 3 o inferior de los demás países con fútbol profesional y los clubes de los países que sólo tengan fútbol aficionado.

Debe destacarse que los costes de formación asignados a cada categoría serán únicos para todos los clubes encuadrados en la misma. Esto traerá consigo el que los costes de formación calculados en el ámbito de cada asociación nacional para cada uno de sus grupos de clubes no coincidirán con los que la FIFA determine para el ámbito internacional, pues esta institución realizará una agrupación teniendo en cuenta los datos de las distintas asociaciones nacionales y asignando una cantidad en concepto de costes de formación a cada categoría. Esta cantidad asignada no coincidirá, lógicamente, con la calculada por la asociación nacional, dado que la FIFA tomará algún valor promedio. En nuestra opinión, una consecuencia importante de esta circunstancia será el que si se produce un traspaso en el ámbito internacional, la cifra a manejar será la correspondiente a la categoría internacional determinada por la FIFA, mientras que si el traspaso es nacional, será aplicable la cifra calculada en el seno de la asociación nacional correspondiente.

5.2.3. Cálculo de la indemnización.

El cálculo de la indemnización se encuentra previsto en el artículo 7 del Reglamento de aplicación y en el apartado 2.b de la Circular. Los principios de cálculo más importantes son los siguientes:

- La indemnización se calculará multiplicando la suma correspondiente a la categoría del club formador en el que estuvo inscrito el jugador por los años de formación del deportista en dicho club (art. 7.1 Reglamento de aplicación). El número máximo de años de formación que se considerará es de 10 (FIFA, 2001 c, pág. 5).

- Con carácter general, la indemnización por formación se basará en los costes de formación y educación del país del nuevo club [3]. No obstante, en el área de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, la indemnización se basará en los costes de formación y educación del país del club formador, aplicándose las siguientes reglas:

  – Si el jugador es transferido a un club de la misma categoría, los costes serán los de esta categoría (FIFA, 2001 c, pág. 7).

  – Si el jugador es transferido de una categoría inferior a una superior, el cálculo se basará en la media de los costes de formación de ambas categorías (art. 7.4.a Reglamento de aplicación).

  – Si el jugador se transfiere de una categoría superior a una inferior, el cálculo se basará en los costes de formación del club de menor categoría (art. 7.4.b Reglamento de aplicación).

  – Si el jugador es transferido de las categorías 1, 2 ó 3 a un club de la categoría 4 no se abonará indemnización por formación (art. 7.4.c Reglamento de aplicación).

- Para garantizar que la indemnización no ascienda de forma desmesurada, para la parte del período de formación que transcurre entre los 12 y 15 años de edad del deportista, se aplicará siempre el importe correspondiente a los costes de formación y educación de la categoría 4 (art. 7.2 Reglamento de aplicación).

- Se prevé el establecimiento de un límite para las indemnizaciones [4]. Esta previsión resulta coherente con el objetivo de no dificultar la movilidad de los deportistas (art. 7.5 Reglamento de aplicación).

5.3. Incidencia en los estados financieros de los clubes de fútbol.

Como indicamos anteriormente, los derechos sobre deportistas internamente generados, al menos en pura teoría, deberían incluirse en los estados financieros de los clubes, pues se trata de recursos controlados por la entidad de los que se espera la obtención en el futuro de rendimientos económicos. Sin embargo, la ausencia de mecanismos de valoración fiables ha imposibilitado, hasta el momento, dicha inclusión.

---

[3] Con carácter temporal, y hasta que el sistema no se haya implantado en todas las federaciones nacionales, se aplicará la indemnización correspondiente al club vendedor (FIFA, 2002, pág. 3).

[4] Este límite será fijado anualmente por las asociaciones nacionales para cada categoría de clubes. La actualmente en vigor se encuentra en la *web* oficial de FIFA (2002, pág. 2).

En nuestra opinión, la nueva normativa de la FIFA va a producir un cambio de enorme importancia en este terreno pues, como acabamos de comentar, las asociaciones nacionales van a tener obligatoriamente que valorar los costes efectivos de formación y en los traspasos de futbolistas, en determinadas circunstancias ya analizadas, habrá que indemnizar a los clubes formadores. Esta filosofía general resulta aplicable no sólo a los traspasos internacionales, sino también a los nacionales. Por tanto, va a resultar factible la valoración de los derechos sobre deportistas internamente generados y su inclusión en los estados financieros, tomando como base para esa valoración los costes de formación correspondientes a la categoría en la que se haya encuadrado al club. No debe olvidarse que los costes de formación no se establecen individualmente para cada club, sino que se determinan nacionalmente para cada categoría, lo cual hace que las sumas de indemnización por formación sean previsibles.

¿Cómo se puede llevar a la práctica esta inclusión en los estados financieros? Ante esta cuestión surgen varios aspectos que será necesario considerar con detalle:

- Se hará imprescindible el control individualizado de cada deportista de cantera, de manera que, teniendo en cuenta sus características personales, fundamentalmente la edad con la que comenzó a entrenar en el club en cuestión, y la categoría del club, se pueda activar el valor de los derechos de formación sobre dicho deportista.

- Deberá analizarse cuidadosamente el momento del tiempo en el que debe producirse la activación de los derechos de formación sobre un deportista. En nuestra opinión, estos derechos deberían incluirse en el activo del club en el año en el que el futbolista pase a prestar sus servicios en el equipo filial o segundo equipo. Esta circunstancia justifica la activación, pues entendemos que un deportista que pasa al equipo filial debe tener lógicamente características que hacen presumir un desarrollo posterior positivo [5]. Así, el ingreso en el equipo filial o segundo equipo de un futbolista generará la activación de los derechos de formación sobre el mismo por un importe igual a los costes de formación de la categoría a la que pertenezca el club multiplicado por el número de años transcurridos desde que el deportista comenzó su actividad en los equipos de cantera. Esta activación se hará siempre partiendo de los 12 años de edad, pues como indicamos anteriormente, la normativa de la FIFA entiende que el proceso de formación valorable a efectos económicos comienza a esa edad.

- Durante los ejercicios de permanencia del deportista en el equipo filial debería incrementarse el valor de sus derechos de formación año a año, en el importe de los costes de formación correspondientes a la categoría del club en cada temporada.

[5] Entendemos que no tendría mucho sentido la activación de los derechos de formación sobre todos los deportistas que desarrollan su actividad en los diversos equipos de la cantera, pues esto equivaldría a considerar como inversión a la totalidad de los importes destinados a la misma. La propuesta de activación de los derechos en el momento del ingreso en el equipo filial resulta, lógicamente, más conservadora.

- La valoración de los derechos de formación tendrá en cualquier caso carácter orientativo, pues la normativa FIFA prevé importes de indemnización diferentes en función de que el deportista se traspase a un club de categoría superior, inferior o de la misma categoría (art. 7.4 Reglamento de aplicación).

- Los costes de formación utilizables para la valoración serán distintos en el ámbito nacional y en el internacional. Esta circunstancia plantea la cuestión relativa a qué importe utilizar en la activación. En nuestra opinión, aplicando el principio de prudencia, sería recomendable utilizar la inferior de estas dos cifras, de manera que la valoración resultante sería la más conservadora posible.

- Somos conscientes de que esta propuesta de activación de derechos de formación puede generar el peligro de manipulación de los activos de estas sociedades deportivas, mediante la inclusión, al menos formalmente, en los equipos filiales de supuestas promesas, de dudoso valor deportivo, que mejorarían tanto el activo como los resultados del club. Por ello, de llevarse a la práctica este mecanismo, se haría imprescindible una especial atención a este aspecto por parte de las compañías auditoras.

Supongamos el caso de un deportista que comienza a entrenar a la edad de 14 años en los equipos de cantera del club X, de categoría FIFA 1. Este club pertenecerá a una determinada asociación nacional, que habrá establecido los costes de formación correspondientes para esa categoría, que como sabemos, no tienen necesariamente que coincidir con los utilizados por la FIFA. Si el jugador asciende al equipo filial o segundo equipo a la edad de 18 años, se activarán los derechos de formación correspondientes, utilizando para ello el importe inferior de los costes de formación nacionales e internacionales [6]. A partir de ese momento, por cada año de entrenamiento del deportista con el filial, se podrá incrementar su valor como activo en el importe de los mencionados costes de formación. Este proceso finalizará cuando haya terminado el período de formación, es decir, hasta los 21 años, salvo cuando sea evidente que el jugador ha terminado su formación antes de cumplir los 21 años [7] (art. 13 Reglamento).

Mientras que el deportista se encuentra en período de formación, el importe invertido en el mismo podría tratarse como una actividad de desarrollo, capitalizándose el importe correspondiente contra una partida de trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial. Esta misma partida se utilizaría para la activación inicial de los derechos de formación, en el ejercicio en el que el deportista ingrese en el equipo filial o segundo equipo.

---

6 Suponiendo que el club ha pertenecido siempre a la categoría 1, este coste de formación se multiplicaría por 3 (de los 16 a los 18 años). Los dos años correspondientes a la edad de 14 y 15 se multiplicarían por el coste de formación correspondiente a la categoría 4, según lo dispuesto en el artículo 7.2 del Reglamento de aplicación, que intenta de esta manera evitar que la indemnización por formación ascienda de manera excesiva y pueda suponer un freno a la movilidad de los deportistas.

7 En nuestra opinión, y también en la de la FIFA, resulta un síntoma evidente de que ha finalizado el proceso de formación el hecho de que el jugador comience a jugar regularmente con el primer equipo del club.

Las posibilidades que aparecen son diversas:

1. Finalizado el período de formación, el deportista es contratado como profesional.

Esta circunstancia puede asimilarse a la terminación exitosa del proyecto de desarrollo, de manera que el valor acumulado de los derechos sobre el deportista que se ha ido generando internamente pasará a amortizarse en función de la duración del contrato firmado.

2. Durante el proceso de formación, el deportista es traspasado a otro club.

En este caso, el club X tendrá derecho a percibir, como mínimo, una indemnización por formación, calculada de acuerdo con la normativa de la FIFA. Lógicamente, el traspaso puede acordarse por una cantidad superior. Lo auténticamente relevante es que los derechos sobre el jugador traspasado van a tener un valor contable, derivado de la activación inicial más los incrementos registrados durante su proceso de formación, de manera que se podrá calcular el resultado de la operación por diferencia entre el precio del traspaso y este valor contable.

3. Durante el proceso de formación, el jugador abandona la práctica del deporte, por no alcanzar el rendimiento mínimo necesario.

Esta circunstancia es asimilable al fracaso de un proyecto de desarrollo, de manera que en este caso procederá dar de baja, con cargo a pérdidas, el importe de los derechos de formación activados correspondientes al deportista.

Lógicamente, la casuística que puede presentarse es muy amplia, aunque entendemos que los tres puntos anteriores recogen las posibilidades más frecuentes en la realidad.

Derivado de la aplicación de nuestra propuesta de contabilización de jugadores procedentes de la cantera, observamos lo siguiente:

El modelo que proponemos, como cualquier propuesta de activación de gastos, supone un incremento de los activos, debido al reconocimiento de los gastos desarrollo de los jugadores de cantera internamente generados y cuya contrapartida es un incremento de los fondos propios, procedente de un aumento del resultado del período, ya que se incrementan los ingresos de la explotación (en nuestro caso, la cuenta trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial).

El modelo no afecta en modo alguno a la liquidez de las compañías ya que el proceso de activación en modo alguno afecta a las cifras de circulante, activo o pasivo. Si se produjese alguna indemnización por formación, que desembocara en una salida de tesorería o un aumento de las cuentas a pagar, éstas se producirían con independencia de si se siguiese un método de activación como el propuesto como si no.

Respecto del efecto de nuestra propuesta sobre el endeudamiento de la compañía podemos afirmar que la capitalización de jugadores de la cantera ejerce un efecto reductor del mismo. En efecto, a lo largo de los períodos analizados se han ido incrementando los recursos ajenos de ambas compañías, principalmente en el corto plazo, como comentábamos en el párrafo anterior. Pues bien, el incremento de los fondos propios (debido al incremento de los beneficios o a la reducción de las pérdidas derivadas del incremento de los ingresos propiciado por los trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial) permite reducir estas tasas de endeudamiento.

Si se tratara de una indemnización por educación y formación sobrevenida de la firma del primer contrato como profesional o los subsiguientes (igualmente en calidad de profesional) debemos recordar que la normativa FIFA especifica que el plazo para hacer efectiva la misma es, como máximo, de un mes a partir de la firma del contrato.

En cuanto a la solvencia a largo plazo observamos que, como consecuencia de la aplicación del modelo propuesto, mejoran los indicadores al efecto. La razón se fundamenta en el incremento del activo, principalmente el inmovilizado inmaterial, al dar entrada a los jugadores procedentes de la cantera, incorporados en el balance.

Del mismo modo mejoran tanto la ratio de capacidad de devolución de la deuda como de cobertura de gastos financieros. En este caso, la razón la encontramos en el incremento de los ingresos de la explotación al incluir la partida «trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial» que permite incrementar el beneficio o reduce las pérdidas obtenidas.

Entendemos que el hecho de que las cuentas anuales muestren un valor razonable de los jugadores procedentes de la cantera permite conocer, de una manera más realista, la capacidad de endeudamiento. De hecho, es nuestra convicción de que muchos clubes, a pesar de mostrar ratios de solvencia muy desfavorables, han seguido gozando de crédito debido a que los acreedores descuentan una información que no aparece en las cuentas anuales siguiendo la actual adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades anónimas deportivas.

Por último, comprobamos que con la aplicación del modelo propuesto, tanto la rentabilidad económica como la financiera mejoran ostensiblemente. Eso se debe tanto al incremento de los activos como del resultado obtenido.

6. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE ACTUACIÓN

Tras el análisis de la problemática de los derechos sobre deportistas y de la normativa de la FIFA sobre derechos de formación, hemos llegado a las siguientes conclusiones:

- Los derechos sobre deportistas internamente generados deben formar parte de los estados financieros de los clubes.

- Las dificultades para una valoración objetiva y fiable de los deportistas de cantera han impedido hasta ahora su consideración como parte del activo del club, lo cual distorsiona notablemente la imagen que se desprende de las cuentas anuales de aquellos clubes que invierten cantidades importantes en cantera.

- La nueva normativa FIFA pretende que la valoración de las indemnizaciones por derechos de formación se haga en función de parámetros objetivos, teniendo como punto de referencia los costes reales de formación del deportista. Las asociaciones nacionales van a desempeñar en este aspecto un papel muy relevante, pues serán ellas las que fijarán los costes de formación y educación para cada categoría de clubes.

- En la medida en que estas indemnizaciones son previsibles, se dispondrá de datos objetivos que permitan valorar fiablemente a los deportistas de cantera, y esta objetividad y fiabilidad permite, en nuestra opinión, la inclusión de estos valores en los activos de los clubes de fútbol.

- Nuestra propuesta se centra en la necesidad de reformar la normativa contable, en el sentido de permitir la capitalización de las inversiones en cantera, siguiendo los criterios de valoración emanados de la normativa de la FIFA.

- No obstante, somos conscientes de la resistencia que esta propuesta puede generar en aquellos partidarios de la aplicación estricta del principio de prudencia, de manera que, si no resultara aceptada, creemos imprescindible que, al menos, la información relativa a la valoración de los deportistas de cantera, siguiendo los criterios indicados anteriormente, apareciera en la Memoria de los clubes de fútbol, en la que se podría añadir un apartado destinado al análisis detallado del «capital humano deportivo» generado internamente. Esta propuesta va en la línea de suministrar, con carácter complementario a los estados financieros, información adicional relativa a estimaciones del valor de los activos intangibles no reflejados por el modelo contable tradicional.

- Por otra parte, entendemos imprescindible que los clubes informen, con carácter obligatorio, de sus inversiones en cantera, dado que esta información servirá de base para el cálculo por parte de las asociaciones nacionales de los costes de formación correspondientes y para el posterior establecimiento de las distintas categorías en las que se encuadrarán los clubes.

BIBLIOGRAFÍA

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1999): *Marco Conceptual para la Información Financiera*, Documentos sobre Principios Contables, Madrid.

BERNABÉU SÁNCHEZ, M.D. y MAZARRACÍN BORREGUERO, M.R. (2000): «Algunas consideraciones sobre el tratamiento contable de los jugadores en la industria del fútbol: la situación en España e Inglaterra», Comunicación presentada al *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Las Palmas de Gran Canaria.

BLANPAIN, R. y CANDELA SORIANO, M. M. (1997): «El caso Bosman. ¿Fin de la era de los traspasos?», *Estudios de Derecho Laboral*, Editorial Civitas, Madrid.

CAÑIBANO CALVO, L. y SÁNCHEZ, M.P. (2001): «Gestión e información sobre intangibles: directrices y consecuencias políticas», Comunicación presentada al *XI Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, Madrid.

FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE FÚTBOL ASOCIACIÓN (2001 a): *Reglamento sobre el estatuto y la transferencia de jugadores, www.fifa.com*

FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE FÚTBOL ASOCIACIÓN (2001 b): *Reglamento de aplicación del Reglamento FIFA sobre el estatuto y la transferencia de jugadores, www.fifa.com*

FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE FÚTBOL ASOCIACIÓN (2001 c): *Circular n.º 769 sobre revisión del Reglamento sobre el estatuto y la transferencia de jugadores, www.fifa.com*

FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE FÚTBOL ASOCIACIÓN (2002): *Circular n.º 826 Reglamento revisado de la FIFA sobre el estatuto y la transferencia de jugadores –Indemnización por la formación de jugadores. www.fifa.com*

FLOWER, J. (2000): «The accountancy profession's approach to intangible assets: an analysis of IAS 38» en VV.AA.: *Clasification of intangibles*, Cambre de Commerce et d'industrie de Paris, Paris.

GARCÍA BRAVO, S. (1999): «Derechos de formación deportiva: modelo español», *Revista Española de Derecho Deportivo*, n.º 12.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (1998): «Intangible Assets», *International Accounting Standard* n.º 38. Londres.

MORENO, J. y SERRANO, F. (2001): «Los Activos Intangibles en las Sociedades Anónimas Deportivas: Reflexiones sobre criterios de reconocimiento y valoración de derechos sobre deportistas profesionales». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 216. Marzo.

MORROW, S. (1996): «Football Players as Human Assetts. Measurement as the Critical Factor in Asset Recognition: A Case Study Investigation», *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, vol. 1, n.º 1, primavera.

MORROW, S. (1997): «Accounting for Football Players. Financial and Accounting Implications of "Royal Club Liégois and Others V Bosman" for Football in the United Kingdom», *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, vol. 2, n.º 1, primavera.

ORDÓÑEZ SOLANA, C. (2000): «La valoración de los jugadores pertenecientes a clubes y sociedades anónimas deportivas que participan en competición profesional: la contabilidad de recursos humanos y la normativa deportiva aplicable», Comunicación presentada a las *X Jornadas Luso-Españolas de Gestión Científica*, Vilamoura, Portugal.

JOSÉ ALBERTO TORIBIO TEMPRADO
ANNA AYATS VILANOVA

Profesores del CEF

BOICAC núm. 54, junio de 2003. Consulta 1

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de las cantidades abonadas por la Seguridad Social por incapacidad temporal, derivada de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales.

Respuesta:

El artículo 77 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobada por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, establece que: «las empresas, individualmente consideradas y en relación con su propio personal, podrán colaborar en la gestión de la Seguridad Social exclusivamente en alguna o algunas de las formas siguientes...». A este respecto, en el caso de que la forma de colaboración se realice de forma que la empresa pague a sus trabajadores, a cargo de la entidad gestora obligada, las prestaciones económicas por incapacidad laboral transitoria, la Seguridad Social deberá restituir a la empresa por este pago realizado a su cargo. Respecto al tratamiento contable de este supuesto de colaboración, y siempre que las cantidades abonadas al trabajador por dicha empresa se realicen a cargo de la entidad gestora, éstas no deberán considerarse como un gasto de la empresa, sino como una gestión financiera que producirá el registro de los correspondientes pagos como una salida de tesorería con cargo a una cuenta de organismos de la Seguridad Social, deudores. De igual manera, la liquidación que realice la empresa con la Seguridad Social derivada de las deudas que tenga contraídas con los organismos de la misma motivadas, tanto de las cuotas a cargo de la empresa, como las retenidas a los trabajadores, y en la medida que puedan aplicarse los créditos que tenga sobre estos organismos con motivo del pago adelantado que haya realizado por cuenta de estos últimos, supondrá un pago o un cobro para la empresa saldando de esta forma la posición deudora o acreedora, respectivamente, que presente la empresa con respecto a los organismos de la Seguridad Social.

EJEMPLO:

Don Emeterio Delibasic es un trabajador de la empresa «MÁS MADERA, S.L.». Como consecuencia de un accidente de trabajo, ha estado en situación de incapacidad temporal entre los días 15 y 26 de septiembre, ambos inclusive. Por este concepto recibe un subsidio diario equivalente al 75% de la base reguladora (20,45 euros), a partir del segundo día de baja. El pago de la prestación lo efectúa el empresario por delegación del INSS.

Las retribuciones correspondientes a los días efectivamente trabajados en el mes son de 450 euros. Dado el volumen de su remuneración anual, y su situación familiar, no procede efectuar retención a cuenta del IRPF. Las cuotas de Seguridad Social devengadas son:

- A cargo de la empresa: 300 euros
- A cargo del empleado: 60 euros

SE PIDE: Recoger en la contabilidad de «MÁS MADERA, S.L.» la nómina del señor Delibasic y las cotizaciones sociales del mes de septiembre (prescindiendo de las que correspondan a otros empleados).

Solución:

El subsidio a pagar por el empresario es:

$$20{,}45 \times 75\% \times 10 \text{ días} = 153{,}38$$

450,00	*Sueldos y salarios (640)*			
153,38	*Organismos de la Seguridad Social, deudores (47)*			
300,00	*Seguridad Social a cargo de la empresa (642)*			
		a	*Tesorería (57)*	*543,38*
		a	*Organismos de la Seguridad Social, acreedores (476)*	*360,00*

x

360,00	*Organismos de la Seguridad Social, acreedores (476)*			
		a	*Tesorería (57)*	*206,62*
		a	*Organismos de la Seguridad Social, deudores (471)*	*153,38*

x

BOICAC núm. 54, junio de 2003. Consulta 2

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de un préstamo participativo.

Respuesta:

Los préstamos participativos, aparte de tener unas especiales características en cuanto a la remuneración de los intereses o a su devolución, no tienen ninguna excepcionalidad en cuanto a su contabilización. De tal forma que su registro deberá ajustarse a lo previsto en la norma de valoración 9.ª «Créditos no comerciales», o bien en la norma 11.ª «Deudas no comerciales», incluidas en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, en función de que la empresa conceda o reciba el préstamo, respectivamente. No obstante, al amparo de lo dispuesto en el artículo 20 d) del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, en la redacción dada por la disposición adicional segunda de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición interna intersocietaria, y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas, la Resolución de 20 de diciembre de 1996, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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 regulados en la legislación mercantil, en su introducción dice: «Por todo lo indicado, estos préstamos (los participativos) que figurarán en el balance de la empresa en la agrupación correspondiente a los acreedores, se tendrán en cuenta en la cuantificación del patrimonio contable a los efectos de reducción de capital y disolución de sociedades previstos en la legislación mercantil». De la propia Resolución se contempla que el préstamo participativo no goza de una característica especial en cuanto a su contabilización, y es sólo a efectos jurídico-mercantiles y en relación con determinadas circunstancias cuando adquiere una calificación específica. Por lo que se refiere a la cancelación de esta partida, deberá reflejarse de acuerdo con las condiciones acordadas por las partes (reembolso, capitalización). No obstante, a este respecto, hay que indicar que la norma mercantil en el artículo 20 anteriormente mencionado establece que: «En todo caso, el prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una aplicación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que éste no provenga de la actualización de activos».

EJEMPLO:

«PRESTO S.A.» solicita a «ENISA» un préstamo participativo de 100.000 euros para ampliar su red de distribución y programas de logística, siendo las condiciones:

- Fecha de la concesión: 01-01-20X3.
- Comisión de apertura: 0,5% sobre el principal.
- Duración: 10 años.
- Amortización de capital: un período de carencia de dos años en los cuales sólo se abonan intereses, y a partir del tercer año se realizarán pagos semestrales de igual cuantía.
- Tasa interés:
  - Interés mínimo que se abona por semestres que es EURIBOR a un año más 0,25%, con revisiones cada 31 de diciembre.
  - Interés variable o complementario: 0,5% de la cifra de ventas netas que se abonará a final de año, sin que el coste total anual pueda superar el 6% sobre saldo medio del préstamo participativo del ejercicio los cinco primeros años.
- Amortización anticipada: a partir del cuarto año desde la fecha de la formalización, siendo la comisión de cancelación del 2%.
- Datos económicos y financieros:

Año	Euribor 1 año	Facturacion neta
20X3	2,5	500.000
20X4	3	900.000
20X5	3,5	700.000

SE PIDE:

1. Contabilizar las operaciones 20X3, 20X4 y 20X5.

2. Si la situación patrimonial a 31-12-20X4 es la siguiente:

(100)	Capital social (30.000 acciones × 5 €)	150.000
(110)	Prima emisión	30.000
(112)	Reserva legal	10.000
(117)	Reserva voluntarias	5.000
(121)	Resultados negativos 20X2	(40.000)
(121)	Resultados negativos 20X3	(50.000)
(129)	Pérdidas y ganancias 20X4	(20.000)

¿Está obligada a compensar pérdidas?

3. Si el 01-03-20X7 decide amortizar anticipadamente 20.000 euros, para ello en el reparto del resultado creará una reserva voluntaria por un importe igual. Contabilizar las operaciones del 20X7 si el EURIBOR a 1 año es de 2% y la facturación 1.200.000 euros.

…/…

…/…

Solución:

Los préstamos participativos reúnen las siguientes características:

- El interés del préstamo se compone de una parte variable que se determina en función del beneficio antes de impuestos, cifra de ventas o patrimonio total; y además podrá contener una parte fija. Permite adecuar el coste financiero a la evolución de la empresa, sobre todo si el índice de referencia es el resultado, ya que en el caso de pérdidas no abona la parte variable; o bien, se consigue diferir el pago a coste cero ya que el interés complementario no se puede determinar hasta el cierre o la auditoría.
- En caso de amortización anticipada, el prestatario deberá incrementar sus fondos propios en la misma cantidad que amortiza el préstamo, sin que dicha ampliación proceda de la actualización de activos, es decir, deberá dotar reservas en el reparto de beneficios o ampliar capital.
- A efectos de la obligatoriedad de reducir capital para compensar pérdidas o de la disolución se incorporan como fondos propios, lo que conlleva retrasar los problemas cuando las empresas atraviesan situaciones de crisis.
- Los intereses, fijos y variables, se consideran gasto contable y fiscal.
- Además de tener ventajas financieras: adecuar la duración de la deuda al proyecto de inversión, períodos de carencias al inicio cuando suele generar menos flujos de caja el proyecto, tasa variable en función del resultado, etc.

1. CONTABILIZAR LAS OPERACIONES

01-01-20X3: Concesión del préstamo

100.000	*Bancos, c/c a la vista (572)*			
		a	*Deudas a largo plazo (171)*	*100.000*

x

01-01-20X3: Gastos de apertura

500	*Otros gastos financieros (669)* (100.000 × 0,005)			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*500*

x

30-06-20X3: Interés fijo (2,5% + 0,25% = 2,75% anual)

1.375	*Intereses de deudas a largo plazo (662)* (100.000 × 0,0275 × 6/12)			
		a	*Bancos, c/c a la vista (572)*	*1.375*

x

…/…

…/…

31-12-20X3: Interés fijo + Interés variable

Interés fijo ..... $100.000 \times 0{,}0275 \times 6/12$ = 1.375
Interés variable ..... $500.000 \times 0{,}005$ = 2.500

El coste total anual sería 5.250 euros (1.375 + 1.375 + 2.500), que no supera el 6% sobre 100.000 (6.000 euros).

3.850	*Intereses de deudas a largo plazo (662)* (1.375 + 2.500)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	*3.850*

x

30-06-20X4: Interés fijo: 3% + 0,25% = 3,25%

1.625	*Intereses de deudas a largo plazo (662)* (100.000 × 0,0325 × 6/12)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	*1.625*

x

31-12-20X4: Interés fijo + Interés variable

Interés fijo ..... $100.000 \times 0{,}0325 \times 6/12$ = 1.625
Interés variable ..... $900.000 \times 0{,}005$ = 4.500

El coste total anual sería 7.750 euros (1.625 + 1.625 + 4.500), supera el 6% sobre 100.000, 6.000 euros, de ahí que parte variable sería 2.750 euros (6.000 – 1.625 – 1.625).

4.375	*Intereses de deudas a largo plazo (662)* (1.625 + 2.750)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	*4.375*

x

31-12-20X4: Reclasificación de la deuda

12.500	*Deudas a largo plazo (171)*		
		a Deudas a corto plazo (521)	*12.500*

x

…/…

…/…

30-06-20X5: Pago capital más interés fijo (3,5% + 0,25% = 3,75%)

6.250	*Deudas a corto plazo (521)*	
234,38	*Intereses de deudas a corto plazo (663)* (12.500 × 0,0375 × 6/12)	
1.640,62	*Intereses de deudas a largo plazo (662)* (87.500 × 0,0375 × 6/12)	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	*8.125*

x

31-12-20X5: Pago capital más intereses fijos y variables

Interés fijo ..... 93.750 × 0,0375 × 6/12 =1.757,81
Interés variable ..... 700.000 × 0,005 = 3.500

Coste total intereses = 1.875 + 1.757,81 + 3.500 = 7.132,81
Saldo medio del préstamo = 100.000 × 6/12 + 93.750 × 6/12 = 96.875
Límite coste = 0,06 × 96.875 = 5.812,50, como supera la parte variable será (5.812,50 – 1.757,81 – 1.875) = 2.179,69

6.250	*Deudas a largo plazo (171)*	
3.937,50	*Intereses de deudas a largo plazo (662)*	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	*10.187,50*

x

31-12-20X5: Reclasificación de la deuda

12.500	Deudas a largo plazo (171) (6.250 × 2 cuotas)	
	a Deudas a corto plazo (521)	*12.500*

x

2. OBLIGATORIEDAD DE COMPENSAR PÉRDIDAS

El artículo 163.1 del TRLSA obliga a compensar pérdidas si el patrimonio neto es menor que los 2/3 del capital social y ha transcurrido más de un ejercicio.

El patrimonio neto se determina de acuerdo con la Resolución del ICAC de 20 de diciembre de 1996, que incorpora fondos propios, ingresos a distribuir deducido el efecto impositivo, préstamos participativos menos la autocartera.

…/…

…/…

Capital social	150.000
Prima de emisión de acciones	30.000
Reserva legal	10.000
Reservas voluntarias	5.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(40.000)
Patrimonio neto 31-12-20X2	155.000
Deudas a largo plazo	100.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(50.000)
Patrimonio neto 31-12-20X3	205.000
Pérdidas y ganancias 20X4	(20.000)
Patrimonio neto 31-12-20X4	185.000

No es obligatorio compensar debido al préstamo participativo de 100.000 euros, ya que sino tendríamos un patrimonio de 85.000 euros, inferior a los 2/3 de 150.000 (100.000 euros).

3. AMORTIZACIÓN ANTICIPADA

01-03-20X7: Cancelación anticipada

12.500	*Deudas a corto plazo (521)*		
7.500	*Deudas a largo plazo (171)*		
281,25	*Intereses de deudas a largo plazo (662)* (75.000 × 2,25% × 2/12)		
400	*Otros gastos financieros (669)* (20.000 × 2%)		
		a Bancos, c/c a la vista (572)	*20.681,25*

x

Cuando reparta los beneficios del 20X6 deberá dotar una reserva voluntaria por 20.000 euros.

CONTABILIDAD	SUPUESTOS PROPUESTOS PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE GESTIÓN, ESCALA ECONÓMICO-FINANCIERA DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN	Núm. 59/2004

ANTONIO JIMÉNEZ RODRÍGUEZ

Profesor de Contabilidad en oposiciones al Ministerio de Hacienda
Director del Instituto Superior de Derecho y Empresa de Salamanca

Sumario:

CASO 1. Valoración de existencias. Ficha de almacén. Descuentos en venta de mercaderías y transporte de ventas.

CASO 2. Cálculo del coste de producción de un inmovilizado. Amortización e imputación a resultado de subvención de capital.

CASO 3. Financiación de un inmovilizado. Activación de gastos financieros dentro de su precio de adquisición.

CASO 4. Inversiones financieras en capital. Valor teórico de una acción y de su derecho de suscripción. Plusvalías tácitas. Dividendo devengado y no vencido.

CASO 5. Anticipos para inmovilizaciones materiales. Adquisición de un inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado más un diferencial monetario. El IVA en este tipo de operaciones.

CASO 6. Impuesto de Sociedades. Cálculo del impuesto devengado. Cálculo del impuesto a pagar. Liquidación contable del impuesto. Saldo de las cuentas relativas a la contabilización del Impuesto de Sociedades a 31 de diciembre.

CASO 7. Coste de producción del ejercicio. Valoración de existencias.

CASO 8. Fusión por absorción. Cálculo del patrimonio neto de fusión. Valores teóricos a efectos de fusión. Elaboración del balance de situación de la sociedad absorbente después de llevarse a cabo la fusión.

CASO 9. Distribución de resultados de un ejercicio cuando antes del reparto el patrimonio neto es inferior al capital social.

CASO 10. Operación de *lease-back*. Descuento de efectos. Devoluciones de compras y operaciones similares.

[Supuestos propuestos para el ingreso en el Cuerpo de Gestión, Escala Económico-Financiera, de la Administración de la Comunidad de Castilla y León. Segundo ejercicio. Convocadas por Orden de 12 de mayo de 2003. Ejercicio realizado el 01-04-2004].

NOTA IMPORTANTE: EN LAS CUENTAS QUE SE USEN HA DE INDICARSE AL MENOS EL GRUPO DEL PLAN GENERAL CONTABLE AL CUAL PERTENECEN.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

VALORACIÓN DE EXISTENCIAS. FICHA DE ALMACÉN. DESCUENTOS EN VENTA DE MERCADERÍAS Y TRANSPORTE DE VENTAS

ENUNCIADO

Una empresa presenta el 01-01-XX las existencias iniciales de mercaderías que correspondan de acuerdo con la información siguiente:

- El año XX-1 tuvo una existencia inicial de 10 unidades a 10.000 euros cada unidad.
- Las compras fueron cronológicamente las siguientes:

  1. Compra de 20 unidades a 11.000 euros cada unidad.
  2. Compra de 10 unidades a 12.000 euros cada unidad.
  3. Compra de 15 unidades a 13.000 euros cada unidad.
  4. Compra de 16 unidades a 15.000 euros cada unidad.

- Las ventas fueron 50 unidades, realizadas a final del año XX-1.
- La existencia final del año XX-1 se determinó por el método LIFO.
- Las compras efectuadas el año XX han sido cronológicamente las siguientes:

  1. Compra de 18 unidades a 12.000 euros cada unidad. Más 1.000 euros de gastos de transporte por la totalidad de la compra.
  2. Compra de 19 unidades a 13.000 euros cada unidad.
  3. Compra de 20 unidades a 14.000 euros cada unidad. Más 3.000 euros de gastos de transporte por la totalidad de la compra.

- Las ventas han sido 70 unidades, realizadas a fin de año, por un precio de venta que es el 1,30 del precio de coste. Un 20 por 100 de las ventas llevaron un descuento en factura del 10 por 100 de su importe.
- Tanto las compras y gastos como las ventas llevan a mayores el IVA al tipo del 16 por 100.

SE PIDE el asiento de venta de la cual se cobró la mitad por banco y el resto se lo dejaron a deber a la empresa en factura. Sabiendo que un cliente que pagó por banco descontó del importe a pagar una factura de transporte pagada por nuestra cuenta de 1.160 euros con el IVA incluido.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

Según la norma de valoración 13.ª del PGC los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. **El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc**. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

Se procede en primer lugar a reflejar las fichas de almacén, siguiendo el método LIFO, de esta empresa para los años XX-1 y XX:

Ficha de almacén Año XX-1

Precio / Unidades	**10.000 €**	**11.000 €**	**12.000 €**	**13.000 €**	**15.000 €**
Existencias iniciales	10				
1.ª Entrada		20			
2.ª Entrada			10		
3.ª Entrada				15	
4.ª Entrada					16
1.ª Salida		(9)	(10)	(15)	(16)
Existencias finales	10	11	–	–	–

Las existencias finales del ejercicio XX-1 serán las existencias iniciales de la ficha de almacén de esta empresa en el año XX.

Ficha de almacén Año XX

Precio / Unidades	**10.000 €**	**11.000 €**	**12.055,56 €**	**13.000 €**	**14.150 €**
Existencias iniciales	10	11			
1.ª Entrada			18		
2.ª Entrada				19	
3.ª Entrada					20
1.ª Salida	(2)	(11)	(18)	(19)	(20)
Existencias finales	8	–	–	–	–

Precio unitario de adquisición 1.ª entrada = 12.000 + 1.000/18 = 12.055,56 €.

Precio unitario de adquisición 3.ª entrada = 14.000 + 3.000/20 = 14.150 €.

Precio de coste de las 70 unidades vendidas el 31-12-XX = (2 uds. × 10.000) + (11 uds. × × 11.000) + (18 uds. × 12.055,56) + (19 uds. × 13.000) + (20 uds. × 14.150) = 888.000 €.

Precio de venta de las 70 unidades vendidas el 31-12-XX = 1,30 × Precio de coste = 1,30 × × 888.000 = 1.154.400 €.

A tenor de la norma de valoración 18.ª del PGC sobre ventas y otros ingresos, en la contabilización de la venta de bienes, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) **Las ventas se contabilizarán sin incluir los impuestos que gravan estas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la empresa, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6**, sin perjuicio de lo establecido en las reglas d) y e) siguientes.

b) **Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.**

c) **Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gastos financieros, contabilizándose en la cuenta 665.**

d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 709.

e) Los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas, se contabilizarán en la cuenta 708.

Dado que el enunciado del supuesto no especifica si el descuento en factura del 10 por 100 practicado sobre el 20 por 100 de las ventas es por pronto pago o no, en la solución se procede a resolver el ejercicio considerando ambas posibilidades. Así:

• Si el descuento en factura no es por pronto pago:

Precio de venta = 1.154.400 – Descuento = 1.154.400 – (1.154.400 × 20% × 10%) = 1.131.312 €.

Por la venta de 70 unidades:

31-12-XX

655.000,96	*Bancos c/c (572)*	
	(1.131.312 × 1,16 × 1/2 – 1.160)	
1.000	*Transportes (624)*	
	(1.160/1,16)	

160	*Hacienda Pública, IVA soportado (472)* (16% 1.000)		
656.160,96	*Clientes (430)* (1.131.312 × 1,16 × 1/2)		
		a Venta de mercaderías (700)	*1.131.312*
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477) (16% 1.131.312)	*181.009,92*

x

• Si el descuento en factura fuese por pronto pago:

Por la venta de 70 unidades:

31-12-XX

23.088	*Descuento sobre ventas por pronto pago (665)* (20% 10% 1.154.400)		
655.000,96	*Bancos c/c (572)* (1.131.312 × 1,16 × 1/2 – 1.160)		
1.000	*Transportes (624)* (1.160/1,16)		
160	*Hacienda Pública, IVA soportado (472)* (16% 1.000)		
656.160,96	*Clientes (430)* (1.131.312 × 1,16 × 1/2)		
		a Venta de mercaderías (700)	*1.154.400*
		a Hacienda Pública, IVA repercutido (477) [16% (1.154.400 – 23.088)]	*181.009,92*

x

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CÁLCULO DEL COSTE DE PRODUCCIÓN DE UN INMOVILIZADO. AMORTIZACIÓN E IMPUTACIÓN A RESULTADO DE SUBVENCIÓN DE CAPITAL

ENUNCIADO

De una empresa se sabe que el salario líquido durante el año XX ha sido 158.000 euros, las retenciones a cuenta del IRPF de los trabajadores han sido 28.000 euros y el total coste de seguridad social (cuota obrera y cuota empresarial) ha sido 94.000 euros.

Del total coste de personal un 60 por 100 se ha empleado en la construcción de una nave para la propia empresa.

De compras y otros gastos se ha empleado en la construcción de la nave un importe que equivale al 40 por 100 del coste de personal empleado en la construcción de la nave.

La nave se ha construido sobre un terreno adquirido en el año XX a un particular, no empresario, por un precio de 50.000 euros y a mayores se ha pagado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el 7 por 100.

La nave estaba en condiciones de funcionamiento el día 1 de julio del año XX, fecha en que se percibió una subvención oficial de 60.000 euros por el total de la inversión, si bien la nave entró en funcionamiento el día 1 de agosto del año XX. Se calcula una vida útil del bien de 25 años.

SE PIDE asientos que procede hacer el día 31 de diciembre del año XX relacionados con lo anteriormente expuesto.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

Como señala la norma de valoración 2.ª del PGC los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

El coste de producción de los bienes fabricados o construidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción.

Formarán parte del precio de adquisición o **coste de producción de las construcciones, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios de facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.**

Finalmente, según indica la norma de valoración 20.ª, las subvenciones de capital de cualquier clase se valorarán por el importe concedido, cuando tengan carácter de no reintegrables. A estos efectos, serán no reintegrables aquellas en las que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Las recibidas con carácter de no reintegrables se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados con dichas subvenciones.

En el caso de activos no depreciables, la subvención se imputará al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

Teniendo en cuenta lo anterior se procede a calcular el coste de producción de la nave:

Coste de personal del ejercicio XX = 158.000 + 28.000 + 94.000 = 280.000 €

Coste de producción de la nave = 60% 280.000 + 40% (60% 280.000) = 235.200 €

Precio de adquisición del terreno = 50.000 + 7% 50.000 = 53.500 €

De este modo, la inversión total para esta empresa por el terreno y la nave ha sido de: 53.500 + 235.200 = 288.700 €.

La subvención oficial de 60.000 euros recibida para financiar estos inmovilizados se reparte proporcionalmente a su precio de adquisición o coste de producción de la siguiente manera:

- Terreno: $\frac{60.000}{288.700} \times 53.500 = 11.118{,}80\ €$
- Nave $\frac{60.000}{288.700} \times 235.200 = 48.881{,}20\ €$

Por la amortización de la nave del 1-7 al 31-12-XX:

31-12-XX

4.704	*Amortización del inmovilizado material (682)* $\left(\frac{235.200}{25 \text{ años}} \times 1/2 \text{ año}\right)$			
		a	*Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*	*4.704*

x

Por imputar a resultados la subvención correspondiente a la nave al mismo ritmo y proporcionalmente a la amortización de dicha nave:

977,62	*Subvenciones oficiales de capital (130)* $\left(\frac{48.881,20}{25 \text{ años}} \times 1/2 \text{ año}\right)$		
		a *Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775)*	*977,62*

x

La parte proporcional de la subvención de capital correspondiente al terreno (activo no amortizable) se imputará al resultado del ejercicio en el momento en que se produzca su enajenación o baja en contabilidad.

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

FINANCIACIÓN DE UN INMOVILIZADO. ACTIVACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS DENTRO DE SU PRECIO DE ADQUISICIÓN

ENUNCIADO

Una empresa al acabar el año XX tiene como total activo: un activo circulante de 96.000 euros y construcciones en curso (231) por 90.000 euros. Como total pasivo tiene: un pasivo circulante de 36.000 euros y las fuentes de financiación que se componen de capital social y de deuda a largo plazo con entidad de crédito (170).

El préstamo bancario se pidió el 01-04-XX, a un tipo de interés de1 3,5 por 100, con un período de carencia de 2 años y pago de intereses anualmente.

Los intereses corridos y no vencidos a 31-12-XX son 2.572,50 euros, aún no contabilizados.

La empresa quiere llevar al inmovilizado en curso el importe de los gastos financieros que procedan.

SE PIDE el asiento a realizar el 31-12-XX con relación al tema planteado.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Balance de situación de la empresa a 31-12-XX

Activo		Pasivo	
Construcciones en curso	90.000	Capital social	-
Activo circulante	96.000	Deudas a l/p con entidades de crédito	-
		Pasivo circulante	36.000
Total activo	186.000	Total pasivo	186.000

Del anterior balance se desprende que el importe del capital social junto con las deudas a largo plazo con entidades de crédito es de 150.000 euros.

Con esos 150.000 euros se financia 90.000 euros de activo fijo (construcciones) y 60.000 euros de activo circulante. El resto del activo circulante se financia con pasivo circulante.

Tal como indica la norma de valoración 2.ª del PGC sobre inmovilizado material, se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición o coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo y hayan sido girados por el proveedor, o correspondan a préstamos y otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición, fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria.

Intereses devengados y no vencidos del préstamo del 1-4 al 31-12-XX = 2.572,50 €.

Deudas a largo plazo con entidades de crédito o principal vivo del préstamo (C_o):

$$C_o \times 3{,}5\% \times 9/12 = 2.572{,}50$$

Despejando: $C_o = 98.000$ €

Y por lo tanto:

$$\text{Capital social} = 150.000 - 98.000 = 52.000 \text{ €}$$

De este modo, la parte de la construcción que se financia con el préstamo bancario será:

$$\frac{90.000}{150.000} \times 98.000 = 58.800 \text{ €}$$

Así esta empresa puede activar, como máximo, como mayor valor de la construcción los intereses que ha devengado el préstamo bancario en relación a 58.800 euros, es decir:

$$58.800 \times 3,5\% \times 9/12 = 1.543,5 €$$

Por el devengo de intereses del préstamo bancario del 1-4 al 31-12-XX:

31-12-XX

2.572,5	*Intereses de deudas a l/p (662)*		
		a *Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito (526)*	*2.572,5*

x

Por la activación de los gastos financieros en la cuantía procedente:

1.543,5	*Construcciones en curso (231)*		
		a *Incorporación al activo de gastos financieros (734)*	*1.543,5*

x

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

INVERSIONES FINANCIERAS EN CAPITAL. VALOR TEÓRICO DE UNA ACCIÓN Y DE SU DERECHO DE SUSCRIPCIÓN. PLUSVALÍAS TÁCITAS. DIVIDENDO DEVENGADO Y NO VENCIDO

ENUNCIADO

La sociedad AA tiene un capital de 300.000 euros (acciones de valor nominal 6 €) y Reservas tiene por valor de 180.000 euros.

La sociedad AA ha acordado repartir un dividendo de 1 euro a cada una de las acciones que todavía no se ha hecho efectivo.

La sociedad AA también ha acordado ampliar capital emitiendo una acción nueva por cada 5 antiguas al precio correspondiente al valor nominal de las acciones.

La sociedad BB, poseedora de 1.000 acciones de la sociedad AA, adquiridas por 7 euros cada una más la parte proporcional de la plusvalía tácita existente en la sociedad AA en el momento de la adquisición de 50.000 euros, decide vender sus acciones de la Sociedad AA por el valor teórico actual más la plusvalía tácita que subsiste más el valor teórico de los derechos de suscripción y más el dividendo pendiente de cobro.

La sociedad CC adquiere en el mismo acto, como inversión financiera permanente, las acciones que la Sociedad BB tiene de la Sociedad AA y suscribe también las acciones de la sociedad AA a las que tiene derecho, pagando todo por Banco.

SE PIDE el asiento que hará la sociedad CC de adquisición de las acciones.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

Según la norma de valoración 8.ª del PGC los valores negociables comprendidos en los grupos 2 ó 5, sean de renta fija o variable, se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra. **Este precio estará constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación**. A estos efectos, se deberán observar los criterios siguientes:

a) El importe de los derechos preferentes de suscripción se entenderá incluido en el precio de adquisición.

b) **El importe de los dividendos devengados o de los intereses explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra no formará parte del precio de adquisición. Dichos dividendos o intereses se registrarán de forma independiente,** atendiendo a su vencimiento.

c) En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia; al mismo tiempo, se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

De la información contenida en este enunciado se pueden obtener los siguientes datos:

Capital social de la sociedad AA = 300.000 € = 50.000 acciones × 6 € nominal

Plusvalía tácita por acción de la sociedad AA cuando BB adquiere acciones de AA $= \dfrac{50.000\,€}{50.000\ \text{acc.}} = 1\,€/\text{acc.}$

Precio de adquisición de 1.000 acciones de la sociedad AA en poder de BB = 1.000 acc. × (7+1) = 8.000 €

$$\text{Valor teórico actual de 1 acción de AA} = \frac{\text{PN de AA}}{\text{N.º acc. en circ.}} = \frac{300.000 + 180.000}{50.000 \text{ acc.}} = 9{,}6 \text{ €}$$

Plusvalía tácita que subsiste en el momento de la compra = 1 €/acc.

$$\text{Valor teórico de 1 dcho. de suscripción derivado de una acción antigua de AA} = \frac{\text{N (Cotiz. acc. antigua} - \text{E)}}{\text{A + N}} = \frac{1\,(9{,}6 - 6)}{5 + 1} = 0{,}6 \text{€}$$

Como el supuesto no proporciona la cotización de la acción antigua se considera como tal su valor teórico, en este caso, 9,6 €.

Dividendo pendiente de cobro = 1 €/acc.

El precio de venta al cual BB vende las acciones que posee de la sociedad AA, según señala el enunciado, será:

Pv = 1.000 acc. (VTC actual + Plusvalía tácita que subsiste + Valor tco. de D_s + Dividendo pendiente de cobro) = 1.000 acc. (9,6 + 1 + 0,6 + 1) = 12.200 €

Por la adquisición de las acciones que hará la sociedad CC:

12.400	*Inversiones financieras permanentes en capital (250)* [Padq = 12.200 – (1.000 acc. × × 1 €/acc.) + 200 acc. × 6 €]		
1.000	*Dividendo a cobrar (545)* (1.000 acc. × 1 €/acc.)		
		a *Bancos c/c (572)* (12.200 + 1.200)	*13.400*

x

En esta ampliación de capital de la sociedad AA de una acción nueva por cada cinco antiguas, la sociedad CC con los 1.000 derechos de suscripción correspondientes a las 1.000 acciones que compra a la sociedad BB puede adquirir 200 acciones nuevas de la sociedad AA a su valor de emisión (6 €).

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

ANTICIPOS PARA INMOVILIZACIONES MATERIALES. ADQUISICIÓN DE UN INMOVILIZADO MATERIAL ENTREGANDO COMO PAGO PARCIAL OTRO INMOVILIZADO MÁS UN DIFERENCIAL MONETARIO. EL IVA EN ESTE TIPO DE OPERACIONES

ENUNCIADO

La sociedad AA tiene en su activo el siguiente bien del inmovilizado:

- Maquinaria A (2231): 20.000 euros.
- Amortización acumulada inmovilizado material (maquinaria A) (28231): 15.000 euros.

Deseando adquirir una nueva máquina para sustituir a la anteriormente indicada se llega a un acuerdo con el proveedor de la nueva maquinaria B, que tiene un valor en el mercado de 24.000 euros, de que se lleve a cabo una permuta en las siguientes condiciones:

- El proveedor de la maquinaria nueva se quedará con la vieja y además se le pagará en total un importe de 14.000 euros más los diferenciales de IVA que correspondan al tipo del 16 por 100.
- Del importe de 14.000 euros, el día 1-05-XX, se le paga un anticipo de importe 5.000 euros más el IVA correspondiente.
- El día 20-05-XX se lleva a cabo la operación que queda totalmente saldada entre las partes.
- Todos los pagos se llevan a cabo por la cuenta corriente bancaria.

SE PIDE el asiento de la operación realizada el día 20-05-XX.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

Según el artículo 75.Dos de la Ley del IVA en el caso de que una empresa o un empresario o profesional entregue dinero a cuenta de futuras compras de existencias o de bienes de inmovilizado, **el IVA se devenga en el momento del anticipo.**

Por el pago del anticipo al proveedor de la maquinaria:

1-5-XX

5.000	*Anticipos para inmovilizado material (239)*		
800	*Hacienda Pública, IVA soportado (472)* (16% 5.000)		
		a *Bancos c/c (572)* (12.200 + 1.200)	*5.800*

x

Siguiendo la norma primera sobre formas especiales de adquisición del inmovilizado material contenidas en la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991, en las operaciones de permuta del inmovilizado material se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

a) **El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor**.

b) No obstante lo anterior, para el caso en que existan provisiones que afecten al inmovilizado cedido, la diferencia entre el precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor de mercado de este último fuera mayor que el valor neto contable del bien cedido a cambio.

c) Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor de mercado del referido bien.

d) El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor neto contable.

Además en las adquisiciones de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material, la empresa que recibe el inmovilizado a cambio de otro más un diferencial monetario valorará en general el bien recibido por el valor neto contable del bien que transmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del bien recibido.

Por la contabilización de la permuta:

20-5-XX

15.000	*Amortización acumulada maquinaria A (28231)*		
19.000	*Maquinaria B (2232)* VNC entregado + Dif. monetario [(20.000 – 15.000) + 14.000]		

3.040	*Hacienda Pública, IVA soportado (472)* [16% (Pv – Anticipo)] [16% (24.000 – 5.000)]			
		a	*Maquinaria A (2231)*	*20.000*
		a	*Hacienda Pública, IVA repercutido (477)* (16% 10.000)	*1.600*
		a	*Anticipos para inmovilizado material (239)*	*5.000*
		a	*Bancos c/c (572)* [(14.000 – 5.000) + (3.040 – 1.600)]	*10.440*

x

En este caso el bien recibido, la maquinaria B, se valora por el valor neto contable del bien entregado más el importe del anticipo, es decir, por 19.000 euros ya que no supera el límite máximo del valor de mercado del citado bien recibido (24.000 €).

Por la entrega de la maquinaria A al proveedor la sociedad AA ha de repercutir IVA en el 16% del precio de venta de dicha maquinaria. En este sentido, si la sociedad AA no entrega al proveedor la maquinaria A, el precio de adquisición de la máquina B para la sociedad AA es de 24.000 euros. Sin embargo, si le entrega también la maquinaria A, el diferencial monetario que ha de pagar la sociedad AA por la maquinaria B se reduce a 14.000 euros. De lo anterior se deduce que el precio de venta de la maquinaria A es en esta operación: 24.000 – 14.000 = 10.000 euros.

CASO PRÁCTICO NÚM. 6

IMPUESTO DE SOCIEDADES. CÁLCULO DEL IMPUESTO DEVENGADO. CÁLCULO DEL IMPUESTO A PAGAR. LIQUIDACIÓN CONTABLE DEL IMPUESTO. SALDO DE LAS CUENTAS RELATIVAS A LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES A 31 DE DICIEMBRE

ENUNCIADO

Una sociedad presenta un resultado contable antes de impuestos en el año XX (éste es el segundo año de ejercicio de la actividad) de 80.000 euros.

A la hora de calcular el gasto por el impuesto y el impuesto a pagar es preciso tener en cuenta los siguientes datos:

1. Un gasto contable de 4.000 euros del año pasado, es gasto fiscal este año.
2. Un ingreso contable de 5.000 euros de este año, es ingreso fiscal el año próximo.
3. Un gasto contable de 6.000 euros de este año, no es considerado gasto deducible.
4. Un ingreso contable de 7.000 euros del año pasado, es ingreso fiscal este año.
5. Un gasto contable de 8.000 euros de este año, es gasto fiscal el año próximo.
6. Un ingreso contable de 9.000 euros de este año, no es computable a efectos fiscales.
7. Se compensa base imponible negativa de 3.000 euros del ejercicio anterior.
8. El tipo del impuesto sobre sociedades es el 30 por 100.
9. Existe un derecho a deducción por incentivos fiscales de 14.000 euros, pero que tiene como límite el 35 por 100 de la cuota íntegra.
10. Retenciones, ingresos a cuenta y pagos a cuenta tiene por importe 2.100 euros.

SE PIDE, una vez calculado el gasto por el impuesto y el impuesto a pagar, el saldo que queda en las siguientes cuentas antes de regularizar, sabiendo que el año pasado la empresa contabilizó los créditos y débitos impositivos correspondientes aplicando el tipo del 30 por 100:

473. Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta.
4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.
4745. Crédito por pérdidas a compensar.
4752. Hacienda Pública acreedor por impuesto sobre sociedades.
479. Impuesto sobre beneficios diferido.
630. Impuesto sobre beneficios.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 6

Análisis de las diferencias entre el ámbito contable y fiscal en el año XX

1)

Gto. contable	Gto. fiscal	Dif. temporal	ISBA	
0	4.000	(4.000)	1.200	H Revierte de ejercicios anteriores

2)

Ing. fiscal	Ing. contable	Dif. temporal	ISBD	
0	5.000	(5.000)	1.500	H Con origen en el ejercicio

3)

Gto. contable	Gto. fiscal	Dif. permanente
6.000	0	6.000

4)

Ing. fiscal	Ing. contable	Dif. temporal	ISBD
7.000	0	7.000	2.100

D Revierte de ejercicios anteriores

5)

Gto. contable	Gto. fiscal	Dif. temporal	ISBA
8.000	0	8.000	2.400

D Con origen en el ejercicio

6)

Ing. fiscal	Ing. contable	Dif. permanente
0	9.000	(9.000)

Cálculo del impuesto devengado		**Cálculo del impuesto a pagar**	
Resultado económico antes de impuestos .	80.000	Resultado contable ajustado	77.000
± Diferencias permanentes		± Diferencias temporales	
		Con origen en el ejercicio	
• Punto 3)	6.000	• Punto 2)	(5.000)
• Punto 6)	(9.000)	• Punto 5)	8.000
= Resultado contable ajustado	77.000	Que revierten de ejercicio anterior	
× tipo impositivo 30%			
= Impuesto bruto	23.100	• Punto 1)	(4.000)
– Deducciones y bonificaciones	(8.400)	• Punto 4)	7.000
= Impuesto devengado	14.700	= Base imponible previa	83.000
		– Compensación BINEA	(3.000)
		= Base imponible	80.000
		× tipo impositivo 30%	
		= Cuota íntegra	24.000
		– Deducciones y bonificaciones	(8.400)
		= Cuota líquida	15.600
		– Retenciones soportadas, IC y PC	(2.100)
		= Cuota diferencial a pagar	13.500

Según se desprende del enunciado tanto el derecho a la deducción por incentivos fiscales como la deducción aplicada en el ejercicio están limitadas en el 35 por 100 de la cuota íntegra. De este modo:

Derecho a deducción por incentivos fiscales = 14.000 €.

Límite 35% cuota íntegra = 35% 24.000 = 8.400 €.

Aunque no lo requiere expresamente el enunciado del supuesto, esta empresa el último día del ejercicio contabilizaría la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de la siguiente manera:

31-12-XX

14.700	*Impuesto sobre beneficios (630)*		
2.100	*Impuesto sobre beneficios diferido (479)* (30% 7.000)		
2.400	*Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)* (30% 8.000)		
		a Hacienda Pública, acreedor por IS (4752)	*13.500*
		a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	*2.100*
		a Crédito por pérdidas a compensar (239) (30% 3.000)	*900*
		a Impuesto sobre beneficios anticipado (4740) (30% 4.000)	*1.200*
		a Impuesto sobre beneficios diferido (479) (30% 5.000)	*1.500*

x

Este supuesto se ha solucionado considerando que el enunciado pide el saldo de las siguientes cuentas después de la liquidación contable del impuesto y antes de cerrar las cuentas de gestión que hubieran surgido en dicha liquidación llevando su saldo a pérdidas y ganancias y también antes del cierre de contabilidad.

Cuenta		Saldo	
473.	Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta	0 €	
4740.	Impuesto sobre beneficios anticipado	2.400 €	Deudor
4745.	Crédito por pérdidas a compensar	0 €	
4752.	Hacienda Pública acreedor por impuesto sobre sociedades	13.500 €	Acreedor
479.	Impuesto sobre beneficios diferido	1.500 €	Acreedor
630.	Impuesto sobre beneficios	14.700 €	Deudor

CASO PRÁCTICO NÚM. 7

COSTE DE PRODUCCIÓN DEL EJERCICIO. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS

ENUNCIADO

Una empresa tenía las siguientes existencias iniciales al comenzar el año XX:

- Materias primas (c/ 310): 1.000 euros.
- Productos en curso (c/ 330): 20 unidades.
- Productos terminados (c/ 350): 25 unidades.

Del año pasado, que fue el primero de ejercicio de la actividad, se sabe:

1. Que el total coste de producción fue 60.000 euros.
2. Que los productos terminados vendidos fueron 259 unidades.
3. Que los productos en curso tenían un grado de avance al acabar el año del 80 por 100.

Durante el año XX se ha realizado compras de materias primas por 13.200 euros y se han empleando en fabricación 13.000 euros.

El total coste de personal es 60.000 euros y está afecto a fabricación el 70 por 100. El total coste de amortización de la maquinaria de fabricación es 10.000 euros.

De coste indirectos imputables a la fabricación se calcula un 10 por 100 de los costes directos.

Al acabar el año productos en curso hay 25 unidades, con un grado de avance del 60 por 100, los productos en curso al comenzar el año se han terminado y se han iniciado y terminado en el año productos por 306 unidades.

Se han vendido productos terminados por 255 unidades.

SE PIDEN los asientos de regularización de las existencias.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 7

Siguiendo la norma de valoración 13.ª del PGC los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los costes directamente imputables. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.

El coste de producción del ejercicio engloba dos factores de costes:

1. Costes de aprovisionamiento.
    a. Directos: consumo de materias primas del ejercicio,
    b. Indirectos: otros costes de almacén de materias primas distintos del consumo.
2. Costes de transformación industrial.
    a. Directos: mano de obra directa empleada en la producción del ejercicio.
    b. Indirectos: mano de obra indirecta, gastos de energía utilizada en la producción, etc.

Además, según la citada norma de valoración de existencias, en ningún caso formarán parte del coste de producción ni los costes comerciales o de distribución de los productos, ni los costes de administración o generales de la empresa, ni los costes financieros derivados de deudas contraídas por la empresa con terceros para poder producir, ni los costes de oportunidad ni subactividad.

• Coste de producción del año XX-1.

Al ser el año XX-1 el primero de ejercicio de la actividad, no existen existencias iniciales en el año XX-1.

En la siguiente tabla se pone de manifiesto en qué se ha empleado o gastado el coste de producción del ejercicio así como también se indica la producción equivalente, es decir, se traduce a número de unidades de productos terminados toda la producción del ejercicio para poder así calcular el coste de producción por unidad de producto terminado.

Coste de producción del ejercicio XX-1	60.000 €
Empezar y terminar (259 uds. + 25 uds.) de productos terminados	284 uds.
Empezar 20 uds. de existencias finales de productos en curso	20 uds. × 80% = 16 uds.
= Producción equivalente	300 uds.
Coste unitario de producción	$\frac{60.000\ €}{300\ uds.} = 200\ €$

Valoración de las existencias finales del ejercicio XX-1:

– Materias primas: 1.000 €.
– Productos en curso: 20 uds. × 80% × 200 € = 3.200 €.
– Productos terminados: 25 uds. × 200 € = 5.000 €.

• Coste de producción del año XX.

Coste de producción XX	= Costes de aprov.	+ Costes de transformación industrial	= 71.500 €
	Directos ..... 13.000 € Indirectos ..... 1.300 € (10% 13.000)	Directos ..... 52.000 € [(70% 60.000) + 10.000] Indirectos ..... 5.200 € (10% 52.000)	

Coste de producción del ejercicio XX	71.500 €
Terminar 20 uds. de productos en curso	20 uds. × 20% = 4 uds.
Empezar y terminar 306 uds. de productos terminados	306 uds.
Empezar 25 uds. de existencias finales de productos en curso	25 uds × 60% = 15 uds.
= Producción equivalente	325 uds.
Coste unitario de producción	$\frac{71.500\ €}{325\ uds.} = 220\ €$

Valoración de las existencias finales del ejercicio XX:

– Materias primas: 1.200 €.

Ef de MP = Existencias iniciales + Compras netas – Consumo.
Ef de MP = 1.000 + 13.200 – 13.000 = 1.200 €.

– Productos en curso: 25 uds. × 60% × 220 € = 3.300 €.

– Productos terminados: 96 uds. × 220 € = 21.120 €.

Ef de PT en unidades físicas = Existencias iniciales + Uds. terminadas en el ejercicio – – Uds. vendidas netas – Uds. perdidas en almacén.

Ef de PT en unidades físicas = 25 + (20 + 306) – 255 – 0 = 96 uds.

Al no proporcionar el supuesto el criterio de valoración de existencias que se ha de aplicar se considera que las 96 unidades son parte de los productos terminados en el ejercicio XX y se valoran, por tanto, al coste de producción unitario del ejercicio XX.

Por la regularización de existencias:

31-12-XX

1.000	*Variaciones de existencias de materias primas (611)*		
		a Materias primas (310) (Existencias iniciales)	*1.000*
	x		
1.200	*Materias primas (310)* (Existencias finales)		
		a Variaciones de existencias de materias primas (611)	*1.200*
	x		
3.200	*Variaciones de existencias de productos en curso (710)*		
		a Productos en curso (330) (Existencias iniciales)	*3.200*
	x		
3.300	*Productos en curso (330)* (Existencias finales)		
		a Variaciones de existencias de productos en curso (710)	*3.300*
	x		
5.000	*Variaciones de existencias de productos terminados (712)*		
		a Productos terminados (350) (Existencias iniciales)	*5.000*
	x		
21.120	*Productos terminados (350)* (Existencias finales)		
		a Variaciones de existencias de productos terminados (712)	*21.120*
	x		

CASO PRÁCTICO NÚM. 8

FUSIÓN POR ABSORCIÓN. CÁLCULO DEL PATRIMONIO NETO DE FUSIÓN. VALORES TEÓRICOS A EFECTOS DE FUSIÓN. ELABORACIÓN DEL BALANCE DE SITUACIÓN DE LA SOCIEDAD ABSORBENTE DESPUÉS DE LLEVARSE A CABO LA FUSIÓN

ENUNCIADO

La sociedad XX presenta el siguiente balance:

Activo		Pasivo	
2 acciones de la sociedad YY	40	Capital (10 acciones)	1.000
Otros activos XX	6.960	Reservas	4.000
		Otros pasivos XX	2.000
Total activo	7.000	Total pasivo	7.000

La sociedad YY presenta el siguiente balance:

Activo		Pasivo	
Otros activos YY	2.000	Capital (50 acciones)	500
		Reservas	400
		Otros pasivos YY	1.100
Total activo	2.000	Total pasivo	2.000

Ambas sociedades acuerdan fusionarse, siendo la Sociedad XX la absorbente y la Sociedad YY la absorbida.

Los acuerdos de fusión son los siguientes:

- En XX reconocer un mayor valor del inmovilizado de 2.940.
- En YY reconocer un fondo de comercio de 1.600.

SE PIDE el balance en la Sociedad XX después de llevarse a cabo la fusión.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 8

• Patrimonio neto a efectos de fusión de YY (sociedad absorbida)

Patrimonio neto según balance		900
Capital social	500	
Reservas	400	
± Ajustes de los acuerdos de fusión		
• Reconocimiento de un fondo de comercio		+ 1.600
± Ajustes de la cartera de valores		–
= Patrimonio neto rectificado a efectos de fusión		2.500 €

Denominando V' al valor teórico a efectos de fusión de una acción de YY de 10 euros nominales:

$$V' = \frac{\text{Patrimonio neto de fusión}}{\text{N.º de acc. en circulación}} = \frac{2.500\,€}{50\text{ acc.}} = 50\,€$$

• Patrimonio neto a efectos de fusión de XX (sociedad absorbente)

Patrimonio neto según balance		5.000
Capital social	1.000	
Reservas	4.000	
± Ajustes de los acuerdos de fusión		
• Plusvalía del inmovilizado		+ 2.940
± Ajustes de la cartera de valores		
– Valor contable de la participación en YY		– 40
+ Valor teórico de fusión de la participación en YY ..... (2 acc. × V' = 2 acc. × 50)		+ 100
= Patrimonio neto rectificado a efectos de fusión		8.000 €

Denominando V al valor teórico a efectos de fusión de una acción de XX de 100 € nominales:

$$V = \frac{\text{Patrimonio neto de fusión}}{\text{N.º de acc. en circulación}} = \frac{8.000\,€}{10\text{ acc.}} = 800\,€$$

Dado que V y V' deben ir referidas a acciones del mismo nominal, en este caso, se va a optar por reconducir dichos valores teóricos a un nominal de 10 euros. Así, para acciones de 10 euros nominal:

$V = 80$ €

$V' = 50$ €

A continuación se procede a calcular el número de acciones de 10 euros nominal a emitir por la sociedad absorbente XX (n):

$$n = \frac{(N' - I')\,V'}{V} - I - Ap = \frac{(50 - 2)\,50}{80} - 0 - 0 = 30 \text{ acciones de } 10 \text{ € nominal}$$

Siendo:

N': número de acciones en circulación de la sociedad absorbida.

I': número de acciones de la absorbida en poder de la absorbente.

V': valor teórico a efectos de fusión de una acción de la sociedad absorbida.

I: número de acciones de la absorbente en poder de la absorbida.

V: valor teórico a efectos de fusión de una acción de la sociedad absorbente.

Ap: número de acciones propias de la absorbente que ésta va a entregar como parte del pago a los socios de la sociedad absorbida.

Estas 30 acciones de 10 euros nominal van a ser emitidas por la sociedad XX a un valor de emisión V = 80 €.

Balance de situación de XX después de llevarse a cabo la fusión

Activo		**Pasivo**	
Otros activos XX (6.960 + 2.940)	9.900	Capital (10 acc. × 100 € N) + (30 acc. × 10 € N) .	1.300
Fondo de comercio	1.600	Prima de emisión de acciones	2.100
Otros activos YY	2.000	[30 acc. × (Valor emisión – nominal)]	
		[30 acc. (80 – 10)]	
		Reservas	4.000
		Otros pasivos XX	2.000
		Otros pasivos YY	1.100
		Pérdidas y ganancias	3.000
		Plusvalía inmovilizado: 2.940	
		Ajuste cartera valores: 60	
Total activo	13.500	Total pasivo	13.500

CASO PRÁCTICO NÚM. 9

DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS DE UN EJERCICIO CUANDO ANTES DEL REPARTO EL PATRIMONIO NETO ES INFERIOR AL CAPITAL SOCIAL

ENUNCIADO

Una sociedad ha tenido un resultado contable de 60.000 euros y pretende repartir a sus accionistas el máximo dividendo posible, para lo cual se dispone, además, de la siguiente información con respecto a las cuentas que se indican:

Capital social (100): 120.000 euros, Reserva legal (112): 21.000 euros, Resultados negativos de ejercicios anteriores (121): 30.000, Gastos de constitución (200): 600.

SE PIDE el asiento de acuerdo de reparto del resultado contable.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 9

En virtud del artículo 213 de la Ley de Sociedades Anónimas la junta general resolverá sobre la aplicación del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

Una vez cubiertas las atenciones previstas por la Ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto contable no es, o a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.

Igualmente se tendrá en cuenta lo previsto en el artículo 194, según el cual hasta que no hayan sido amortizados por completo los gastos de establecimiento, los gastos de investigación y desarrollo y el fondo de comercio, 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.

Por último, según **el artículo 214 de la Ley de Sociedades Anónimas, 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.**

Asimismo, la reserva legal, mientras no supere el límite indicado sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.

Por el reparto del resultado contable:

60.000	*Pérdidas y ganancias (129)*			
		a	*Reserva legal (112)*	*3.000*
		a	*Resultados negativos de ejercicios anteriores (121)* (6.000 + 24.000)	*30.000*
		a	*Reservas voluntarias (117)*	*600*
		a	*Dividendo activo a pagar (525)* (Resto)	*26.400*

x

Para cumplir con la obligación legal de dotar la reserva legal se compara en primer lugar:

20% Capital social = 20% 120.000 = 24.000 €
Reserva legal = 21.000 €

Por lo tanto, al tratar de repartir el máximo dividendo posible no es necesario dotar la reserva legal en el 10 por 100 del beneficio de este ejercicio, esto es en 6.000 euros, sino tan sólo en la cantidad necesaria (3.000 €) para alcanzar el límite del 20 por 100 del capital social.

Seguidamente se procede a comparar el patrimonio neto de esta sociedad, una vez cumplidas las obligaciones legales, con el capital social:

Patrimonio neto =	Capital social	120.000 €
(sin la cuenta 129)	Reserva legal	24.000 €
	Resultados negativos ejercicios anteriores	(30.000 €)
		114.000 €

El patrimonio neto de esta empresa resulta así ser inferior en 6.000 euros al capital social de la misma. Como consecuencia, se han de sanear resultados negativos de ejercicios anteriores en dicho importe.

A continuación, y partiendo de la hipótesis de que la cuenta «resultados negativos de ejercicios anteriores» se considera como una reserva de libre disposición negativa, se desarrolla el estudio del cumplimiento de los requisitos del artículo 194.

Gastos pendientes de amortizar del artículo 194:

- Gastos de constitución ..... 600 €

Reservas de libre disposición que cubran dichos gastos pendientes de amortizar:

- Resultados negativos de ejercicios anteriores ..... (24.000 €)

De lo anterior se deduce que, en este reparto del resultado, esta empresa debe dotar reservas de libre disposición por un importe total de: 600 + 24.000 = 24.600 euros, los cuales se reparten de la siguiente manera:

Saneamiento de resultados negativos de ejercicios anteriores ..... 24.000 €

Reservas voluntarias ..... 600 €

El resto del beneficio de esta sociedad en este ejercicio, 26.400 euros, podrá ser aplicado como un reparto de dividendos entre sus socios.

CASO PRÁCTICO NÚM. 10

OPERACIÓN DE *LEASE-BACK*. DESCUENTO DE EFECTOS. DEVOLUCIONES DE COMPRAS Y OPERACIONES SIMILARES

ENUNCIADO

Una empresa atraviesa una situación trascendente de desajuste de tesorería que podría llegar a una suspensión de pagos. Para evitar esto realiza las siguientes operaciones:

1. Vende unas construcciones (221) cuyo valor de adquisición fue de 300.000 euros y que tienen una amortización acumulada del inmovilizado material (282) de 90.000 euros, las vende por 240.000 euros más el 16 por 100 de IVA e inmediatamente concierta con el comprador un contrato de arrendamiento a 10 años, con cuotas anuales de 28.600 euros, con una opción de compra de 2.000 euros a pagar con la décima cuota. Los gastos de formalización de esta operación han sido 1.000 euros ingresados de menos en el banco.
2. Ha llevado al banco efectos comerciales que tenía en cartera por 30.000 euros, el banco los descuenta abonando en cuenta 29.100 euros.
3. Ha procedido a devolver mercaderías compradas por 24.000 euros más el IVA al 16 por 100 y que estaban pendientes de pago y documentadas las deudas en facturas.

SE PIDE reflejar estas operaciones mediante los asientos que correspondan.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 10

1.º Por el reflejo contable de las operaciones:

90.000	*Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*			
210.000	*Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)* (Valor neto contable del bien)			
		a	*Construcciones (221)*	*300.000*
		x		

277.400	*Bancos c/c (572)*		
	(Pv + IVA reperc. – Gtos. form.)		
	(240.000 + 38.400 – 1000)		
1.000	*Gastos de formalización de deudas (270)*		
48.000	*Gastos por intereses diferidos (272)*		
	(Deuda – Financiación recibida)		
	[(28.600 + 259.400) – 240.000]		
		a *Acreedores a c/p por activos financieros (528)*	*28.600*
		(1 cuota)	
		a *Acreedores a l/p por activos financieros (178)*	*259.400*
		(9 cuotas + Opción de compra)	
		[(9 × 28.600) + 2.000]	
		a *Hacienda Pública, IVA repercutido (477)*	*38.400*
		(16% Precio de venta)	
		(16% 240.000)	

x

Se ha procedido a la activación de los gastos de formalización de la operación puesto que se devengan en más de un ejercicio y se han considerado relevantes.

2.º Por el reflejo contable de las operaciones:

30.000	*Efectos comerciales descontados (4311)*		
		a *Efectos comerciales en cartera (4310)*	*30.000*

x

29.100	*Bancos c/c (572)*		
900	*Intereses por descuento de efectos (664)*		
		a *Deudas por efectos descontados (5208)*	*30.000*

x

3.º Por el reflejo contable de las operaciones:

27.840	*Proveedores (400)*		
		a *Devoluciones de compras y operaciones similares (608)*	*24.000*
		a *Hacienda Pública, IVA soportado (472)*	*3.840*
		(16% 24.000)	

x