

- **El IS en 2013 (I). Elenco de modificaciones. Establecimientos permanentes.** *Eduardo Sanz Gadea*
- **Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo.** *Juan Carlos Ferré Olivé*
- **Doctrina del TJUE: efectos en el IVA.** *Antonio Longás Lafuente*
- **Condonaciones de créditos intra-grupo.** *José Gabriel Martínez y David López*
- **Resoluciones del ICAC sobre deterioro de valor de los activos (II).** *Juan del Busto Méndez*
- **Consultas planteadas al ICAC.** *Juan del Busto Méndez*
- **Caso práctico de contabilidad.** *Anna Ayats Vilanova*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Marzo 2014 – Número 372

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel (*Presidente del CEF*)

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo (*Profesora del Área Tributaria del CEF*)

Javier Romano Aparicio (*Profesor del Área Contable del CEF*)

CONSEJO ASESOR

María José Aguiló García (*Socia Responsable de KPMG Abogados*)

Sotero Amador Fernández (*Profesor de Contabilidad del CEF*)

Carlos Barroso Rodríguez (*Director Departamento de Auditoría KPMG*)

Alejandro Blázquez Lidoy (*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*)

José Manuel Calderón Carrero (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Inocencio Carazo González (*Socio Director de Insesa Concursal Abogados*)

Juan Corberá Martínez (*Socio en Deloitte, SL*)

Lorenzo de las Heras Miguel (*Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España*)

María Antonia García Benau (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad*)

Francisco Alfredo García Prats (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Begoña Giner Inchausti (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad*)

José Antonio Gonzalo Angulo (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad*)

Alejandro Larriba Díaz-Zorita (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad*)

Francisco Magraner Moreno (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Juan Mestre Chesa (*Socio-Director de Pwc*)

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

María Amparo Ruiz Genovés (*Socia en Ernst & Young Auditoría*)

José Andrés Sánchez Pedroche (*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Rector de la UDIMA*)

Javier Sancho Sebastián (*Socio de Garrigues*)

Eduardo Sanz Gadea (*Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*)

Correo electrónico: revistacef@cef.es **Edición electrónica:** www.ceflegal.com



P.º Gral. Martínez Campos, 5
Gran de Gràcia, 171
Alboraya, 23
Ponzano, 15

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920

www.cef.es

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID

Tel. 914 444 920

Fax 915 938 861

Correo electrónico: info@cef.es

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.

C/ Destreza, 7

Polígono Industrial «Los Olivos»

28906 Getafe (Madrid)

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL (2014) 142,31 € (IVA no incluido)
- SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):
 - Suscriptores 16,35 € (IVA no incluido)
 - No suscriptores 19,23 € (IVA no incluido)

En la página www.cefllegal.com encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su periodo de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un coste de 5 € + IVA por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50%.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

- 14/2014** El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (I). Elenco de modificaciones. Establecimientos permanentes 5
(Eduardo Sanz Gadea)
- 15/2014** Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales 41
(Juan Carlos Ferré Olivé)
- 16/2014** Jurisprudencia del TJUE: trascendencia y efectos en el IVA 83
(Antonio Longás Lafuente)

TRIBUTACIÓN-CONTABILIDAD

- 17/2014** Condonaciones de créditos intra-grupo: régimen contable, jurídico y fiscal. Análisis de la doctrina del ICAC y de la Dirección General de Tributos 111
(José Gabriel Martínez Paños y David López Pombo)

CONTABILIDAD

- 18/2014** Resolución del ICAC sobre deterioro de valor de los activos (II): instrumentos financieros a coste amortizado 139
(Juan del Busto Méndez)
- 19/2014** Consultas planteadas al ICAC 187
(Juan del Busto Méndez)
- 20/2014** Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda 207
(Anna Ayats Vilanova)

 Solo disponible en versión digital

Las referencias aparecidas en los artículos de esta Revista (NFJXXXXX y NFCXXXXX) son los códigos que identifican los documentos en la base de datos Normacef Fiscal y Contable (<http://www.ceflegal.com/fiscal-contable.htm>)

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.

SUMMARY

Page

TAXATION

14/2014 Corporate Income Tax 2013 (I). Range of amendments. Permanent establishments	5
<i>(Eduardo Sanz Gadea)</i>	
15/2014 A new trilogy in Criminal Tax Law: criminal tax fraud, voluntary disclosure and money laundering	41
<i>(Juan Carlos Ferré Olivé)</i>	
16/2014 Jurisprudence by the Court of Justice of the European Union: importance and effect on VAT rules	83
<i>(Antonio Longás Lafuente)</i>	

TAXATION-ACCOUNTING

17/2014 Free cancellations of intra-group credit rights: accounting, legal and tax regime. Analysis of the position on the matter taken by the Spanish Chartered Accountants' Institute and the Spanish General Directorate of Taxes	111
<i>(José Gabriel Martínez Paños y David López Pombo)</i>	

ACCOUNTING

18/2014 Order of the ICAC about impairment of asset (II): financial assets measured at amortized cost	139
<i>(Juan del Busto Méndez)</i>	
19/2014 Questions formulated to ICAC	187
<i>(Juan del Busto Méndez)</i>	
20/2014 Second exam of the selective examination for the admission to the Management Body of the Employee of the Treasury	207
<i>(Anna Ayats Vilanova)</i>	

 Available only in digital

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2013 (I). ELENCO DE MODIFICACIONES. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Eduardo Sanz Gadea

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

EXTRACTO

La presente colaboración examina la tributación de las rentas obtenidas por entidades residentes en territorio español a través de establecimientos permanentes, tal y como resulta de las modificaciones introducidas por la Ley 16/2013. La novedad principal es el no cómputo de las rentas ordinarias negativas ejercicio a ejercicio, sino en el momento de la transmisión o cese del establecimiento permanente. También la minoración de las rentas negativas computables en alguno de esos momentos en el importe de las rentas positivas, las cuales continúan exentas.

La modificación puede inscribirse en lo que podría denominarse el espíritu del programa BEPS. Con todo, no se trata de una reforma sustancial, por cuanto no rechaza de manera radical el cómputo de las rentas negativas.

En fin, aun cuando las nuevas normas producen un efecto discriminatorio en el sentido del ordenamiento comunitario, se estima que hallan cobertura en las causas de justificación espigadas por el Tribunal de Justicia.

Palabras claves: Impuesto sobre Sociedades, establecimientos permanentes y beneficios económicos periódicos.

CORPORATE INCOME TAX 2013 (I). RANGE OF AMENDMENTS. PERMANENT ESTABLISHMENTS

Eduardo Sanz Gadea

ABSTRACT

The instant collaboration examines the taxation of revenues obtained by non-resident taxpayers by way of a permanent establishment, after the amendments introduced by Law 16/2013. The main change refers to losses which will not be included in the CIT taxable base as they are accrued but until the moment of either transmission or liquidation of the Permanent Establishment; moreover, the aforesaid losses will be credited against the profits, which will still be exempt.

These amendments bring cause in the spirit of BEPS program. However, this is not a substantial reform, as it does not imply the total denial of losses arising from permanent establishments.

After all, and even though the new provisions might have a discriminatory impact on EU law, they are deemed to be justified by the arguments put forward by the Court of Justice of the European Union.

Keywords: Corporate Income Tax, permanent establishments and periodic trading profits.

Sumario

Parte Introductoria. Elenco de modificaciones e innovaciones

1. Normativa modificadora del Impuesto sobre Sociedades
2. Relación de preceptos modificados o de nuevo cuño portadores de las medidas fiscales
3. Agrupación por materias de las medidas reformadoras
 - 3.1. Medidas restrictivas de la comunicación de pérdidas
 - 3.2. Medidas de incentivo fiscal
 - 3.3. Medidas restrictivas de la eliminación de la doble imposición
 - 3.4. Medidas restrictivas de la deducción de gastos contables y asimilados
 - 3.5. Medidas para sanear los balances de las entidades de crédito y asimiladas
 - 3.6. Medidas de adaptación al ordenamiento comunitario

Parte Primera. Tributación de las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes

1. Sistemas de tributación de las rentas obtenidas a través de establecimiento permanente
2. Los problemas que afligen a la tributación de las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente
 - 2.1. La configuración del establecimiento permanente
 - 2.2. Determinación de la renta imputable al establecimiento permanente
 - 2.3. Establecimiento permanente versus sociedad filial
3. Las medidas adoptadas por la Ley 16/2013 en relación con los establecimientos permanentes
 - 3.1. Rentas negativas ordinarias
 - 3.2. Rentas negativas en las transmisiones internas
 - 3.3. Rentas negativas en las transmisiones a terceros
 - 3.4. Aplicación de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición
 - 3.5. Aplicación del Derecho de la Unión Europea
 - 3.6. Perspectiva de conjunto

NOTA: Silvia LÓPEZ RIBAS ha tenido la amabilidad de leer el texto, formulando atinadas sugerencias. Los posibles errores son de la exclusiva responsabilidad del autor.

«(...) El imperio de la ley impone restricciones importantes acerca de cómo se aprueba la ley y cómo se aplica (...) la ley debe ser general en el sentido de que se aplica a todos los ciudadanos y no selecciona a individuos o grupos concretos para hacerlos objeto de un tratamiento especial (...) Asimismo es esencial que los ciudadanos sepan a qué atenerse y, por tanto, la ley debe ser clara y accesible al público (...)»

HEYWOOD, A. *Introducción a la Teoría Política*, pág. 182.

PARTE INTRODUCTORIA. ELENCO DE MODIFICACIONES E INNOVACIONES

El año 2013 ha sido pródigo en modificaciones del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, seis leyes han modificado preceptos del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), otras normas relativas a dicho impuesto, o, en fin, han añadido nuevas normas. Al tiempo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) también ha sido modificado. En fin, la Ley de Presupuestos del Estado ha establecido las previsiones habituales concernientes a la corrección monetaria, al pago fraccionado y a beneficios fiscales relativos a acontecimientos excepcionales, así como fijado las prioridades en el contexto de la fiscalidad sobre entidades no lucrativas.

1. NORMATIVA MODIFICADORA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Estas leyes han sido:

- Ley 11/2013, de 26 de julio, *de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo*.
- Real Decreto-Ley 11/2013, de 2 de agosto, *para la protección de los trabajadores a tiempo parcial y otras medidas urgentes en el orden económico y social*.
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, *de apoyo a los emprendedores y su internacionalización*.
- Ley 16/2013, de 29 de octubre, *por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras*.
- Real Decreto-ley 14/2013, de 29 de noviembre, *de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras*.
- Ley 22/2013, de 23 de diciembre, *de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014*.
- Ley 26/2013, de 27 de diciembre, *de cajas de ahorros y fundaciones bancarias*.
- Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, *por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*.

- Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, *por la que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*.

2. RELACIÓN DE PRECEPTOS MODIFICADOS O DE NUEVO CUÑO PORTADORES DE LAS MEDIDAS FISCALES

La siguiente relación da cuenta del elenco de las modificaciones¹:

- Nueva disposición transitoria cuadragésima segunda (disp. final quinta RDL 11/2013).
- Nueva disposición adicional decimonovena, relativa al régimen fiscal de las entidades de nueva creación (art. 7 Ley 11/2013). Este precepto ha sido modificado por la disposición final octava de la Ley 14/2013.
- Nueva redacción del artículo 37, relativo a la deducción por inversión de beneficios (art. 25 Ley 14/2013).
- Nueva redacción de los apartados 2 y 3 del artículo 44, relativo a las normas comunes a las deducciones previstas en el capítulo IV del título VI, del TRLIS (art. 26.Uno Ley 14/2013).
- Nueva redacción del artículo 23, relativo a la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 26.Dos Ley 14/2013). Nueva disposición transitoria cuadragésima, relativa al régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (art. 26.Cuatro Ley 14/2013).
- Nueva redacción del artículo 41, relativo a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 26.Tres Ley 14/2013).
- Derogación del apartado 3 de la disposición adicional décima, relativa a las reducciones de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades (disp. derog. Ley 14/2013).
- Nueva redacción del apartado 1 de la disposición transitoria trigésima (art. 1.Primer Ley 16/2013).
- Derogación del artículo 12.3 (art. 1.Segundo.Uno Ley 16/2013).
- Nueva letra j) del artículo 14.1 (art. 1.Segundo.Dos Ley 16/2013).
- Nueva letra k) del artículo 14.1 (art. 1.Segundo.Dos Ley 16/2013).
- Nueva letra l) del artículo 14.1 (art. 1.Segundo.Dos Ley 16/2013).
- Nuevo apartado 11 del artículo 19 (art. 1.Segundo.Tres Ley 16/2013).

¹ Cuando los preceptos afectados pertenecen al TRLIS no se indica dicha pertenencia.

- Nuevo apartado 12 del artículo 19 (art. 1.Segundo.Tres Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 4 del artículo 21 (art. 1.Segundo.Cuatro Ley 16/2013).
- Nuevo apartado 5 del artículo 21 (art. 1.Segundo.Cuatro Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 2 del artículo 22 (art. 1.Segundo.Cinco Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 4 e) del artículo 30 (art. 1.Segundo.Seis Ley 16/2013).
- Nuevos apartados 6 y 7 del artículo 30 (art. 1.Segundo.Seis Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 4 del artículo 31 (art. 1.Segundo.Siete Ley 16/2013).
- Nuevo apartado 5 del artículo 31 (art. 1.Segundo.Siete Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 5 del artículo 32 (art. 1.Segundo.Ocho Ley 16/2013).
- Nuevo apartado 6 del artículo 32 (art. 1.Segundo.Ocho Ley 16/2013).
- Nueva redacción de los apartados 2 y 3 del artículo 50 (art. 1.Segundo.Nueve Ley 16/2013).
- Nuevo apartado 4 del artículo 71 (art. 1.Segundo.Diez Ley 16/2013).
- Derogación del apartado 3 del artículo 73 (art. 1.Segundo.Once Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 4 del artículo 87 (art. 1. Segundo.Doce Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 3 del artículo 88 (art. 1. Segundo.Trece Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 3 del artículo 89 (art. 1.Segundo.Catorce Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 3 del artículo 90 (art. 1.Segundo.Quince Ley 16/2013).
- Nueva redacción del artículo 92 (art. 1.Segundo.Dieciséis Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 1 del artículo 95 (art. 1.Segundo.Diecisiete Ley 16/2013).
- Nueva disposición transitoria cuadragésima primera (art. 1.Segundo.Dieciocho Ley 16/2013).
- Nueva disposición adicional vigésima (art. 1. Tercero Ley 16/2013).
- Nueva redacción del párrafo tercero del apartado 4 del artículo 141 (art. 1.Cuarto Ley 16/2013).
- Nueva redacción del artículo 33 (art. 1.Quinto.Uno. Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 2 del artículo 38 (art. 1.Quinto.Dos. Ley 16/2013).
- Determinación de los porcentajes del pago a cuenta para 2014 (art. 2.Primer Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado 2 de la disposición transitoria trigésima (art. 2.Segundo.Uno Ley 16/2013).

- Límites a la compensación de bases imponibles negativas en 2014 y 2015 (art. 2.Segundo.Dos Ley 16/2013).
- Nueva redacción del número tres del apartado primero del artículo 9 del Real Decreto-Ley 9/2011 (art. 2.Segundo.Tres Ley 16/2013).
- Nueva redacción de los números uno, dos y tres del apartado primero del artículo 1 del Real Decreto-Ley 12/2012 (art. 2.Segundo.Cuatro Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado primero del artículo 26 del Real Decreto-Ley 12/2012 (art. 2.Segundo.Cinco Ley 16/2013).
- Normas sobre el pago fraccionado en 2014 y 2015 (art. 2.Tercero Ley 16/2013).
- Nueva disposición adicional vigésima primera en la Ley 9/2012 (disp. final segunda Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado tres del artículo 63 de la Ley 17/2012 (disp. final tercera.Uno Ley 16/2013).
- Nueva redacción del apartado tres del artículo 64 de la Ley 17/2012 (disp. final tercera.Dos Ley 16/2013).
- Nuevo apartado 13 al artículo 19 (disp. final segunda.Primeros RDL 14/2013).
- Nueva disposición adicional vigésima primera (disp. final segunda.Primeros RDL 14/2013).
- Nueva disposición adicional vigésima segunda (disp. final segunda.Segundo RDL 14/2013).
- Nueva redacción del artículo 17.1 (art. 67 Ley 22/2013).
- Nueva redacción de las letras a) y c) del artículo 84.1 (art. 69 Ley 22/2013).
- Nueva redacción de la disposición adicional duodécima (art. 70 Ley 22/2013).
- Régimen fiscal de las fundaciones bancarias (art. 49 Ley 26/2013).
- Nueva redacción del artículo 24 (disp. final quinta.Uno Ley 26/2013).
- Nueva redacción del artículo 67.3 y nuevo apartado 6 (disp. final quinta.Dos Ley 26/2013).
- Nueva redacción de la disposición adicional octava (disp. final quinta.Tres Ley 26/2013).
- Nueva disposición transitoria cuadragésima segunda (disp. final quinta.Cuatro Ley 26/2013).

Además de dichas modificaciones legales, y como consecuencia de algunas de ellas, el Real Decreto 960/2013 ha introducido determinadas modificaciones en el RIS:

- Nuevo apartado 9, en el artículo 5 (art. Primero.Primer.Uno).
- Nuevo capítulo IX del título I (art. Primero.Primer.Dos).
- Nuevo capítulo III del título II (art. Primero.Primer.Tres).
- Nuevo artículo 49 (art. Primero.Primer.Cuatro).
- Nueva redacción de los números 1.º y 5.º del artículo 60.6 (art. Primero.Segundo.Uno).
- Nueva redacción del artículo 62.4 (art. Primero.Segundo.Dos).
- Nueva redacción del artículo 66.1 (art. Primero.Segundo.Tres).

Por último, el Real Decreto 1042/2013 ha introducido un párrafo último en el artículo 61.3 (disp. final segunda).

La relación es, sencillamente, impresionante. Máxime, cuando se está en vísperas de una reforma tributaria integral. Como es lógico, el valor sustancial de las distintas modificaciones o innovaciones es distinto, tanto en el plano cuantitativo como en el cualitativo. Algunas medidas tienen un cariz protector de la recaudación, pero otras van en sentido contrario, aunque ninguna de ellas carece de una justificación, se comparta o no.

3. AGRUPACIÓN POR MATERIAS DE LAS MEDIDAS REFORMADORAS

Las medidas reformadoras pueden agruparse, temáticamente, de la siguiente manera:

3.1. MEDIDAS RESTRICTIVAS DE LA COMUNICACIÓN DE PÉRDIDAS

- Restricciones a la integración de las pérdidas de los establecimientos permanentes.
- Restricciones al cómputo del deterioro de participaciones.

3.2. MEDIDAS DE INCENTIVO FISCAL

- Incentivos fiscales para promover la creación de nuevas empresas.
- Incentivos fiscales para promover la reinversión de beneficios.
- Monetización de la deducción por I+D+i.
- Reducción de la base imponible por rentas procedentes de intangibles.
- Deducción por creación de empleo.

- Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- Incentivos fiscales a la cinematografía y audiovisual.

3.3. MEDIDAS RESTRICTIVAS DE LA ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

- Restricciones en dividendos de fuente interna.
- Restricciones en dividendos de fuente extranjera.

3.4. MEDIDAS RESTRICTIVAS DE LA DEDUCCIÓN DE GASTOS CONTABLES Y ASIMILADOS

- Limitación de los gastos por amortizaciones de tangibles.
- Limitación de gastos por amortizaciones de intangibles.
- Limitación de los gastos por fondos de comercio.
- Limitación a la compensación de bases impositivas negativas.
- Limitación a la libertad de amortización.

3.5. MEDIDAS PARA SANEAR LOS BALANCES DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO Y ASIMILADAS

- Reversión de activos por impuesto diferido.
- Conversión de activos por impuesto diferido en crédito.
- Régimen fiscal de las fundaciones bancarias.
- Obra benéfico-social de las cajas de ahorros y fundaciones bancarias.
- Grupos fiscales financieros.
- Operaciones de reestructuración y resolución de las entidades de crédito.

3.6. MEDIDAS DE ADAPTACIÓN AL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

- Tributación de salida por traslado de residencia o transferencia de activos.
- Tributación de salida en el ámbito de las operaciones de fusión y asimiladas.

PARTE PRIMERA. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

1. SISTEMAS DE TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Aun cuando las normas establecidas por la Ley 16/2013 únicamente afectan a la tributación, en sede de la casa central, de las rentas de carácter negativo, su mejor comprensión aconseja recordar algunos aspectos básicos de la tributación de las rentas imputables a los establecimientos permanentes.

Como es sabido, existen dos sistemas de tributación de las rentas derivadas de las operaciones realizadas a través de establecimiento permanente, a saber, el de imputación y el de exención.

En el método de imputación las rentas, positivas o negativas, se integran en la base imponible de la casa central, y el impuesto extranjero se deduce de la cuota con el límite de la parte de la misma que corresponde a la renta del establecimiento permanente (art. 31 TRLIS).

En el método de exención las rentas positivas están exentas, y las rentas negativas se integran en la base imponible de la casa central, pero las rentas positivas posteriores a las negativas se integran en la base imponible hasta el importe de estas últimas (art. 22 TRLIS).

El sistema de imputación estuvo vigente en España hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 8/1996, que introdujo el sistema de exención, aunque sin desplazar al sistema de imputación, de manera tal que, desde aquella reforma normativa, los dos han venido conviviendo, correspondiendo al sujeto pasivo el derecho de opción (art. 22.4 TRLIS).

El método de exención es más ventajoso para el obligado tributario cuando el impuesto pagado en el extranjero por razón de las rentas imputables al establecimiento permanente es inferior al que, por esas rentas, corresponde por el Impuesto sobre Sociedades. Por esta razón el sistema de exención ha devenido en el comúnmente aplicable, de forma tal que el sistema de imputación ha quedado relegado a aquellos casos, ciertamente marginales, en los que no se cumplen los requisitos que abren la puerta a la aplicación del sistema de exención.

2. LOS PROBLEMAS QUE AFLIGEN A LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS MEDIANTE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Tanto en el sistema de imputación como en el de exención ha de acotarse, dentro de la renta de la casa central, la parte imputable a las operaciones realizadas a través del establecimiento permanente. En el sistema de imputación, para determinar la parte de cuota que deriva de esa renta, y en el de exención, para excluirla de la base imponible. Ese acotamiento, técnicamente factible, se produce en un escenario de potencial fricción entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

La intensidad de esa fricción aumenta en el sistema de exención a medida que el tipo de gravamen del país donde está ubicado el establecimiento permanente disminuye por comparación con el tipo de gravamen del país donde está situada la casa central. Por el contrario ese alejamiento aligera la tensión en el sistema de imputación. La intensidad de la fricción cambia su sentido cuando la relación entre los tipos de gravamen también lo hace. Por eso, a grandes líneas, los países con tipos de gravamen relativamente elevados debieran preferir, desde la perspectiva de prevenir las tensiones en la aplicación de las normas fiscales, el sistema de imputación. Sin embargo, razones de competitividad han empujado hacia el método de exención².

2.1. LA CONFIGURACIÓN DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Tanto el sistema de imputación como el de exención se proyectan en relación con la realización de operaciones mediante establecimiento permanente, sin duda porque se construyen en un contexto en el que se supone que el país de acogida de la inversión solamente gravará las rentas derivadas de la realización de operaciones mediante establecimiento permanente, pero no cuando tales rentas procedan de operaciones que no determinan la existencia de un establecimiento permanente.

El primer paso que debe darse en orden a la aplicación de los referidos métodos es apreciar la existencia del establecimiento permanente. El apartado 3 del artículo 22 del TRLIS establece tres vías al efecto, a saber, una definición autónoma, una remisión al artículo 13.1 a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), y otra remisión al convenio bilateral que resulte aplicable, la cual tiene carácter preferente.

En este punto interesa señalar que la apreciación de los hechos determinantes de esa existencia, a los efectos de aplicar las normas sobre eliminación de la doble imposición, corresponde a la jurisdicción fiscal donde reside la entidad titular del establecimiento permanente. Cabría, por tanto, que el país de la fuente no apreciara la existencia de establecimiento permanente y sí lo hiciera la autoridad fiscal donde reside la casa central.

No se pretende ahondar en la conceptualización del establecimiento permanente, pero siendo su presencia presupuesto para aplicar alguno de los dos métodos para eliminar la doble imposición previstos en el TRLIS, sí parece oportuno recordar que la identificación del mismo ha venido padeciendo dosis crecientes de incertidumbre a medida que el comercio electrónico se ha ido extendiendo, y también al compás de la aparición de nuevas formas de presentación jurídico-formal de los mismos hechos sustantivos. Así ha acontecido, entre otros supuestos, en el tránsito de las sociedades filiales desde una operatoria fabril y comercial autónoma a otra regida por contratos de maquila en los que operan a porcentaje sobre el coste de producción, lo que ha determinado que algunas administraciones tributarias hayan esgrimido la existencia de un establecimiento permanente singular construido

² El sistema de exención está en vigor, entre otros Estados miembros, en Francia, Alemania y Reino Unido. European Tax Handbook (2013).

sobre la base de la filial que opera de la forma reseñada, intentando, de esta manera, rescatar el margen comercial trasladado a la casa central. Los casos *Dell* y *Roche*, entre otros, así lo atestiguan³.

2.2. DETERMINACIÓN DE LA RENTA IMPUTABLE AL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El segundo paso es determinar la renta imputable a las operaciones realizadas a través del establecimiento permanente.

Tres tareas, no siempre fáciles, han de ejecutarse, a saber, la adscripción de las operaciones al establecimiento permanente, la identificación de los ingresos y gastos (directos e indirectos) imputables a esas operaciones y la valoración de las operaciones formalmente realizadas entre el establecimiento permanente y la casa central. En suma, se trata de acotar una porción de las operaciones realizadas por la casa central e imputarlas al establecimiento permanente. No se trata, por tanto, de establecer unas reglas específicas definitorias de los ingresos y gastos inherentes al establecimiento permanente, sino de espigar el conjunto de los mismos imputable al mismo.

Ni el precepto regulador del método de exención (art. 22 TRLIS) ni el regulador del método de imputación (art. 31 TRLIS) contienen reglas sobre el particular. Tampoco los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. Las únicas reglas con las que se cuenta son los criterios establecidos en el *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes* de la OCDE. Esos criterios han influido de manera determinante en la versión actual del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE y, por tanto, dicho precepto, y los de contenido similar de los convenios bilaterales, deben interpretarse a la luz de las pautas contenidas en dicho informe⁴, por más que dichos criterios, en sí mismos, no son normas que puedan configurar el contenido de la obligación tributaria.

La metodología que propone el referido informe comprende dos fases. La primera consiste en atribuir funciones, riesgos y activos al establecimiento permanente⁵, y la segunda en el análisis comparativo proyectado sobre las operaciones internas entre el establecimiento permanente y la casa central⁶.

Para aplicar esa metodología se requiere una información precisa y específica. Ciertamente, el establecimiento permanente, como regla general, habrá de llevar la contabilidad en cumplimiento de las normas mercantiles y/o fiscales del país donde está ubicado, de manera tal que esa contabilidad será una eficaz ayuda en la tarea de acotar la renta obtenida a través de aquel.

³ CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas* (CT 145/2012). MARTÍN SANTANA, L.: *El concepto de establecimiento permanente al hilo de la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 15 de marzo de 2012* (QF 18/2013).

⁴ Párrafo 9 de los Comentarios al artículo 7.

⁵ Subparte D-2 de la Parte I del Informe.

⁶ Subparte D-3 de la Parte I del Informe.

Ahora bien, no debe olvidarse que, tanto para aplicar el método de exención como el de imputación, la renta que ha de tomarse en consideración es la que, estando reflejada en las cuentas de la casa central, es imputable a las operaciones realizadas a través del establecimiento permanente.

Un aspecto especialmente delicado, y plenamente ilustrativo de las dificultades a superar, es el de la atribución de un capital libre al establecimiento permanente. El informe aludido indica que *la hipótesis de entidad distinta e independiente requiere que un importe adecuado del capital libre de la empresa se atribuya al EP con fines tributarios⁷... para sostener el desarrollo de sus funciones, los activos que utiliza y los riesgos que asume⁸*. Así pues, activos, riesgos y funciones asumidos por el establecimiento permanente, puestos en relación con los de la empresa en su conjunto, son la clave de la atribución del capital libre y, por ende, y por diferencia, se determina el endeudamiento del establecimiento permanente y, correlativamente, la carga financiera admisible para determinar los beneficios imputables al mismo⁹, sin perjuicio de las reglas generales aplicables en relación con los gastos financieros.

Trazar, a partir de los criterios de la OCDE o de las normas legales que eventualmente regularan la materia, y sobre la base de la información disponible, que no es otra que la proporcionada por las cuentas de la casa central, el círculo que acota la operativa del establecimiento permanente y, por ende, la renta imputable al mismo, puede ser una tarea asequible en la placidez de un laboratorio, pero tal vez no tanto en el contexto de los intereses contrapuestos de contribuyentes y jurisdicciones fiscales.

Como se comentará más adelante, la restricción al cómputo de las rentas negativas imputables al establecimiento implica, inexorablemente, tensar la cuerda de la contraposición de intereses.

2.3. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE VERSUS SOCIEDAD FILIAL

Bien se comprende que, desde un punto de vista sustancial, establecimiento permanente y sociedad filial son dos realidades muy próximas, pero no desde el punto de vista jurídico debido, principalmente, al reconocimiento de personalidad jurídica a las sociedades filiales y a su negación a los establecimientos permanentes.

Los sistemas fiscales de la práctica totalidad de los países, siguiendo el consenso internacional cristalizado en los criterios de la OCDE, tratan de manera distinta ambas realidades, básicamente porque difieren la tributación de las rentas obtenidas por las sociedades filiales hasta el momento de su repatriación vía distribución de beneficios, transmisión de la participación o percepción de cuotas de liquidación. Se trata del denominado «*deferral*» de la literatura anglosajona,

⁷ Párrafo 99 del Informe.

⁸ Párrafo 107 del Informe.

⁹ Párrafo 150 del Informe.

cuya supresión o mantenimiento, reforzamiento o relajación, viene ocupando grandes espacios en la literatura propia de la fiscalidad internacional, básicamente norteamericana¹⁰.

Ahora bien, ese debate carece de sentido cuando se aplica el método de exención respecto de los establecimientos permanentes, y los dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones no se integran en la base imponible.

En efecto, una fiscalidad así construida procura un tratamiento semejante a las rentas obtenidas a través de sociedades filiales y de establecimientos permanentes. Por esta razón, los informes concernientes a reformas tributarias que en los últimos tiempos se han producido en relación con países europeos no han dedicado esfuerzos apreciables a esta materia¹¹.

Sin embargo, este tipo de construcción fiscal es más conflictiva que la alternativa, esto es, método de imputación para establecimientos permanentes y consolidación para sociedades filiales. La razón estriba en que, bajo tal esquema fiscal, la sociedad dominante no tiene interés alguno en desplazar artificialmente la renta hacia (o desde) el establecimiento permanente o hacia (o desde) la sociedad filial, para aprovechar los tipos de gravamen más benignos.

Nótese que la calidad del resultado práctico derivado de la aplicación de las normas fiscales proviene, en medida difícil de cuantificar pero no de intuir, de que las mismas se diseñen de manera tal que eviten, en lo posible, los conflictos de intereses entre las empresas y las administraciones tributarias, y de estas entre sí.

Así, en el ámbito de los establecimientos permanentes, el método de exención alimenta el conflicto de intereses consistente en desplazar la renta hacia el tipo de gravamen más reducido, lo que no sucede en igual medida con el método de imputación o, en relación con las sociedades filiales, con la técnica de la consolidación fiscal. Es más, ambos enfoques llevarían a una igualación de los tipos de gravamen en el conjunto de los países por cuanto aquellos que actualmente juegan a la disminución del tipo de gravamen, sea de manera directa o mediante técnicas subrogadas (*patent box*, entre otros), verían que su política no les rendiría otro fruto que la pérdida de recaudación a favor del país de la casa central o de la sociedad dominante.

3. LAS MEDIDAS ADOPTADAS POR LA LEY 16/2013 EN RELACIÓN CON LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

De ninguno de los problemas sustanciales que afligen a la tributación de los establecimientos permanentes se ha ocupado la Ley 16/2013. Es natural que así sea, ya que la oportunidad política se presentará en el contexto de la reforma ya anunciada por la autoridad fiscal.

¹⁰ *The President's Framework for Business Tax Reform. A joint Report by The White House and the Department of the Treasury* (2012).

¹¹ Informe Mirrlees.

El objetivo fundamental de la Ley 16/2013 ha sido restringir, que no impedir, la integración de las pérdidas derivadas de las operaciones realizadas mediante establecimiento permanente en la base imponible de la casa central. A tal efecto, han sido adoptadas las siguientes medidas:

- Incorporación de una nueva letra, k), al artículo 14.1 del TRLIS, a cuyo tenor no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible *las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.*
- Incorporación de un nuevo apartado, 12, al artículo 19 del TRLIS, en cuya virtud las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente a favor de una sociedad del mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio *se imputarán en el periodo impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.*
- Nueva redacción del apartado 2 del artículo 22 del TRLIS para, de una parte, eliminar toda referencia a la imputación de rentas negativas a la casa central, y de otra, aminorar las rentas negativas sufridas en la transmisión del establecimiento permanente *en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes del mismo.*
- Nueva redacción del apartado 4 del artículo 31 del TRLIS, para excluir de la integración en la base imponible a las rentas positivas obtenidas a través del establecimiento permanente cuando en periodos impositivos anteriores hubieren existido *rentas negativas que no se hayan integrado en la base imponible de la entidad.*
- Incorporación de un nuevo apartado, 5, al artículo 31 del TRLIS para aminorar las rentas negativas sufridas en la transmisión del establecimiento permanente *en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes del mismo.*

El régimen de los beneficios o rentas positivas no se ha modificado. Todas las normas reformadoras versan sobre las pérdidas o rentas negativas.

Las nuevas normas se refieren a tres tipos de pérdidas o rentas negativas, a saber, las de carácter ordinario, las que se ponen de manifiesto en la transmisión intragrupo del establecimiento permanente, y las que se producen con ocasión de la transmisión a terceros.

La regulación de las rentas negativas está armónicamente encadenada, y puede resumirse en dos criterios:

- La orientación básica de estas normas es diferir el cómputo de las pérdidas al periodo impositivo en el que el establecimiento permanente se transmita o cese en su actividad.
- El importe de las rentas negativas que soportará la casa central será igual a las rentas negativas totales aminoradas en el importe de las rentas positivas totales.

3.1. RENTAS NEGATIVAS ORDINARIAS

Son rentas negativas ordinarias las que derivan de los flujos de ingresos y gastos del ejercicio inherentes a las operaciones realizadas mediante establecimiento permanente.

El no cómputo de las rentas negativas ordinarias deriva de lo previsto en el artículo 14.1 k) del TRLIS. El engarce del mismo con las normas que rigen la determinación de la base imponible no suscitará dudas a quienes se hallen familiarizados con el Impuesto sobre Sociedades, pero seguramente sí a quienes no hayan alcanzado ese escalón, pues el artículo 14.1 del TRLIS está dedicado a describir los gastos contables que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles, y una renta negativa no es un gasto, sino el saldo adverso de ingresos y gastos.

El artículo 14.1 k) del TRLIS afecta a las rentas negativas obtenidas a través de establecimiento permanente, cualquiera que fuere el método que, para eliminar la doble imposición, exención (art. 22 TRLIS) o imputación (art. 31 TRLIS), hubiere de aplicarse.

3.1.1. Cálculo de las rentas negativas ordinarias

El artículo 14.1 k) del TRLIS, así como las restantes normas que han sido introducidas para restringir el cómputo de las rentas negativas ordinarias, no se han ocupado de regular la forma en cómo deben calcularse las mismas.

Ahora bien, si las normas relativas al cálculo de la renta, positiva o negativa, ya eran necesarias con arreglo a la legislación precedente, ahora lo son todavía más. En efecto, la renta negativa ordinaria imputable al establecimiento permanente no será computable, o no lo será de manera inmediata, pero sí lo será la imputable a la casa central. Véase, por tanto, que el obligado tributario está interesado en arrimar la renta negativa al ascua de la casa central. Y esto sucede tanto en el método de exención como en el de imputación, ya que en ambos, a partir de la Ley 16/2013, las rentas negativas ordinarias imputables al establecimiento permanente sufren las restricciones para su cómputo.

En este sentido, hubiera sido pertinente establecer las normas básicas en orden a acotar aquel sector de la base imponible de la casa central que procede de las operaciones realizadas mediante el establecimiento permanente. En su ausencia, habrá de recurrirse a criterios interpretativos razonables, señaladamente los que proporciona la OCDE, anteriormente esbozados.

Se está, por tanto, ante un ejemplo de estructura normativa que lleva la simiente de una aplicación conflictiva.

3.1.2. Impacto de la restricción en el cómputo de rentas negativas ordinarias en los métodos de eliminación de la doble imposición

En lo que concierne al método de exención (art. 22 TRLIS) el impacto es limitado. En efecto, el no cómputo de la renta negativa ordinaria en nada afecta a las rentas positivas de ejercicios

posteriores, que continuarán exentas. El impacto se producirá en el momento de la extinción o cese del establecimiento permanente, en la forma que más adelante se expone.

En lo que concierne al método de imputación (art. 31 TRLIS) el impacto es apreciable. En efecto, como se ha indicado, el nuevo apartado 4 del artículo 31 del TRLIS establece la no integración en la base imponible de las rentas positivas de ejercicios posteriores, hasta el importe de las rentas negativas no computadas.

Véase, por tanto, cómo en el método de imputación se introduce un elemento propio del método de exención.

¿Se deduce el impuesto satisfecho en el extranjero? La respuesta ha de ser negativa, por cuanto la renta sobre la que ha recaído ese impuesto no ha generado cuota íntegra en el Impuesto sobre Sociedades [art. 31.1 b) TRLIS].

¿Hay, por ello, doble imposición? Doble imposición no puede haber, por cuanto España no ha computado renta alguna, esto es, ni la renta negativa ni la renta positiva. Las normas españolas no pueden ser causantes de un supuesto de doble imposición. Sí habrá un exceso de imposición provocado por el país de la fuente, ya que la existencia de un impuesto sobre la renta positiva indica que las rentas negativas precedentes no fueron compensadas.

La reflexión precedente pone de relieve no solamente que las nuevas normas han incidido sobre el método de imputación, sino también que las normas anteriores sufrían un vacío, a saber, el tratamiento que, a efectos de calcular el límite de deducción del impuesto extranjero, había de darse a las rentas negativas integradas en la base imponible en ejercicios precedentes. En efecto, la técnica tributaria reclamaba que esas pérdidas minoraran la base de cálculo en orden a determinar la parte de cuota íntegra imputable a las rentas obtenidas a través del establecimiento permanente, pero el artículo 31.1 del TRLIS, consagrado a la regulación del límite, nada establecía al efecto. Ahora esta laguna ha sido colmada, pues las rentas negativas se aplican a aminorar las rentas positivas y, con ello, se obtura la deducción de los impuestos eventualmente pagados en el extranjero, en la medida en que no se integran en la base imponible rentas extranjeras procedentes de las operaciones realizadas a través del establecimiento permanente.

Ciertamente, frente a la interpretación propuesta, podría sostenerse que la renta positiva se integra en la base imponible y que también lo hace la renta negativa precedente, de manera tal que sí hay cuota íntegra procedente del extranjero, y, consecuentemente, que procede la deducción del impuesto extranjero. No se comparte este criterio, por cuanto el método de imputación obliga al país de la residencia de la casa central a eliminar la doble imposición, pero solo, naturalmente, cuando grave alguna renta procedente del extranjero, lo que no acontece en la medida en que el importe de la renta positiva queda neutralizado por el de la renta negativa.

Con todo, no deben magnificarse los efectos prácticos de los supuestos vacíos normativos o de las distintas posturas interpretativas apuntados, pues lo normal será que el país donde se

halla ubicado el establecimiento permanente no gire impuesto sobre la renta positiva al permitir su compensación con la renta negativa precedente. Bajo esta premisa nada había que objetar a las normas sobre el método de imputación anteriores a la Ley 16/2013, en el bien entendido que la renta positiva a integrar en la base imponible debía ser la derivada de las operaciones realizadas por el establecimiento permanente, sin tomar en consideración, por tanto, la compensación de pérdidas prevista por el país del establecimiento permanente, y sin perjuicio, claro está, de que la renta negativa integrada en la base imponible en un periodo impositivo precedente pudiera surtir efectos en cuanto compensación de bases imponibles negativas del artículo 25 del TRLIS.

3.1.3. Reintegro de las rentas negativas

En la antigua regulación del método de exención (art. 22 TRLIS), las rentas negativas ordinarias se integraban en la base imponible, pero las posteriores rentas positivas no disfrutaban de exención, hasta el importe de aquellas. Este sistema es conocido como integración de pérdidas con reintegro. En la antigua regulación del método de imputación (art. 31 TRLIS) las pérdidas ordinarias se integraban en la base imponible, y las posteriores rentas positivas también, y otorgaban el derecho a la deducción para evitar la doble imposición, que sería puramente nominal cuando el país del establecimiento permanente hubiere accedido a la compensación de pérdidas.

Tratándose del método de exención, en la regulación vigente, las rentas negativas no se computan, y las posteriores rentas positivas están exentas. No hay, por tanto, reintegro de pérdidas, puesto que las mismas no computaron en los ejercicios precedentes. Ahora bien, el exceso de imposición que supone el no cómputo de la pérdida queda neutralizado por la exención de las rentas positivas posteriores.

Tal vez podrá haber un exceso de imposición en la medida en que el país del establecimiento permanente no permita la compensación de pérdidas, pero España no incurre en doble imposición.

Ahora bien, podría suceder que tras la obtención de las rentas negativas no se presentasen rentas positivas, o que lo hicieren en menor medida que dichas rentas negativas, y que, finalmente, el establecimiento permanente cesare en su actividad o fuere transmitido a un tercero. En este caso las rentas negativas acumuladas deberán integrarse en la base imponible del ejercicio en el que se produzca alguna de esas dos circunstancias. Este es el sentido que ha de darse al último inciso del artículo 14.1 k) del TRLIS, a cuyo tenor el mandato general de no integración de rentas negativas en la base imponible queda exceptuado en el caso de transmisión o cese de actividad.

Ahora bien, ese mandato hay que ponerlo en relación con lo previsto en el artículo 22.2 del TRLIS, a cuyo tenor las rentas negativas puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión del establecimiento permanente se integran en la base imponible de la casa central minoradas en el importe de las rentas positivas netas, de manera tal que las rentas negativas ordinarias que con ocasión del cese o transmisión del establecimiento permanente se integrarán en la base imponible de la casa central deberán ser disminuidas en las rentas positivas netas, en la forma que más adelante se expone.

Ciertamente, la literalidad del último inciso del artículo 14.1 k) del TRLIS apunta exclusivamente a la renta negativa imputable a la transmisión o cese de actividad del establecimiento permanente. En efecto, la norma exceptúa de la no integración en la base imponible a las rentas negativas en el caso de transmisión o cese del establecimiento permanente, de manera tal que parece establecer una relación de causalidad entre las rentas negativas y esos actos de transmisión o cese.

Apoyaría esta interpretación una visión radical del método de exención, en el sentido de que el país de la casa central, en este caso España, se desentiende totalmente de las rentas, positivas o negativas, obtenidas mediante establecimiento permanente. Visión que, por otra parte, ganaría presencia si se inserta el método de exención en el contexto de un designio de política fiscal consistente en rechazar toda posibilidad de doble cómputo de pérdidas. En efecto, en el caso de transmisión del establecimiento permanente podría acontecer que el país donde se ubica el mismo reconociera esa misma pérdida, sea a compensar en sede del propio establecimiento permanente o de la entidad adquirente.

Con todo, la interpretación ofrecida en primer lugar parece ser la más idónea, por cuanto casa bien con el conjunto de las reformas que, en materia de comunicación de pérdidas entre sociedades, ha establecido la Ley 16/2013, consistentes en el diferimiento de tal comunicación, pero no en su exclusión¹².

Tratándose del método de imputación, en la regulación vigente las rentas negativas no se computan, y las posteriores rentas positivas tampoco, hasta el límite de las rentas negativas, sin que proceda la deducción del impuesto extranjero. Al igual que acontecía en el método de exención, no hay reintegro de pérdidas, puesto que las mismas no computaron en ejercicios anteriores. Ahora bien, el exceso de imposición que supone el no cómputo de la pérdida queda neutralizado por la exención de las rentas positivas posteriores, hasta el límite de las pérdidas no computadas.

Cuando tras las rentas negativas no concurren rentas positivas de, al menos, el mismo importe, se plantea el problema, ya examinado anteriormente, del cómputo de las rentas negativas en el momento de la transmisión o cese del establecimiento permanente. Se propone la misma solución, esto es, la integración en la base imponible de las rentas negativas ordinarias minoradas en el importe de las rentas positivas netas, en la forma que más adelante se expone.

3.2. RENTAS NEGATIVAS EN LAS TRANSMISIONES INTERNAS

El artículo 19.12 del TRLIS establece la no integración en la base imponible de las rentas negativas derivadas de la transmisión interna de un establecimiento permanente, esto es, de transmisiones en las que las entidades transmitente y adquirente pertenecen al mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, cualquiera que sea el país donde tenga su residencia la entidad adquirente, en el bien entendido que la entidad transmitente, por razón del supuesto de hecho contemplado, ha de tenerla en territorio español.

¹² LÓPEZ-SANTACRUZ, J. A.: *Memento Experto. Reforma del Impuesto sobre Sociedades 2013*, pág. 28.

Esta norma afecta a todos los establecimientos permanentes, esto es, tanto a aquellos cuyas rentas son objeto del método de exención como a aquellos otros cuyas rentas son objeto del método de imputación. En efecto, se trata de una norma de carácter general construida sobre una circunstancia que puede presentarse en relación con todo tipo de establecimientos permanentes.

3.2.1. Cálculo de las rentas negativas habidas en la transmisión

El título jurídico de la transmisión es irrelevante. Lo relevante es la pertenencia al grupo mercantil de la entidad adquirente. Así, la compraventa, la permuta, o la aportación, entre otros.

Las pérdidas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente surgen de la confrontación entre la contraprestación recibida y el valor neto contable de los activos y pasivos afectos al mismo, corregido, en su caso, por ajustes de valor practicados a efectos fiscales. Si la contraprestación recibida parece fácil de identificar, no puede decirse lo mismo de los activos y pasivos transmitidos. Nótese que esos activos y pasivos están embebidos en las cuentas de la casa central y que pueden ser de muy diversa naturaleza. Así, unas existencias, una cuenta de clientes, y un pasivo por proveedores, puede ser el conjunto patrimonial transmitido. La renta negativa se origina porque la contraprestación es inferior, como se ha indicado, al valor neto contable de los activos y pasivos transmitidos. En el ejemplo propuesto, la renta negativa traerá causa del deterioro de las existencias o de los créditos sobre clientes o de ambos.

3.2.2. Reintegro de las rentas negativas

Las rentas negativas no computadas se imputan al periodo impositivo en el que *el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo*.

Se trata, bien se ve, de un criterio propio de la consolidación contable y fiscal. Ahora bien, la aplicación de este criterio al caso de los establecimientos permanentes es bastante forzado. En efecto, lo que se transmitirá a terceros no será el establecimiento permanente sino los activos adquiridos afectos al establecimiento permanente. Así, se transmitirán existencias, se cobrarán créditos, se pagarán pasivos, se amortizarán activos tangibles o intangibles, o se transmitirán a terceros, pero el establecimiento permanente no se transmite, sencillamente porque no es una cosa que esté en el tráfico jurídico sino una noción fiscal que concede un título competencial a una jurisdicción fiscal para gravar ciertos beneficios. Supongamos que la renta negativa habida en la transmisión es imputable a un deterioro de las existencias, las cuales se venden a los clientes, reponiéndose el inventario con los ingresos obtenidos, de manera tal que el establecimiento permanente continúa sus operaciones. Si se siguiera el criterio de incorporación de las eliminaciones propio de la consolidación, contable y fiscal, la renta negativa no computada habría de serlo a medida en que las existencias son transmitidas. ¿Implica esa transmisión de existencias la del establecimiento permanente?

La pregunta no tiene una respuesta lógica porque, en sí misma, no es lógica, habida cuenta de lo que significa el concepto de establecimiento permanente, pero si se formula de otra manera, esto es, preguntando si esa transmisión de existencias implica la realización de la renta negativa no computada frente a terceros, la respuesta ha de ser afirmativa. En consecuencia, lo correcto es entender que la renta negativa debe integrarse en la base imponible a medida en que los activos afectos al establecimiento permanente son transmitidos a terceros.

En fin, aun cuando la norma no lo prevea expresamente, parece correcto entender que las rentas negativas también deberán ser computadas en caso de cese de actividad del establecimiento permanente.

3.3. RENTAS NEGATIVAS EN LAS TRANSMISIONES A TERCEROS

Dos normas absolutamente idénticas, una referida al método de exención (art. 22.2 TRLIS) y otra al método de imputación (art. 31.5 TRLIS), establecen el régimen de las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente, ordenando que *su importe se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes del mismo*.

3.3.1. Cálculo de las rentas negativas habidas en la transmisión

La renta negativa habida en la transmisión de un establecimiento permanente es la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida y el valor neto contable, eventualmente corregido en los ajustes fiscales practicados, de los activos y pasivos, afectos al establecimiento permanente, transmitidos. Ya se comentó anteriormente la dificultad práctica en la determinación de ese importe.

También se comentó anteriormente que las rentas negativas no computadas en los ejercicios en que se produjeron deberían serlo en el momento de la transmisión o cese del establecimiento permanente.

3.3.2. Integración de la renta negativa en la base imponible

Consecuentemente, la renta negativa a integrar en la base imponible de la casa central, tanto en el método de exención como en el de imputación, se compone de dos partidas, a saber, la renta negativa imputable a la transmisión, y la acumulación de las negativas ordinarias habidas durante los ejercicios de existencia del establecimiento permanente.

Pues bien, la renta negativa así construida deberá minorarse en el importe de las rentas positivas obtenidas a través del establecimiento permanente. Estas rentas, en el método de exención, no se han integrado en la base imponible, y en el de imputación sí lo habrán hecho, pero habrán dado derecho a la deducción para evitar la doble imposición, excepto si hubieren sido precedidas de rentas negativas, en cuyo caso, a efectos prácticos, tampoco se habrían integrado en la base imponible.

El calificativo *netas* y el adverbio *anterioridad* pueden llamar a confusión, pero esta enseña se disipa si se considera que el objetivo de la norma es evitar que se integre en la base imponible de la casa central, en el conjunto de los ejercicios en los que ha obtenido rentas a través del establecimiento permanente, una renta negativa superior al saldo de rentas positivas y rentas negativas. Ese, y no otro, es el objetivo de las dos normas que se comentan. Y a ese objetivo puede llegarse mediante una sencilla cuenta redonda de rentas negativas y positivas, o mediante una cuenta sofisticada compuesta de la renta negativa imputable a la transmisión y el saldo de las rentas negativas y positivas ordinarias anteriores. El legislador ha preferido expresarse en términos sofisticados, pero la cuenta redonda es mucho más reveladora de su voluntad.

Esta interpretación casa bien con la anteriormente ofrecida en relación con el cómputo de las rentas negativas ordinarias previas al momento del cese de actividad o la transmisión del establecimiento permanente. En efecto, consideradas conjuntamente ambas normas, esto es, el artículo 14.1 k) y el artículo 22.2 del TRLIS, en relación con el método de exención, y el artículo 14.1 k) y el artículo 31.4 del TRLIS, en relación con el método de imputación, es fácil percibir la armonía de sus mandatos, que pueden resumirse en la forma que seguidamente se expone.

Por lo que se refiere al método de exención:

- Las rentas positivas ordinarias y las imputables a la transmisión no se integran en la base imponible.
- Las rentas negativas ordinarias y las imputables a la transmisión se integran en la base imponible del ejercicio de la transmisión o cese de actividad del establecimiento permanente, pero minoradas en el importe de las rentas positivas.

Por lo que se refiere al método de imputación:

- Las rentas positivas ordinarias y las imputables a la transmisión se integran en la base imponible y dan derecho a deducción. No obstante, las rentas positivas posteriores a las rentas negativas no se integran en la base imponible, pero no dan derecho a deducción.
- Las rentas negativas ordinarias y las imputables a la transmisión se integran en la base imponible del ejercicio de la transmisión o cese de actividad del establecimiento permanente, pero minoradas en el importe de las rentas positivas.

Por tanto, la renta negativa que, con ocasión de la transmisión del establecimiento permanente, se integrará en la base imponible de la casa central será la suma de las rentas negativas ordinarias y la renta negativa imputable a la transmisión minorada en el importe de las rentas positivas. Naturalmente, si no hubiera habido rentas negativas en la transmisión no por ello dejarán de integrarse las rentas negativas ordinarias, igualmente minoradas en el importe de las rentas positivas, entre las cuales, obviamente, podrán encontrarse las rentas positivas con ocasión de la transmisión.

De esta manera, puede concluirse que tanto en el método de exención como en el de imputación las rentas negativas que se integrarán en la base imponible de la casa central serán las efectivamente habidas por todos los conceptos, esto es, ordinario y por transmisión, minoradas en el importe de las rentas positivas. O, lo que es lo mismo, las rentas negativas derivadas de la transmisión minoradas en el saldo de rentas positivas y rentas negativas, o rentas positivas *netas obtenidas con anterioridad*.

En fin, el Impuesto sobre Sociedades, tras la Ley 16/2013, soportará las pérdidas derivadas de las operaciones realizadas en el extranjero mediante establecimiento permanente, esto es, el saldo de rentas positivas y negativas, tanto si se aplica el método de exención como el de imputación, si bien lo hará en el ejercicio final de la vida del establecimiento permanente.

Ciertamente una interpretación distinta de la precedente, construida sobre la contemplación aislada y literal de los artículos 22.2 y 31.4 del TRLIS, a cuyo tenor las rentas positivas netas únicamente jugarían en relación con las rentas negativas inherentes a la transmisión del establecimiento permanente, pero se estima que no es acertada, por cuanto la misma no depara un efecto congruente.

Antes de la Ley 16/2013, en el método de exención, las rentas negativas ordinarias se computaban en los ejercicios en los que se sufrían, y se reintegraban en los posteriores con cargo a las rentas positivas, las cuales se gravaban hasta el importe de aquellas sin derecho a deducción alguna. Sin embargo, si las rentas negativas eran posteriores a las rentas positivas el reintegro no se podía producir y dichas rentas negativas se integraban plenamente en la base imponible, de manera tal que el Impuesto sobre Sociedades soportaba una pérdida superior a la efectivamente habida en el conjunto de los ejercicios en los que se obtuvieron rentas a través del establecimiento permanente.

Una reflexión similar cabe hacer en relación con el método de imputación, con la particularidad de que el reintegro vendría dado por la minoración de la base para calcular la parte de cuota íntegra que opera como límite de la deducción del impuesto extranjero en el importe de las rentas negativas.

Por tanto, la Ley 16/2013 ha traído dos innovaciones, a saber, las rentas negativas ordinarias se integran en la base imponible en el momento de la transmisión o cese de actividad del establecimiento permanente, y el importe de las rentas negativas, ordinarias y habidas en la transmisión, que computarán vendrá minorado en el importe de las rentas positivas.

Los dos nuevos mandatos requieren, para su correcta aplicación, de nuevas reglas de control administrativo. En efecto, la renta negativa finalmente computable puede derivar de hechos producidos a lo largo de varios ejercicios. A este respecto la contabilización en libros del Impuesto sobre Sociedades puede ser un instrumento de gran ayuda.

Por otra parte, esos mandatos suscitan algunas preocupaciones procedimentales: ¿Podrán ser objeto de comprobación esos hechos en el periodo impositivo en el que las rentas negativas surtan efecto? ¿Bastará con justificar los ajustes realizados en la declaración del Impuesto sobre Sociedades? La Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de septiembre de 2013 (NFJ052565) apunta hacia una respuesta negativa respecto de la posibilidad de comprobación, en la medida en que, aun cuando ciertamente proyectada sobre un supuesto de hecho distinto del que ahora nos ocupa, argumenta

que si efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente...

Véanse dos ejemplos, el primero resuelto por el método de exención, y el segundo por el de imputación:

Establecimiento permanente, rentas: 80 (2013), -40 (2014), 60 (2015), -35 (2016), transmisión -70 (2017). Método de exención.

Ley 16/2013	Anterior Ley 16/2013
Base imponible	Base imponible
$(80 - 80 \text{ exenc}) = 0$ (2013)	0 $(80 - 80)$ (2008)
$(-40 + 40 \text{ no perd}) = 0$ (2014)	-40 (2009)
$(60 - 60 \text{ exenc}) = 0$ (2015)	40 (2010)
$(-35 + 35 \text{ no perd}) = 0$ (2016)	-35 (2011)
$[-70 - (40 + 35) \text{ perd} + (80 + 60) \text{ positv}] = -5$ (2017)	-70 (2012)

Establecimiento permanente, rentas: 80 (2013), -40 (2014), 60 (2015), -35 (2016), cese -70 (2017), tipo de gravamen sobre el establecimiento permanente, 36 %. Método de imputación.

Ley 16/2013	Anterior Ley 16/2013
Base imponible y cuota	Base imponible y cuota
$(80/0,3 - 80/0,3) = 0$ (2013)	$(80)/0,3 - 80/0,3 = 0$ (2008)
$(-40 + 40 \text{ no perd}) = 0$ (2014)	-40 (2009)
$(60 - 40 \text{ perd})/0,3 - 20/0,3 = 0$ (2015)	$(60/0,3 - 20/0,3) = 12$ (2010)
$(-35 + 35 \text{ no perd})/0,3 = 0$ (2016)	-35 (2011)
$[-70 - 35 \text{ perd} + (80 + 20) \text{ positv}] = -5$ (2017)	-70 (2012)

En esos dos ejemplos se resume perfectamente la filosofía de la Ley 16/2013 y la de la legislación anterior.

El resultado conjunto de todos los periodos impositivos ha sido -5 y esa renta negativa es la que, según la Ley 16/2013, tiene efecto fiscal. Supuesto que en el país de ubicación del establecimiento permanente las pérdidas sean compensables se habrá tributado sobre una base de 100 $[80 +$

+ (60 - 40)]. Habrá, por tanto, un exceso de imposición. Para solventarlo sería necesario reconocer una pérdida de 105 (-35 -70) ¿Debe hacerlo el país de la fuente (país del establecimiento permanente) o el de la residencia (España)?

Ese reconocimiento, en la filosofía de la Ley 16/2013, debe producirse en sede del ordenamiento fiscal del país de la fuente pues, en definitiva, dicho país ha sido el que ha gravado la renta positiva. El país de la residencia cumple con eliminar la doble imposición, lo que se consigue no gravando la renta positiva o reconociendo la deducción del impuesto extranjero.

Con la legislación anterior a la Ley 16/2013, la pérdida de 105 se reconocía por el país de la residencia (España), de manera tal que se salvaba el exceso de imposición. La filosofía del legislador era que los sujetos pasivos no debían sufrir exceso de imposición, cualquiera que fuere el origen de la renta negativa.

Se trata, bien se ve, de un interesante conflicto de puntos de vista, en el que se abundará más adelante, al hilo del examen de la incidencia de los convenios bilaterales y del ordenamiento comunitario.

3.4. APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS BILATERALES PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Todas las normas del Impuesto sobre Sociedades se aplican sin perjuicio de lo establecido en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición. También, por tanto, las establecidas por la Ley 16/2013.

En sus convenios bilaterales España, como regla general, ha convenido el método de imputación, y en los mismos nada se establece respecto del tratamiento de las pérdidas o rentas negativas. En estos convenios, como regla general, la norma de no discriminación sigue la pauta del artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Este panorama normativo suscita, entre otras, las siguientes cuestiones: ¿Puede aplicarse el método de exención del artículo 22 del TRLIS cuando el convenio bilateral establece el de imputación? ¿Qué significado ha de darse a la ausencia de referencia a las pérdidas o rentas negativas en los convenios bilaterales? ¿Infringe el principio de no discriminación la regulación concerniente a las rentas negativas establecida por la Ley 16/2013? ¿Frustra el tratamiento de las pérdidas o rentas negativas establecido por la Ley 16/2013 los fines del convenio?

3.4.1. Convenios que establecen el método de imputación

La primera cuestión, en cierto modo tangencial al tema central del presente artículo, ha sido despejada, en sentido positivo, por la doctrina administrativa en relación con la eliminación de la doble imposición económica de dividendos, cuyo contenido se puede extrapolar al caso que nos

ocupa. Por consiguiente, el obligado tributario puede optar por aplicar el método de exención del artículo 22 del TRLIS, aun cuando el convenio prevea un método de imputación. En tal caso, es claro que no puede presentarse un conflicto entre el convenio bilateral y la legislación interna en materia de cómputo de rentas negativas del establecimiento permanente.

3.4.2. Aplicación de la legislación interna

En lo que concierne a la segunda cuestión, la ausencia de reglas en los convenios bilaterales concernientes al tratamiento de las rentas negativas abre paso a la aplicación de la legislación puramente interna. Así lo indica el comentario 44 al artículo 23 A) y 23 B) del Modelo de Convenio de la OCDE, en relación con el método de exención, al considerar que *como la solución del problema depende fundamentalmente de la legislación interna de los Estados contratantes y como las legislaciones de los países miembros de la OCDE presentan diferencias sustanciales, no puede proponerse una solución válida en el mismo artículo*. Una reflexión similar encontramos en el comentario 65.

No se trata, por tanto, de que la legislación interna prevalezca sobre la legislación convenida, sino que una materia que podría haber abordado la legislación convenida queda a merced de la legislación interna ante la abstención de la primera.

3.4.3. Principio de no discriminación

Por lo que se refiere a la tercera cuestión, si bien es claro que el no cómputo de las rentas negativas, en la forma expuesta, imputable a las operaciones del establecimiento permanente, discrimina en contra de las entidades con presencia exterior en relación con aquellas que realizan las mismas operaciones exclusivamente en el interior, también es cierto que ese tipo de discriminación no es de los prohibidos por las normas convenidas, como regla general. En efecto, esas normas velan por evitar un tratamiento discriminatorio por parte del país de la fuente, comparando la situación de sus residentes con la de los residentes del otro país que operan en su territorio.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, es el país de la residencia, esto es, España, quien promueve una discriminación entre sus propios residentes, perjudicando a los que operan en el extranjero mediante establecimiento permanente, en relación con aquellos que lo hacen exclusivamente en el interior o también en el exterior pero sin mediación de establecimiento permanente.

3.4.4. Superación de la doble imposición

Más delicada es la cuestión de los fines del convenio. La finalidad principal del convenio es evitar la doble imposición, y también prevenir el fraude y la evasión fiscal. ¿Hay doble imposición cuando las rentas negativas no se computan en el país de la residencia? El comentario 44 al artículo 23 A) y 23 B) del Modelo de Convenio de la OCDE indica que la no concesión en el país de la

residencia de las pérdidas sufridas por los establecimientos permanentes no supone perjuicio para el contribuyente siempre que *este otro Estado contratante permita la traslación de la pérdida*. En sentido contrario, cuando esa traslación no se permita, el contribuyente sufrirá perjuicio.

Es interesante señalar que el párrafo que inserta el comentario parcialmente reproducido habla de perjuicio, no de doble imposición. Esta terminología parece correcta, por cuanto la doble imposición solo se produce en presencia de una renta positiva cuyo gravamen pretendan tanto el país de la fuente como el de la residencia, pero no ante una renta negativa cuyo cómputo rechazan ambos países. En tal caso habrá un exceso de imposición, pero no doble imposición.

España no impide el cómputo de las rentas negativas, simplemente difiere su cómputo hasta el momento del cese de la actividad o de la transmisión del establecimiento permanente, y minorará el importe de la renta negativa existente en ese momento, incluida la que puede producirse con ocasión de la transmisión, en el importe de las rentas positivas previas. Nuestra legislación, por tanto, no rechaza el cómputo de las rentas negativas sino que lo modula en la forma expuesta. ¿Hay exceso de imposición por causa del cómputo diferido de la renta negativa? ¿Lo hay por causa de la minoración de la renta negativa en el importe de las rentas positivas previas? ¿Lo hay por el efecto combinado de ambas restricciones? ¿Cuál de las dos jurisdicciones fiscales es la responsable, caso de haber exceso de imposición?

Las rentas negativas ordinarias no se computan sino cuando el establecimiento permanente cesa en su actividad o es transmitido. Las rentas positivas se gravan, de inmediato, por el país de la fuente en tanto que las rentas negativas ordinarias no se computan por el país de la fuente ni por el de la residencia. Por el país de la fuente porque no tiene posibilidad lógica, y por el país de la residencia porque así lo dispone la Ley 16/2013.

Desde la perspectiva del obligado tributario se alegrará un tratamiento desequilibrado, y con razón, ya que las rentas positivas se gravan de inmediato en tanto que las rentas negativas se computan diferidamente, tal vez tras el transcurso de largos años. Y la responsabilidad, obviamente, es del país de la residencia, esto es, de España. Ciertamente, España se libera de esta responsabilidad a medida que el establecimiento permanente obtenga rentas positivas, pues no las gravará, ni en el método de exención (art. 22 TRLIS) ni tampoco en el de imputación (art. 31.4 TRLIS). Cuando las rentas positivas ordinarias aparezcan después de las rentas negativas ordinarias habrá un desequilibrio transitorio, que se enderezará con dicha aparición.

Por tanto, se puede hablar de un desequilibrio transitorio, pero no definitivo. Cuestión distinta es que este desequilibrio transitorio tenga justificación, ¿la tiene? La única justificación objetivamente posible es el riesgo de doble cómputo de rentas negativas. Desde luego, no parece que exista ese riesgo, excepto si el país de la fuente tiene establecido un sistema retrospectivo de compensación de bases imponibles negativas. En ausencia de ese riesgo decae toda justificación.

Si, tras las rentas negativas ordinarias, no aparecen rentas positivas ordinarias, y el establecimiento permanente cesa en su actividad, el país de la fuente tiene posibilidad de evitar el exceso de

imposición mediante la compensación retrospectiva de pérdidas y la pertinente devolución de los impuestos pagados. De esta manera, se salva el exceso de imposición. Si el país de la fuente no efectúa esa compensación retrospectiva, habrá exceso de imposición, a menos que el país de la residencia asuma el cómputo de las pérdidas. ¿Es exigible que el país de la residencia, en este caso España, asuma el cómputo de las rentas negativas? Se opina que no, en relación con el método de exención por cuanto no gravó las rentas positivas previas a la aparición de las rentas negativas, y matizadamente no, en relación con el método de imputación, por cuanto, bajo el mismo, sí pudo haber tributación en España, al menos parcial, de la renta positiva imputable al establecimiento permanente.

Es verdad que la práctica de la compensación retrospectiva de pérdidas no es frecuente, pero de ahí no se sigue la obligación del país de la residencia, en este caso España, de asumir el cómputo de la renta negativa pendiente de compensación.

De acuerdo con lo expuesto, la minoración de las rentas negativas existentes en el momento del cese de actividad o transmisión del establecimiento permanente, ya sean de carácter ordinario o imputables específicamente a la transmisión, en el importe de las rentas positivas anteriores, está justificada.

Sin embargo, de acuerdo con lo previsto en el TRLIRNR, y en los convenios bilaterales suscritos por España, se advierte de que nuestro país no devuelve los impuestos cobrados en caso de rentas negativas no compensadas en el momento del cese de las actividades del establecimiento permanente. En este sentido, podría aducirse que la restricción introducida por la Ley 16/2013 adolece de incongruencia. Ahora bien, si se considera que la existencia de bases imponibles negativas en sede de las entidades residentes en territorio español que se extinguen no motiva la devolución de los impuestos previamente cobrados, tal incongruencia se morigera, máxime si se toma en cuenta que la propia Ley 16/2013 minorra las rentas negativas derivadas de la transmisión de cualquier participación en el importe de los dividendos anteriormente percibidos (arts. 21.5, 30.7 y 31.6 TRLIS). Cuestión distinta, que será examinada en una colaboración venidera, es que esa minoración sea correcta.

La conclusión es que, antes de la Ley 16/2013, la normativa española garantizaba la neutralización del exceso de imposición y que, a partir de la Ley 16/2013, se desentiende de esa neutralización. Y el efecto práctico es que la entidad residente titular del establecimiento permanente sufrirá un exceso de imposición, en la medida en que sufra pérdidas después de la obtención de beneficios, excepto si el país del establecimiento permanente efectúa una devolución de impuestos.

Va en opiniones juzgar cuál de las dos regulaciones es la más pertinente de acuerdo con los principios de la imposición, esto es, aquella que evita el exceso de imposición en un contexto de congruencia con la tributación de los establecimientos permanentes ubicados en territorio español, o, por el contrario, aquella que protege las bases imponibles a gravar por la jurisdicción fiscal española.

Desde una perspectiva puramente teórica, el conflicto debiera resolverse en sede de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y, en este ámbito, la solución técnicamente pertinente sería que el país del establecimiento permanente procediera a la devolución de impuestos y que el país de la residencia restringiera el reconocimiento de pérdidas en la forma en como lo hace la Ley 16/2013.

Mas siendo la situación actual de los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición la de abstención en la regulación de esta cuestión, es lo cierto que la Ley 16/2013 ha venido a quebrar un silencio normativo que procuraba la neutralización del exceso de imposición, y que incluso podía entenderse tácitamente incorporado a la economía de equilibrios en la distribución de las competencias para gravar delineadas por los propios convenios bilaterales.

En este sentido, sin ser técnicamente reprochable, sino por el contrario correcta, la restricción introducida por la Ley 16/2013, desde la perspectiva de la distribución de las competencias entre jurisdicciones fiscales, sí puede afirmarse que ha venido a quebrar un statu quo implícito en los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

Finalmente, debe notarse que la Ley 16/2013 no ha adoptado la postura más radical, esto es, el no cómputo de las rentas negativas, sean ordinarias o extraordinarias, bajo el argumento de que las rentas positivas no se gravan o bien de que están asistidas de una deducción. Esta postura radical, sostenida en algunas instancias, y de la que se hace eco el comentario 44 antes aludido, no anida en la Ley 16/2013.

3.5. APLICACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

El Derecho de la Unión Europea prohíbe la discriminación, de manera tal que las situaciones intracomunitarias no deberían recibir un tratamiento fiscal distinto y más gravoso que las puramente internas. El principio de no discriminación se despliega y concreta en las denominadas «libertades». Una manifestación de la libertad de establecimiento es, justamente, la realización de operaciones en otro Estado miembro mediante una sucursal o establecimiento permanente.

3.5.1. La restricción y su justificación

Las rentas negativas que una sucursal interior procure a la casa central se computan de manera inmediata en relación con la determinación de su base imponible, pero las de una sucursal comunitaria solo se computarán cuando la sucursal obtenga rentas positivas (no se gravarán esas rentas positivas) o cuando cese en su actividad o se transmita a terceros.

Por tanto, la situación interna recibe un tratamiento más favorable que la externa, y de ahí la restricción a la libertad de establecimiento. Sin embargo, de la constatación de una restricción no se sigue automáticamente un reproche de infracción del ordenamiento comunitario. En efecto, ha de indagarse en la posible concurrencia de una causa de justificación, si bien la misma ha de ser adecuada y proporcionada.

El Tribunal de Justicia ha abordado un caso similar al que nos ocupa, esto es, restricción al cómputo de rentas negativas del establecimiento permanente en sede de la casa central, en la

sentencia *Lidl*¹³, y tras constatar que provocaba una restricción a la libertad de establecimiento, entendió aplicable la causa de justificación del reparto equilibrado de la potestad tributaria¹⁴ así como la del riesgo del doble cómputo de las pérdidas¹⁵. Por otra parte, la sentencia reputó adecuada y proporcionada la medida restrictiva en la medida en que las pérdidas podían ser compensadas en sede del establecimiento permanente con cargo a sus beneficios futuros¹⁶.

El Tribunal de Justicia entendió que, por virtud del convenio bilateral, el país de la casa central renunciaba a gravar los rendimientos derivados de las operaciones realizadas a través de establecimiento permanente y, consecuentemente, no había de soportar las pérdidas. Así, el convenio habría distribuido la competencia respecto de las rentas, positivas y negativas, y otorgado la misma, en bloque, al país del establecimiento permanente, de manera tal que la asunción de las pérdidas por parte del país de la casa central supondría la ruptura de esa distribución o reparto equilibrado.

No parece difícil extrapolar este razonamiento respecto de un régimen puramente unilateral, ya que el fundamento del mismo es la renuncia a gravar las rentas positivas. Incluso podría extenderse en relación con el método de imputación, en la medida en que la deducción del impuesto extranjero vendría a implicar la renuncia a gravar las rentas positivas.

¹³ Lidl [C-414/06 (NFJ028333)], fallo: *El artículo 43 CE no se opone a que una sociedad establecida en un Estado miembro no pueda deducir de su base imponible las pérdidas de un establecimiento permanente de su propiedad, situado en otro Estado miembro, en la medida en que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición, los ingresos de dicho establecimiento se gravan en este último Estado miembro, en el que dichas pérdidas, en el marco de la tributación de las rentas de dicho establecimiento permanente, pueden tomarse en consideración en ejercicios posteriores.*

¹⁴ Lidl [C-414/06 (NFJ028333)], sentencia: *el Estado miembro en el que está situada la sede de la sociedad a la que pertenece el establecimiento permanente tendría derecho a gravar los beneficios obtenidos por dicha entidad, si no existiera un convenio para evitar la doble imposición. Por consiguiente, el objetivo de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los dos Estados miembros de que se trata, reflejado en las disposiciones del Convenio, puede justificar el régimen fiscal controvertido en el litigio principal, dado que mantiene el equilibrio entre el derecho a gravar los beneficios y la facultad de deducir las pérdidas.* Párrafo 33.

A este respecto, cuando un convenio para evitar la doble imposición atribuye al Estado miembro en el que está situado el establecimiento permanente el poder de gravar las rentas de este, el hecho de reconocer a la sociedad principal la facultad de optar por que se tomen en consideración las pérdidas de su establecimiento permanente en el Estado miembro en el que tiene su domicilio o en otro Estado miembro pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (en este sentido, véase la sentencia Oy AA, antes citada, apartado 55). Párrafo 52.

¹⁵ Lidl [C-414/06 (NFJ028333)], sentencia: *existe realmente un riesgo de que se impute dos veces la misma pérdida (véase la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 48). En efecto, no se puede excluir que una sociedad impute en el Estado miembro en el que está situada su sede las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente que le pertenece situado en otro Estado miembro y que, a pesar de esta imputación, se tengan en cuenta las mismas pérdidas en un momento posterior en el Estado miembro en el que está sito el establecimiento permanente, cuando este obtiene beneficios, impidiendo así al Estado miembro en el que la sociedad principal tiene su sede gravar este beneficio.* Párrafo 36.

¹⁶ Lidl [C-414/06 (NFJ028333)], sentencia: *procede constatar que la normativa fiscal luxemburguesa, para el cálculo de la base imponible, prevé la posibilidad de deducir en los ejercicios fiscales futuros pérdidas de un sujeto pasivo.* Párrafo 49.

En fin, la causa de justificación de evitar el riesgo del doble cómputo de pérdidas, con ser relevante, ocupó un lugar secundario.

De acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia, se estima que la libertad de establecimiento no se opone al tratamiento de las rentas negativas de los establecimientos permanentes establecida por la Ley 16/2013.

Con todo, no debería perderse de vista que el requisito de proporcionalidad se hace descansar en la posibilidad de compensación de las pérdidas en sede del propio establecimiento permanente.

3.5.2. La postura de la Comisión

Mediante comunicación al Consejo y al Parlamento¹⁷, la Comisión explicitó su criterio respecto de la compensación de pérdidas transfronteriza, tanto en el caso de una entidad que opera en otro Estado miembro mediante establecimiento permanente, como en el caso de los grupos de sociedades.

En relación con las pérdidas o rentas negativas derivadas de las operaciones realizadas a través de establecimiento permanente, la Comisión es partidaria del método del cómputo en sede de la casa central con reintegro en el ejercicio en el que el establecimiento permanente obtiene beneficios. Esto es, se muestra partidaria del método que ha derogado la Ley 16/2013.

Naturalmente, de ahí no se sigue que el método adoptado por la Ley 16/2013 sea contrario al ordenamiento comunitario. Ya se ha visto que la sentencia *Lidl* le daría suficiente cobertura. Pero sí se sigue una postergación, que no infracción, de la libertad de establecimiento que, como es sabido, constituye uno de los pilares del mercado interior, y de ahí que la Comisión recomiende encarecidamente a los Estados miembros la superación de las trabas a la compensación transfronteriza de pérdidas.

3.6. PERSPECTIVA DE CONJUNTO

El preámbulo de la Ley 16/2013 justifica la medida del no cómputo de pérdidas, que tanto denuesta la Comisión, diciendo que se trata de *evitar la doble deducibilidad de las pérdidas, en un primer momento en sede... de la entidad que los genera, y, en un segundo, en sede del inversor o casa central. Con esta medida, la normativa fiscal del Impuesto sobre Sociedades se aproxima a la de los países de nuestro entorno, permitiendo una mayor comparativa y competitividad fiscal*

¹⁷ En los casos en que los Estados miembros no permitan tener en cuenta las pérdidas soportadas por establecimientos permanentes en otros Estados miembros, la Comisión recomienda encarecidamente a dichos Estados que revisen sus sistemas fiscales, a fin de promover la libertad de establecimiento consagrada por el Tratado CE. COM(2006) 824 final. Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo.

respecto de estos... ¿Había riesgo de doble cómputo de pérdidas en la legislación anterior? ¿Por qué se mejora la competitividad fiscal restringiendo el cómputo de las pérdidas?

3.6.1. Del riesgo de doble cómputo de pérdidas

Tanto en la regulación anterior del método de exención (art. 22 TRLIS) como en la del método de imputación (art. 31 TRLIS), había riesgo de doble cómputo de pérdidas en la medida en que el establecimiento permanente pudiera compensar sus pérdidas con las rentas positivas derivadas de otras fuentes de renta gravables en otra u otras jurisdicciones fiscales distintas de la española. Esas fuentes de rentas podrían pertenecer a la casa central (otros establecimientos permanentes) o a alguna entidad del grupo en el que aquella se integra.

La Comisión estima que el riesgo de doble cómputo es muy bajo¹⁸. Seguramente será así por cuanto la legislación del país del establecimiento permanente, o de los otros países en los que el grupo obtenga rentas positivas, habrían de ser muy permisivas para que se produjera tal efecto. No puede, sin embargo, descartarse la existencia de ese riesgo. Así, la figura del establecimiento permanente como cabecera de un grupo de consolidación fiscal, recientemente aparecida en varios Estados miembros bajo el impulso de la libertad de establecimiento, abre la puerta a la materialización del riesgo de doble cómputo de pérdidas.

El objetivo de evitar el doble cómputo de pérdidas es legítimo, y así lo ha reconocido el Tribunal de Justicia en bastantes ocasiones. Sin embargo, este objetivo puede ser alcanzado mediante medidas más amables con los requerimientos del mercado interior comunitario. Así, simplemente, rechazando el cómputo de las rentas negativas cuando las mismas se hubieren compensado con rentas positivas de otras fuentes, en la forma aludida u otra similar.

En este sentido, hubiera bastado añadir tanto al método de exención (art. 22 TRLIS) como al de imputación (art. 31 TRLIS) la pertinente restricción, dirigida al caso en que se hubiera producido el cómputo o la compensación de las rentas negativas. Una medida así configurada tendría, por otra parte, la consistencia propia de la tributación basada en elementos de la consolidación fiscal, ya que las rentas negativas, si se hubieren compensado, lo habrían hecho con rentas de otra u otras entidades o establecimientos permanentes del grupo.

3.6.2. De la mejora de la competitividad fiscal

En cuanto a la mejora de la competitividad fiscal, no se atisba la forma en cómo la misma puede mejorar, al menos en el entendimiento común de lo que la misma significa, esto es, capacidad de un sistema fiscal para atraer inversiones utilizando medidas respetuosas con los códigos

¹⁸ COM(2006) 824 final.

de buena conducta, o de fomentar la expansión de las empresas locales. En efecto, el cómputo de las rentas negativas de los establecimientos permanentes en sede de la casa central, sobre responder a una lógica de equidad siempre que no se produzca la patología del doble cómputo, apoya la presencia exterior de las empresas.

Sin duda, el legislador se está refiriendo a otro tipo de competición. Probablemente a la carrera, recientemente emprendida por ciertas jurisdicciones fiscales, hacia el blindaje de los sistemas fiscales contra las prácticas de planificación fiscal agresiva. También este es un objetivo legítimo, y en esa línea va el esfuerzo que actualmente despliega la OCDE mediante el programa BEPS. Ahora bien, en esa carrera se puede participar a través de medidas más amistosas con el mercado interior comunitario, y, en general, con la lógica de la expansión de las empresas. Al margen de lo anterior, esa carrera, seguramente jaleada por la opinión pública, no está exenta de cinismo, pues algunas de las jurisdicciones fiscales más conspicuas, al tiempo, introducen medidas que propician la desviación de rentas¹⁹.

Con todo, el legislador fiscal de la Ley 16/2013, si la interpretación ofrecida en relación con el cómputo de las rentas negativas ordinarias con motivo del cese de la actividad o de la transmisión del establecimiento permanente es correcta, no ha apurado hasta el máximo la dureza de la medida, ya que permite el cómputo de la renta negativa en el ejercicio en el que se produzca alguna de esas dos circunstancias, eso sí, minorada en el importe de las rentas positivas anteriores.

Y, sin embargo, la posibilidad de doble cómputo no se ha extinguido completamente cuando el establecimiento permanente es transmitido pues la legislación fiscal del país donde se halle ubicado podría, eventualmente, mantener la compensación en sede de la entidad adquirente. ¿Por qué se apaga el celo del legislador fiscal? ¿Acaso se presume que las pérdidas devienen ya no compensables? ¿Por qué no ha considerado la posible interferencia del principio de subrogación, por cierto aplicable en nuestra legislación, en los casos de operaciones de toma de control mediante negocios jurídicos societarios?

3.6.3. Del riesgo del no cómputo de pérdidas

Ya se comentó en un epígrafe precedente que la minoración de las rentas negativas en el momento de la transmisión o cese de la actividad en el importe de las rentas positivas anteriores llevaba al no cómputo de las rentas negativas, excepto si el país de la fuente procedía a la devolución de los impuestos que gravaron las rentas positivas.

Este no cómputo de las rentas negativas es bastante probable pues la compensación retrospectiva de las pérdidas no está muy extendida y, por otra parte, cuando está establecida, suele proyectarse sobre escasos ejercicios.

¹⁹ GREGORY, CASLEY y NISH: *United Kingdom. The Patent Box Regime* (ITPJ, abril 2013).

Este no cómputo también perturba el mercado interior comunitario. La solución de este problema habría de venir por la vía de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición y, en el contexto del mercado interior comunitario, por la de un convenio multilateral o por la vía más sencilla e igualmente eficaz del principio del mutuo reconocimiento, que consistiría, sencillamente, en el compromiso de no aminorar las rentas negativas en las rentas positivas anteriores o, alternativamente, de devolver los impuestos recaudados sobre las rentas positivas anteriores a las rentas negativas.

Esta solución todavía no ha llegado y los países pueden legítimamente blindar sus bases imponibles mediante la medida expuesta, esto es, aminorar las rentas negativas en las rentas positivas anteriores. Pero los países también pueden seguir la política fiscal contraria, esto es, no efectuar tal minoración, garantizando así a las entidades residentes en su territorio que, bajo ninguna circunstancia, sufrirán un exceso de gravamen, aun cuando el mismo fuere imputable a una jurisdicción fiscal extranjera.

Bien se ve que se está ante un conflicto entre dos objetivos, que puede ser resuelto, válidamente, a favor de uno de ellos. No hay error técnico en la normativa que establece la Ley 16/2013 ni en la normativa anterior. Hay, simplemente, una elección distinta entre dos objetivos fundamentados.

3.6.4. Del cómputo de pérdidas con posterior reintegro

El argumento del Tribunal de Justicia relativo al reparto equilibrado de las competencias para gravar no es del todo convincente, por cuanto los convenios que siguen el Modelo de la OCDE no hacen referencia al tratamiento de las pérdidas. En ausencia de una norma convenida sobre la distribución de las pérdidas no parece que pueda afirmarse que el cómputo de las mismas por parte de la casa central quebraría el equilibrio del convenio.

Lo que quebraría el reparto equilibrado de las competencias procurado por el convenio o, en su defecto, por una combinación de legislaciones internas, es que el país del establecimiento permanente gravara los beneficios desentendiéndose de las pérdidas, y que el país de la casa central computara las pérdidas desentendiéndose de los beneficios. Ambos países deben participar, de manera equilibrada, en el cómputo de beneficios y pérdidas. En el método de exención eso se logra mediante el cómputo de pérdidas con posterior reintegro en sede de la casa central y compensación de pérdidas en sede del establecimiento permanente. Y en el de imputación, por el juego del cómputo de las pérdidas en sede de la casa central y la tributación de los beneficios posteriores que no determinará derecho a la deducción de un impuesto extranjero puesto que habrá sido neutralizado por virtud de la compensación de pérdidas en sede del establecimiento permanente.

Es esa participación armónica del país de la residencia y del país de la fuente en las rentas, positivas o negativas, derivadas de las operaciones realizadas mediante establecimiento permanente, lo que procura, al tiempo, el más ajustado cumplimiento de los fines de los convenios bilaterales y la ausencia de discriminación, por más que dicha discriminación esté justificada de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia, en relación con el ordenamiento comunitario.

El no cómputo de la renta negativa ordinaria para la determinación de la base imponible de la casa central puede deparar una situación bastante embarazosa, a saber, la obligación de satisfacer una deuda tributaria en ausencia de renta. Ciertamente que la entidad afectada cuenta con la promesa del cómputo de esa renta negativa en el ejercicio del cese de la actividad o de la transmisión del establecimiento permanente. ¿Basta con ello para que la tributación recaiga sobre la renta neta, en cuanto índice demostrativo de capacidad económica? ¿Se está ante un simple problema de técnica tributaria en relación con la eliminación de la doble imposición, o, más bien, ante una cuestión que afecta a la columna vertebral del tributo? ¿Es algo inevitable derivado de la exposición del contribuyente a dos jurisdicciones fiscales, esto es, de la denominada compartimentalización de la base imponible como consecuencia de la aplicación del principio de territorialidad a los residentes?²⁰

3.6.5. Un balance incierto

El balance respecto de las restricciones establecidas por la Ley 16/2013 en materia de cómputo de rentas negativas de los establecimientos permanentes puede ser trazado con base en las siguientes conclusiones:

- Primera. No son drásticas, por cuanto no suponen un rechazo total al cómputo de las rentas negativas, bajo el pretexto de una aplicación exacerbada del método de exención.
- Segunda. Son compatibles con los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.
- Tercera. Son compatibles con el ordenamiento comunitario, pues la discriminación que originan tiene amparo en la causa de justificación del reparto equilibrado de la competencia fiscal entre los Estados concernidos y en la de evitar el doble cómputo de pérdidas, a tenor de la sentencia *Lidl* del Tribunal de Justicia.
- Cuarta. Determinan un exceso de imposición absoluto, pero solo cuando el país del establecimiento permanente no devuelva, en caso de pérdidas posteriores a la obtención de beneficios, los impuestos percibidos. Ahora bien ese exceso de imposición es imputable al país del establecimiento permanente.
- Quinta. Blindan las bases imponibles de la casa central contra posibles imputaciones irregulares de rentas negativas de sus establecimientos permanentes pero, al tiempo, imponen una carga fiscal, ciertamente transitoria, no proporcionada con la renta obtenida en el periodo impositivo afectado, pudiendo incluso determinar cuotas tributarias en ausencia de renta.

²⁰ BARREIRO CARRIL, M. C.: *Los impuestos directos y el Derecho de la Unión Europea. La armonización negativa realizada por el TJUE*.

- Sexta. Tensan la contraposición de intereses entre la jurisdicción fiscal española y las entidades residentes, alimentando así la conflictividad.
- Séptima. Suscitan la necesidad de controles administrativos adicionales.

Las conclusiones precedentes trazan un balance incierto de las medidas de la Ley 16/2013 concernientes a las rentas negativas de establecimientos permanentes. Se sale de un sistema técnicamente correcto pero que necesitaba alguna precaución en orden a evitar el doble cómputo de rentas negativas, y se entra en otro, también técnicamente correcto, pero que provoca excesos de imposición transitorios, e incluso definitivos, si bien imputables al país donde está ubicado el establecimiento permanente.

Tal vez hubiera sido más congruente con el tradicional objetivo de internacionalización de las empresas no modificar el régimen de cómputo de rentas negativas, estableciendo, eso sí, una cautela para evitar el doble cómputo de rentas negativas. Cuestión distinta es que este objetivo se dé ya por cumplido. En tal caso, lo pertinente hubiera sido, amén de la medida citada en el párrafo anterior, no aliviar el exceso de imposición al que debe hacer frente la jurisdicción fiscal del establecimiento permanente, pero sí mantener el cómputo de la renta negativa ordinaria y su reintegro en el ejercicio posterior en que concurren rentas positivas.

No se escapará que la mayoría parlamentaria que propulsó la legislación anterior a la Ley 16/2013, cuya expresión más conspicua fue el Real Decreto-Ley 3/2000, es del mismo color político que la que ha aprobado la Ley 16/2013. No habrá de extrañar esta coincidencia a quienes se hallen familiarizados con el análisis de las políticas públicas, pues la aparición de nuevas circunstancias, como son la pura necesidad recaudatoria o el temor a la planificación fiscal agresiva, pueden restar apoyos a una política que se venía entendiendo idónea, máxime cuando los enunciados evaluativos concernientes a los objetivos de la misma están ausentes o no han sido sometidos al debate público, en cuyo caso algunos actores de la política pública fiscal, señaladamente los de carácter administrativo, pueden imponer sus puntos de vista²¹.

En fin, ha de tomarse en consideración que la restricción al cómputo de rentas negativas de los establecimientos permanentes, casa bien con las medidas restrictivas en materia de deterioro de instrumentos de patrimonio, de manera tal que ambas medidas corren paralelas²².

²¹ SUBIRATS y otros: *Análisis y gestión de políticas públicas*, Capítulo 10.

²² ALBI IBÁÑEZ, E.: *Reforma Fiscal*, pág. 158.

UNA NUEVA TRILOGÍA EN DERECHO PENAL TRIBUTARIO: FRAUDE, REGULARIZACIÓN Y BLANQUEO DE CAPITALS

Juan Carlos Ferré Olivé

*Catedrático de Derecho Penal.
Universidad de Huelva*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don Francisco MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don Javier SANCHO SEBASTIÁN.

EXTRACTO

El año 2012 será recordado por las convulsiones que sacudieron los cimientos del Derecho Penal Tributario. La regularización extraordinaria incorporada por el Real Decreto-Ley 12/2012 y sus consecuencias de cara al delito fiscal y al delito de blanqueo de capitales han generado una enorme producción científica. Pero además del debate académico, se advierte el enorme trabajo de la administración, preocupada en corregir sus propios errores y solventar las dudas que plantearon permanentemente los contribuyentes. También la labor de los legisladores, que se han visto abocados a un trabajo denodado, del que surgió con urgencia una reforma de los delitos contra la Hacienda Pública, el 27 de diciembre. Y aún queda por oír la palabra de los jueces, aunque ya existen fallos importantes que analizan esta trilogía que se ha creado entre fraude, regularización y blanqueo de dinero. Este trabajo pretende ser exhaustivo en el análisis de los aspectos más relevantes de esta triple relación. Se analizarán pues los vínculos entre el fraude fiscal, la regularización tributaria y el blanqueo de capitales, intentando aportar algo de luz dentro de este caos normativo.

Palabras claves: fraude fiscal, regularización tributaria y blanqueo de capitales.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013 / Fecha de revisión: 25-01-2014

A NEW TRILOGY IN CRIMINAL TAX LAW: CRIMINAL TAX FRAUD, VOLUNTARY DISCLOSURE AND MONEY LAUNDERING

Juan Carlos Ferré Olivé

ABSTRACT

The year 2012 will be remembered by the disruptions that shook the foundations of the Criminal Tax Law. The extraordinary regularization incorporated by the Royal Decree-Law 12/2012 and its consequences face to the fraud and the money-laundering have produced an enormous scientific production. . But in addition to the academic debate, it is possible to observe the great work of administration, concerned to correct their own mistakes and resolve doubts raised by taxpayers permanently. Also the work of legislators, who have been doomed to a hard work which arose an urgent reform of the Criminal tax law on 27 December. And still remains to hear the word of judges, although there are important judgments that analyze this trilogy that has been created between criminal tax fraud, voluntary disclosure, and money-laundering. This work intended to be exhaustive in the analysis of the most relevant aspects of this triple connection, looking at the links between the components of the trilogy, trying to bring some light in this regulatory chaos.

Keywords: criminal tax fraud, voluntary disclosure and money laundering.

Sumario

1. Aproximación al problema
2. Trilogía, Parte I: Fraude fiscal y blanqueo de capitales
3. Trilogía, Parte II: La regularización tributaria
 - 3.1. Fundamentación
 - 3.2. Régimen de la regularización fiscal ordinaria (art. 305.4 CP) antes de la entrada en vigor de Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre
 - 3.3. Régimen de la regularización fiscal extraordinaria (RDL 12/2012) antes de la entrada en vigor de Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre
 - 3.4. Naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre
4. Trilogía, Parte III: Algunos aspectos relevantes de la nueva regulación del delito fiscal: consumación, regularización, prescripción
5. Conclusiones

Bibliografía

1. APROXIMACIÓN AL PROBLEMA

Los aspectos tributarios y penales de la regularización tributaria introducida por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y complementada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, que modificó la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública, se han visto envueltos en un número tan importante de problemas que han puesto en jaque a todos los operadores jurídicos, sin distinción. Como fundamentaremos en este trabajo, si bien al adoptar estas reformas se tenía claro el fin perseguido, que no era otro que captar recursos para reflotar una maltrecha economía, la técnica jurídica empleada ha sido desastrosa. Los errores técnicos se fueron resolviendo con nuevos errores técnicos, por lo que el guion parece haber sido escrito siguiendo la Ley de Murphy: «Si algo puede salir mal, saldrá mal». Estaremos pendientes de la reacción final de los Tribunales de Justicia cuando estas cuestiones se planteen y resuelvan ante los órganos jurisdiccionales ordinarios y constitucionales. Lo que queda claro es la inevitable inseguridad jurídica que se ha ido creando y que será difícil de revertir.

Enunciaré brevemente una serie de ideas que se han ido manejando en los últimos tiempos. Como se verá, algunas son ciertas, pero muchas otras pueden cuestionarse. Todas ellas me servirán de punto de partida para este análisis.

- a) La regularización fiscal extraordinaria (RDL 12/2012) ha intentado potenciar la repatriación de capitales ocultos en el extranjero a cambio del pago de una pequeña parte de la deuda tributaria. El éxito presupuestario ha sido escaso. Sin embargo, ha logrado desatar una gran tormenta política –por el trato desigual a los defraudadores tributarios– y jurídica –por el desaguizado que ha provocado en la normativa tributaria y penal, que hasta entonces interactuaban de forma no perfecta, pero bastante pacífica.
- b) Con el Real Decreto-Ley 12/2012 se ha generado un mecanismo extraordinario que incentiva la regularización tributaria de algunos contribuyentes, eximiendo de responsabilidad administrativa en sede tributaria y posiblemente –no está tan claro– en sede penal por delito fiscal.
- c) La regularización prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 se ha considerado insuficiente para eximir de responsabilidad por el delito de blanqueo de capitales (art. 301 CP: pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triple del valor de los bienes) lo cual desmotivaría completamente el interés por hacer aflorar los capitales ocultos. Para colmo de males, la regularización tributaria serviría como una autodenuncia del contribuyente.
- d) Al advertir *a destiempo* este crucial problema, se ha generado todo tipo de comunicaciones desde las más altas instancias administrativas (Secretaría General del

Tesoro y Política Financiera, Dirección General de Tributos), algunas de ellas contradictorias. Finalmente se ha recurrido a una solución de urgencia para intentar resolver este problema, consistente en modificar el delito fiscal regulado en el artículo 305 del Código Penal a través de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Para lograr estos objetivos, el Anteproyecto suscrito por el Gobierno ha pretendido transformar la naturaleza jurídica de la regularización, para que dejara de ser una *excusa absoluta*, y convertirse en un *elemento del tipo*.

- e) El Anteproyecto recibió fuertes críticas a partir del Informe preceptivo realizado por el Consejo General del Poder Judicial. Con modificaciones, el texto finalmente aprobado parece seguir sustentando la idea de que aquel que ha delinquido y posteriormente regularizado (fundamentalmente en el caso de regularizaciones extraordinarias: pagando una cantidad mínima y conservando legítimamente una gran cantidad del *capital corrupto*) no habrá ni siquiera delinquido, pues según la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 7/2012 se «hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria». En otros términos: los bienes objeto de un delito fiscal regularizado no provendrían de una «actividad delictiva» y, por lo tanto, no estarían «contaminados» a efectos del delito de blanqueo de capitales. En síntesis, no habilitarían la persecución por este último delito.
- f) Con todos estos movimientos normativos parece haberse cumplido el objetivo de dar tranquilidad a quienes han regularizado su situación tributaria por esta vía excepcional, haciendo aflorar capitales ocultos, pero se ha roto el equilibrio que mantenía pacíficamente el delito fiscal en su anterior regulación.
- g) Con estos cambios se modificaría el momento consumativo del delito fiscal, que pasaría a ser el determinado por una circunstancia externa –la constatación de alguna de las causas de bloqueo de la regularización o la prescripción tributaria–. El plazo de prescripción de la acción penal comenzaría al darse en alguna de dichas circunstancias externas, por lo que podría prolongarse una serie indefinida de años, o incluso podría llegar a pensarse que el delito fiscal es imprescriptible.

A partir de aquí intentaremos aportar soluciones a estos problemas que están dando contenido a la nueva trilogía del Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales.

2. TRILOGÍA, PARTE I: FRAUDE FISCAL Y BLANQUEO DE CAPITALES

Según el artículo 301.1 del Código Penal a partir de la redacción que prevé la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, el delito de blanqueo de capitales es de aplicación a quien «adquiera, posea, utilice, convierta o transmita bienes, sabiendo que estos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos...». Tres cuestiones esenciales llaman nuestra

atención: a) la posibilidad de caracterizar los bienes originados en un delito fiscal como producto de una actividad delictiva previa; b) la comprobación de la actividad delictiva previa, y c) la posible aplicación de este delito al propio contribuyente que ha defraudado a Hacienda (autoblanqueo).

- a) ¿Son los bienes provenientes de un fraude fiscal el producto de una actividad delictiva previa? Este tema es bastante polémico, no solamente en el ámbito del Derecho español sino a nivel internacional. El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI = FATF) es la principal organización intergubernamental que desarrolla y promueve políticas para proteger el sistema financiero mundial contra el blanqueo de dinero, la financiación del terrorismo y la financiación de la proliferación de armas de destrucción masiva. En el glosario de su último documento de Recomendaciones, fechado en febrero de 2012, hace mención expresa por primera vez, entre las «Categorías establecidas de delitos», al contrabando y a los delitos fiscales (relacionados con los impuestos directos e impuestos indirectos). Sin embargo, existe un fuerte debate internacional sobre la necesidad de esta incorporación, entre otros motivos por la inexistencia de consenso internacional acerca de la definición de los delitos fiscales¹.

En nuestro Derecho el legislador no ha optado por circunscribir el blanqueo a un *catálogo* de delitos previos –como hizo durante la vigencia de la Ley Orgánica 8/1992, de 23 de diciembre, que rigió hasta 1995 limitando al ámbito del delito a bienes relacionados con el tráfico de drogas– sino que ha optado por una fórmula amplia. Simplemente tienen que existir *bienes* que tengan *su origen en una actividad delictiva*. Se habla entonces de *bienes corruptos*. Para encontrarnos ante esos bienes corruptos, debemos constatar una actividad delictiva previa que genere o produzca bienes (como sin duda ocurre con muchos delitos, esencialmente aquellos relativos al tráfico de drogas, corrupción y crimen organizado). La cuestión central de toda esta problemática reside en determinar, como analizaremos a continuación, si el delito fiscal *genera o produce bienes*. Incrementando aún más la confusión, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo², dispone que *a los efectos de esta ley* se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito «con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública» (art 1.2). Debemos destacar que se trata de una norma de naturaleza administrativa que traspone una

¹ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: *El delito de blanqueo de capitales*, 3.ª ed. Cizur Menor, 2012, págs. 374 y ss.

² Esta ley supone la transposición al Derecho español de la Directiva 2005/60/CE de 26 de octubre de 2005 (DOUE L 309, de 25 de noviembre de 2005) conocida como «Tercera Directiva» de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Ya se encuentra en proceso de redacción una «Cuarta Directiva» que explicitaría aún más la consideración del fraude fiscal como delito previo al blanqueo de capitales. Las recomendaciones del GAFI de febrero de 2012, mencionadas en el texto, están sirviendo de base para la mencionada «Cuarta Directiva» europea en esta materia.

Directiva europea y que expresamente limita su aplicación «a los efectos de esta ley»³. Pero no puede negarse que existe una fuerte presión criminalizadora en esta materia. GÓMEZ BENÍTEZ atribuye con acierto a la voracidad fiscal de los estados desarrollados el haber trasladado el delito de blanqueo de capitales, de su «sentido original estricto» —delitos de narcotráfico, corrupción y crimen organizado— a su utilización como instrumento de *control y recaudación fiscal*⁴.

Un sector doctrinal encabezado por BLANCO CORDERO considera que la cuota defraudada en el delito contra la Hacienda Pública constituye un bien susceptible de integrar el tipo penal de blanqueo de capitales previsto en el artículo 301 del Código Penal⁵. Esta compleja cuestión ha llegado a la Sala Segunda del Tribunal Supremo por primera vez con la Sentencia n.º 974/2012, de 5 de diciembre, con éxito para la tesis precedentemente enunciada. El Alto Tribunal consideró, por cuatro votos contra uno, que los bienes provenientes de un delito fiscal *proceden* de una actividad delictiva previa a efectos del blanqueo de capitales. En el fundamento jurídico trigésimo séptimo de este muy elaborado fallo, los Magistrados en mayoría aportaron una importante serie de argumentos que entendieron favorables a la viabilidad del delito fiscal como precedente del blanqueo de capitales: se atiende a la disparidad de bienes jurídicos protegidos en uno y otro delito, a que la normativa extrapenal de naturaleza administrativa ya mencionada (Ley 10/2010, de 28 de abril, sobre prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo) considera «a los efectos de esta ley» que se entienden como bienes procedentes de la actividad delictiva, incluso «la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública» y a distintos precedentes de Derecho Comparado. En definitiva, la Sala Segunda del Alto Tribunal considera en mayoría que «el objeto del blanqueo es la ganancia procedente del delito fiscal, esto es, la cuota defraudada».

Otro sector doctrinal entiende que el delito fiscal no puede considerarse como un ilícito precedente del delito de blanqueo de dinero, es decir, la cuota tributaria *no tiene su origen* en una actividad delictiva previa. Así, manifiesta GÓMEZ BENÍTEZ que «el fraude fiscal en sí mismo no genera los bienes, no es el origen de los bienes sino que, simplemente, oculta a la Hacienda Pública los bienes obtenidos lícitamente»⁶. También apunta expresivamente FERNÁNDEZ JUNQUERA que ligar el fraude fiscal al

³ Esta circunstancia es reconocida unánimemente por la doctrina. Cfr. FALCÓN Y TELLA: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este en el blanqueo de capitales», *Quincena Fiscal*, 1-2, enero 2011, pág. 12; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal», Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 155/2012, pág. 28.

⁴ Cfr. GÓMEZ BENÍTEZ, J. M.: «Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal», en *Cuadernos de Política Criminal*, 91, 2007, pág. 15.

⁵ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: «La amnistía fiscal», en AA. VV., MARTÍN FERNÁNDEZ, BLANCO CORDERO, MONEDERO ARANDILLA, SALIDO GUSI: *La amnistía fiscal*. Valencia, 2012, pág. 126 y autores allí citados.

⁶ Cfr. GÓMEZ BENÍTEZ, J. M.: *Reflexiones técnicas y de política criminal...*, op. cit., pág. 18.

blanqueo de capitales «hace aguas en sus cimientos. Y las hace no porque se quiera negar que el fraude sea un delito, sino porque no es la clase de delito que responda al delito posterior de blanqueo»⁷. A mi entender, y como expondré a continuación suscribiendo *in totum* los argumentos vertidos en el único voto particular de la mencionada sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, considero evidente que la cuota defraudada no es una ganancia sino un ahorro y, por lo tanto, no responde a la literalidad de *bien que tiene su origen* en una actividad delictiva. Los conocidos como *bienes contaminados* deben ser el producto de una actividad delictiva, lo que no se da en este caso porque los bienes objeto de un fraude fiscal *preceden* a la actividad delictiva. El voto particular del Magistrado Antonio del Moral consagra desde mi punto de vista la solución más acertada a este problema. Discrepa con la mayoría de la Sala, pues considera que el delito fiscal *no es idóneo* para erigirse en presupuesto del delito de blanqueo de dinero. Esto no supone que en el futuro no pueda serlo, tal como aconsejan las recomendaciones de distintos organismos internacionales. Sin embargo, con la regulación actual del artículo 301 del Código Penal regulador del blanqueo de dinero *no puede* serlo. El mencionado artículo sanciona una serie de conductas (por ej. poseer, utilizar, convertir o transmitir «bienes, sabiendo que tienen su origen en una actividad delictiva»), y el delito fiscal es un ilícito que *no origina bienes*, sino que permite *aprovecharse del ahorro*. Los bienes no provienen del delito fiscal, sino que le preceden⁸. El blanqueo hace referencia a bienes que no se tenían, afirmando al respecto el Magistrado «Solo pueden servir de presupuesto del delito de blanqueo de capitales por tanto los delitos idóneos para *generar* bienes o ganancias en sentido material. Una *no pérdida* es diferente a una ganancia. Ganancia y ahorro son realidades diferentes. Quien ahorra no está ganando, no está obteniendo ningún bien: sencillamente lo está manteniendo». Añade acertadamente que la cuota tributaria que se deja de ingresar no es un enriquecimiento sino un ahorro: «un *damnum cesans* y no un lucro emergente»⁹. Así las cosas, no puedo menos que suscribir plenamente esta reflexión final: «El argumento basilar de este entendimiento se funda en la interpretación literal y gramatical del artículo 301 del Código Penal, de valor singular por venir ligada al principio de taxatividad. Las conclusiones de la interpretación gramatical del precepto son tan claras que ni el elemento teleológico, ni argumentos de derecho comparado, ni la integración con normas extrapenales, ni la consulta de instrumentos internacionales pueden dar al traste con ella: el precepto

⁷ Cfr. FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Defraudación fiscal...», *op. cit.*, pág. 32.

⁸ También destaca la inaplicabilidad del blanqueo de dinero en casos de delito fiscal previo MORALES PRATS, F. quien destaca que este delito no genera bienes, simplemente los oculta a la Hacienda Pública. Cfr. «Frau fiscal: la regularització tributària i els seus efectes penals», *Revista El Gestor*, noviembre 2012, pág. 11.

⁹ El voto particular aquí comentado contiene muchos más argumentos interesantísimos, como la artificiosa, desconcertante y normalmente imposible individualización de la cuota puntualmente defraudada dentro del patrimonio del deudor tributario, lo que sería imprescindible si se pretenden imputar esos concretos bienes como objetos originados por la actividad delictiva previa.

dice lo que dice: y castiga lo que castiga. La elusión del pago de tributos no genera un incremento patrimonial. Permite un ahorro pero no aporta nada al patrimonio. No pueden blanquearse efectos o bienes procedentes de un delito que no los genera».

En síntesis, aunque por el momento, en la primera Sentencia del Tribunal Supremo que toca este complejísimo tema ha triunfado la tesis que considera que el importe de la cuota defraudada es un bien susceptible de blanqueo, podemos afirmar sumando nuestro parecer al voto por el momento minoritario pero a nuestro entender más convincente, que con la actual regulación legal los bienes que son objeto de un delito fiscal no son susceptibles de fundamentar un delito de blanqueo posterior.

En este complejo contexto es importante destacar la necesidad de imponer *límites interpretativos* al delito de blanqueo de dinero. Con la lucidez que le caracteriza, MUÑOZ CONDE cuestiona que en esta materia «el legislador, en su afán de dar a los encargados de la persecución penal un arma eficaz para perseguir cualquier tipo de delito y evitar que exista un mercado paralelo de circulación de capitales que escape a los controles oficiales, ha creado un *monstruo jurídico* sin límites ni contornos claros y precisos, con el que cabe cometer cualquier arbitrariedad.»¹⁰. Si esto es importante en el blanqueo que se imputa a terceros, lo es mucho más cuando se contempla la posibilidad de sancionar el *autoblanqueo* realizado por el propio defraudador tributario, tal como analizaremos posteriormente. Por ese motivo debe imponerse una interpretación restrictiva del tipo de blanqueo de dinero, requiriéndose en el autor un elemento subjetivo del injusto: la *finalidad* de «ocultar o encubrir» el origen ilícito de los bienes, o «ayudar» a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos. De esta forma se evitará la sanción penal de infinitas conductas adecuadas socialmente y que no debían resultar abarcadas por el tipo penal ¹¹.

b) La comprobación de la actividad delictiva previa.

La reforma del delito de blanqueo de capitales operada por Ley Orgánica 10/2010 tenía entre otros objetivos zanjar una polémica doctrinal. Efectivamente, con la regulación anterior, los bienes debían tener su origen «en un delito». Un sector doctrinal consideraba que solo habría delito si se constataba una sentencia condenatoria firme, que comprobara el efectivo carácter delictivo de la conducta¹². Sin embargo,

¹⁰ Cfr. MUÑOZ CONDE, F.: «Consideraciones en torno al bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales», en AA. VV. (ABEL SOUTO y SÁNCHEZ STEWART, coord.) I.º Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero, Valencia, 2009, pág. 172. También DEL CARPIO DELGADO: «Principales aspectos de la reforma del delito de blanqueo. Especial referencia a la reforma del artículo 301.1 del Código Penal», *Revista Penal*, n.º 28/2011, pág. 6.

¹¹ Cfr. DEL CARPIO DELGADO: «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 22.

¹² Cfr. GÓMEZ BENÍTEZ, J. M.: «Reflexiones técnicas y de política criminal...», *op. cit.*, pág. 22 y ss.; con referencias DEL CARPIO DELGADO, «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 15.

otro sector doctrinal¹³ y fundamentalmente la jurisprudencia del Tribunal Supremo consideraban innecesaria una condena efectiva previa, siendo suficiente probar que los bienes provienen de una actividad delictiva en el propio proceso que dirime el delito de blanqueo de capitales. El Alto Tribunal ha considerado en la Sentencia del Tribunal Supremo 155/2009, de 26 de febrero, que «admitiéndose que la existencia del delito previo constituye elemento objetivo (normativo) del tipo y su prueba condición asimismo de tipicidad, en ningún caso la jurisprudencia requiere que hubiera procedido sentencia condenatoria firme, bastando con que el sujeto activo conozca que los bienes tengan como origen un hecho típico y antijurídico (SSTS de 19 de septiembre de 2001, de 19 de diciembre de 2003 y de 23 de diciembre de 2003), y ni siquiera se considera preciso que se determine la autoría del delito precedente (STS de 23 de febrero de 2005), por cuanto tal requisito, necesidad de condena previa, haría imposible en la práctica la aplicación del tipo de blanqueo».

En síntesis, los bienes deben provenir de una «actividad delictiva» previa, que se constata en el propio proceso que se sigue por delito de blanqueo de capitales. En todo caso no existirá blanqueo si la actividad precedente no reúne los requisitos de tipicidad, por ejemplo si se tratara de una mera infracción administrativa sancionada por las instancias tributarias. No requerir una sentencia condenatoria firme no implica, en todo caso, dejar de constatar una *auténtica actividad delictiva* previa.

c) Defraudación tributaria y autoblanqueo.

El artículo 301.1 del Código Penal, en la redacción vigente desde la reforma operada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, sanciona expresamente conductas de blanqueo de bienes que tienen su origen en una actividad delictiva «*cometida por él o por cualquiera tercera persona...*». Con anterioridad, la posibilidad del autoblanqueo había sido admitida en un importantísimo Acuerdo de Pleno del Tribunal Supremo de 18 de julio de 2006, afirmándose que «El artículo 301 del Código Penal no excluye, en todo caso, el concurso real con el delito antecedente. Para el conocimiento de estos supuestos, la Sala Segunda se constituirá siempre con un mínimo de cinco Magistrados». No solo la jurisprudencia ha admitido el autoblanqueo. La doctrina se ha manifestado también a favor de esta figura. Así lo hace GÓMEZ BENÍTEZ, para quien el blanqueo es una forma de enriquecimiento ilícito que debe ser prevenida, provenga del propio autor del delito previo o de un tercero¹⁴. Sin embargo, no puede desconocerse que la aplicación práctica de este autoblanqueo se desarrolla fundamentalmente en el ámbito de los delitos relacionados con el tráfico de drogas¹⁵. Y en menor medida en procesos por corrupción y crimen organizado.

¹³ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: «El delito de blanqueo...», *op. cit.*, pág. 425 y ss.

¹⁴ Cfr. GÓMEZ BENÍTEZ, J. M.: «Reflexiones técnicas...», *op. cit.*, pág. 7.

¹⁵ Cfr. DEL CARPIO DELGADO: «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 18.

La gran duda que existe no hace referencia al autoblanqueo en sí, que se encuentra actualmente admitido por la propia Ley penal. Los interrogantes se circunscriben a determinar si la figura es de aplicación a la defraudación tributaria. En estos supuestos —como en todos los casos de blanqueo de capitales— existen dos bienes jurídicos tutelados: el que se protege a través del delito previo y el que quiere evitar un enriquecimiento ilícito en un contexto socioeconómico. Desde esta perspectiva ambas conductas permiten un concurso real de delitos.

Considero que es necesario limitar considerablemente la aplicación del delito de autoblanqueo cuando los bienes procedan de un delito fiscal. Esta limitación puede fundamentarse en que los bienes no se originan o proceden de un delito fiscal, como he mencionado precedentemente. Pero en todo caso, existen más limitaciones. Así, habrá que constatar la presencia de los *elementos subjetivos* específicos distintos del dolo que deben guiar la aplicación de este tipo: la *finalidad* de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o ayudar a la persona que ha participado en la infracción a eludir las consecuencias legales de sus actos¹⁶. Esta interpretación ya ha sido sustentada por FALCÓN Y TELLA¹⁷, quien cuestiona las opiniones de aquellos que entienden que el delito fiscal lleva de forma automática a un delito de blanqueo, porque la mera posesión de la cuantía defraudada ya sería un delito de blanqueo. Este autor considera necesario limitar el autoblanqueo, permitiendo su sanción penal exclusivamente si el defraudador tributario pretende ocultar o encubrir el origen delictivo del dinero¹⁸. Y la necesidad de establecer excepciones ya ha sido demandada desde la doctrina penalista, más aún cuando se ha tipificado como delictiva la mera posesión y utilización de los bienes procedentes de la actividad delictiva previa¹⁹.

El Código Penal está tratando por igual a todos los delitos previos, situación que no se da en muchos países de nuestro entorno. El fraude fiscal podría llegar a ser un delito previo al blanqueo de capitales, pero no considero que pueda serlo en los amplísimos términos actuales si se trata de un autoblanqueo. En este sentido queda pendiente la posibilidad de apreciar una violación del principio non bis in idem²⁰. No es fácil demostrar la violación de este principio, pero cuando el fraude fiscal sanciona la defraudación de determinados bienes y el delito de blanqueo sanciona desde el instante mismo de la consumación del delito previo la posesión o el uso de esos mis-

¹⁶ Cfr. DEL CARPIO DELGADO: «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 22.

¹⁷ Cfr. FALCÓN Y TELLA: «La reforma del Código Penal...», *op. cit.*, pág. 11 y ss.

¹⁸ Le sigue FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: «Defraudación fiscal...», *op. cit.*, pág. 28 y ss., aunque reconociendo las dificultades prácticas de esta propuesta dada la amplitud con la que se ha regulado el delito de blanqueo de dinero en el artículo 301.1 del Código Penal desde la reforma operada por Ley Orgánica 5/2010.

¹⁹ Cfr. DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M.: Voz «Blanqueo de bienes», *Enciclopedia penal básica*, Granada, 2002, pág. 200; DEL CARPIO DELGADO, «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 19.

²⁰ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: *El delito de blanqueo...*, *op. cit.*, pág. 433.

mos bienes parece difícil desconocer que el concurso real entre ambos delitos y la desmesurada pena consecuente suponen la aplicación de dos sanciones penales por un único hecho cometido.

3. TRILOGÍA, PARTE II: LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

3.1. FUNDAMENTACIÓN

La *regularización tributaria*, conocida en cuanto a sus efectos penales como *rectificación posdelictiva voluntaria* o *autodenuncia*²¹, se encuentra contemplada expresamente para el delito fiscal en el artículo 305.4 del Código Penal. El legislador ha adaptado soluciones similares para otros delitos contra la Hacienda Pública, como el fraude de subvenciones (art. 308.5 CP) y contra la Seguridad Social (art. 307.3 y 307 ter.3 CP). A partir de las disposiciones introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, que consagra un nuevo supuesto de regularización, podemos hablar de distintas regularizaciones tributarias: una ordinaria o tradicional y otra «extraordinaria»²². En todo caso son obligaciones alternativas, y cumplida una de ellas se producen importantes consecuencias tributarias y penales, tal como expondremos posteriormente²³.

La incorporación de disposiciones de esta naturaleza genera necesariamente opiniones contrapuestas. Porque lo que se pone en evidencia es un tratamiento diferenciado del delincuente tributario, que puede solventar sus responsabilidades penales mediante una *regularización*, del resto de los que cometen los delitos en el Código Penal que una vez consumados, solo pueden aspirar a una atenuación de pena en casos muy limitados. Esta situación hasta cierto punto privilegiada, ha llevado en Alemania a diversos planteamientos de inconstitucionalidad, por afectarse el principio de igualdad respecto a los autores de otras figuras delictivas. Sin embargo, el Tribunal Constitucional alemán ha rechazado por el momento todas estas alegaciones²⁴.

La posibilidad de exonerar la pena por una regularización fiscal *ordinaria* no existió en España hasta la reforma operada en esta materia por Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio. El argumento

²¹ El término *autodenuncia* (o *Selbstanzeige*) es fruto de la enorme influencia de la ciencia jurídica germana en esta materia. Sin embargo, es un término que no se ha impuesto en la literatura y jurisprudencia en idioma español. Cfr. IGLESIAS RÍO, M.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Valencia, 2003, pág. 30 y ss. Considero que el rechazo terminológico no solo se debe a la falta de arraigo de este concepto, sino que hablar de una autodenuncia supone una carga muy negativa, que implica reconocer la comisión previa de un hecho delictivo.

²² Todo ello sin desconocer la existencia de otras regularizaciones tributarias previas, como las establecidas en los años 1977, 1985 y 1991. Dada la reiteración con la que aparecen en el tiempo estas regularizaciones «extraordinarias», podríamos pensar en asignarles un tratamiento jurídico autónomo. Sin embargo, esta solución no sería posible porque han sido muchas, pero no hay dos iguales.

²³ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. en AA. VV.: *La amnistía fiscal*, Valencia, 2012 pág. 4 y ss.

²⁴ Cfr. IGLESIAS RÍO, M.: *La regularización...*, op. cit., pág. 66 y ss.

para emprender esta reforma, manifestado expresamente en la Exposición de Motivos de dicha ley, no fue otro que el de coordinar dos sistemas sancionatorios, el administrativo y el penal, que iban en esta materia en direcciones opuestas. La Ley General Tributaria permitía entonces en su artículo 61.3 (en esencia, el actual art. 27 LGT) la exoneración de *sanciones tributarias* por regularización. Esta condonación administrativa, incorporada aisladamente, produjo un importante choque entre los objetivos de política fiscal y los de política criminal, que ven en la pena fines preventivos. En aquel momento los letrados defensores de imputados por delitos fiscales pretendieron trasladar la aplicación de esta excusa absolutoria *por analogía* a la sede penal. Sin embargo, esa tarea no era nada fácil. El problema que entonces se planteaba era que si bien se eximía de responsabilidad por la infracción administrativa, ningún precepto del Código Penal admitía expresamente que una exoneración en sede administrativa pudiera operar como causa de exención de responsabilidad penal. Al no poder aplicarse una excusa absolutoria por analogía, solamente quedaba el insatisfactorio recurso de apreciar la atenuante de arrepentimiento espontáneo²⁵. La Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, vino a resolver expresamente este problema de coordinación normativa²⁶.

La regularización responde esencialmente a medidas de política fiscal, dependiendo directamente de cada coyuntura económica. Este aspecto es común para la regularización ordinaria y más aún para la extraordinaria. Así lo consagra el Real Decreto-Ley 12/2012, «por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público». Como veremos, al perseguirse predominantemente objetivos fiscales surgen dudas acerca de la justificación de la regularización prevista en el Código Penal, que finalmente es acogida acudiendo a los criterios de reparación, desistimiento y arrepentimiento activo. Por esta situación de incertidumbre, en otros Ordenamientos el pago de las obligaciones tributarias solo funciona como circunstancia atenuante²⁷. En España la reciente modificación legislativa operada por Ley Orgánica 7/2012 también permite, cuando no prospere la regularización, una atenuación de pena si el sujeto satis-

²⁵ Cfr. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y FERRÉ OLIVÉ, J. C.: *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1994, pág. 108 y ss.

²⁶ Adviértase que en ningún momento se ha previsto la opción de regularizar en caso de fraudes contra los intereses financieros de la Unión Europea (arts. 305.3 y 306 CP). Se sostuvo durante la tramitación parlamentaria que no era posible que las autoridades nacionales excluyeran o eliminaran la responsabilidad penal de aquellos que regularizaran su situación ante la Hacienda Comunitaria. Aunque el argumento declarado es la imposibilidad de condonar una sanción de esa naturaleza, cuando el bien jurídico corresponde a la Unión Europea, creemos que esta regulación supone un excesivo rigorismo y un trato distinto para la tutela de intereses nacionales y comunitarios que produce, de forma injustificada, un tratamiento desigual para los contribuyentes.

²⁷ Así en Italia, el pago de la deuda tributaria (tributos adeudados e intereses) permite reducir la pena hasta la mitad, y excluye la aplicación de penas accesorias. *Vid.*, MUSCO, E. y ARDITO, F.: *Diritto penale tributario*, Bolonia, 2010, pág. 57 y ss. No hace mucho tiempo se planteó en Italia la posibilidad de establecer una circunstancia que exonerara la responsabilidad penal si previamente se había regularizado la situación tributaria. Sin embargo, la motivación ministerial del Decreto Legislativo 74/2000 se muestra totalmente en contra de una medida de esta naturaleza, ya que «una solución extintiva frustraría, en última instancia, la conminación de pena e incluso conllevaría un efecto criminógeno, en cuanto permite a los contribuyentes "monetizar" el riesgo de la responsabilidad penal cambiando, sobre la base de un frío cálculo, la certeza de una ventaja frente a la eventualidad de una indemnización futura privada de la estigmatización penal». Cfr. MUSCO, E.: Voz «Reati tributari», en *Enc. Dir. Annali*, I. Giuffrè, Milán, 2007, pág. 1.055.

face la deuda tributaria y reconoce judicialmente los hechos antes de que transcurran dos meses desde su citación judicial como imputado (art. 305.6 CP), lo que ya ha sido objeto de críticas²⁸.

3.2. RÉGIMEN DE LA REGULARIZACIÓN FISCAL ORDINARIA (ART. 305.4 CP) ANTES DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LEY ORGÁNICA 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE

La redacción de la cláusula contenida en el artículo 305.4 del Código Penal ha sembrado dudas antes de la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012. En esta materia se utiliza un concepto complejo, como es el de *regularización*. A partir de Ley Orgánica 7/2012 se lo dota de un contenido cierto: «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Sin embargo, se ha debatido durante años acerca del alcance de la fórmula anterior. Así, por regularizar podría entenderse la presentación de una declaración tributaria de rectificación y saldar todas las deudas pendientes con Hacienda en relación con el tributo en cuestión, incluidos los intereses y recargos previstos en los artículos 26 y 27 de la Ley General Tributaria (LGT). Pero para otros, también sería regularizar el simple reconocimiento de la deuda, y la aportación de las declaraciones y datos contables correctos, permitiendo de ese modo la apropiada determinación del tributo y la apertura de las vías ejecutivas que posee la Administración tributaria. La primera interpretación fue seguida mayoritaria pero no unánimemente por la doctrina penalista²⁹ y por la Sala Segunda del Tribunal Supremo (salvo en la STS de 28 de octubre de 1997, caso *Filesa*). La Fiscalía General del Estado también se ocupó de este tema, al dictar la Circular 2/2009, «Sobre la interpretación del término *regularizar* en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal» con el fin de evitar la inseguridad jurídica generada.

La regularización ordinaria se fundamenta en objetivos de política tributaria y de política criminal. En primer lugar, se incorpora para cumplir con finalidades de estímulo para recuperar dinero oculto, es decir, objetivos en esencia recaudatorios³⁰. Dichos objetivos coinciden con los consagrados en el artículo 27 de la LGT. Por otra parte, desde una perspectiva político-criminal, se considera la regularización como una vía para incorporar al delito las modernas teorías jurídico penales de la reparación, el desistimiento y el arrepentimiento activo³¹. De esta forma, dando relevancia a un actuar positivo posterior a la comisión del delito, se evita la imposición de una pena a la que voluntariamente ha optado por reparar el daño causado al regularizar su situación. Es una opción político-criminal que favorece múltiples intereses. Lógicamente y en primer lugar,

²⁸ La incorporación de esta circunstancia atenuante en el Derecho español ya ha sido cuestionada, por perseguir «afanes puramente recaudatorios». Cfr. IGLESIAS RÍO, «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en AA. VV., *Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, ÁLVAREZ GARCÍA (dir.), Valencia, 2013, pág. 824.

²⁹ Cfr. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid, 1995, pág. 161.

³⁰ Cfr. IGLESIAS RÍO, *La regularización...*, op. cit., pág. 22.

³¹ Cfr. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública...*, op. cit., pág. 125.

los de la Hacienda Pública que recupera aquellos bienes de los que se la ha privado. Al mismo tiempo alivia a la Administración de Justicia, porque evita llevar adelante todo un procedimiento penal. Y, por último, favorece a aquel que regulariza, pues le evita sufrir una persecución penal.

En orden a la naturaleza jurídica de la regularización, doctrina y jurisprudencia defienden pacíficamente desde hace años que estamos ante una *excusa absolutoria*³². Se trata de un comportamiento posdelictivo, porque la regularización solo es posible cuando el delito ya se ha consumado. En consecuencia, su naturaleza jurídica no puede ser la de una causa de justificación, pues estas afectan al injusto y, por lo tanto, deben estar presentes en el momento consumativo. Con claridad se ha manifestado al respecto la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado: «Las previsiones a que se refieren los párrafos cuarto del artículo 305 y tercero del artículo 307 del Código Penal, constituyen sendas excusas absolutorias que establecen la exención del reproche penal en base a circunstancias que no concurren en el momento de la realización del hecho, sino con posterioridad a la comisión del delito. Así pues la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento posdelictivo positivo». En idéntico sentido se manifiesta el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012³³.

Esta excusa absolutoria beneficia a aquel que normaliza su situación ante la Administración tributaria. Se trata del sujeto que cumple sus deberes tributarios materiales y formales *voluntaria* aunque *extemporáneamente*. El cumplimiento tardío debe realizarse en lo que se ha denominado «periodo de regularización», es decir, aquel que comienza con la consumación del delito y finaliza con la prescripción del mismo, salvo que se interponga alguna cláusula de bloqueo³⁴.

La doctrina se encuentra dividida respecto a las consecuencias que produce la regularización para *otros sujetos* que intervienen en el hecho delictivo. Porque un sector considera que la regularización beneficia también a los partícipes en el delito, por ejemplo al asesor fiscal que colaboró en la maquinación del fraude. Esta sería la consecuencia lógica si fuera una causa de justificación, porque el tratarse de una conducta conforme a Derecho, su juridicidad beneficiaría a todos los intervinientes. Sin embargo, al ser una excusa absolutoria, la fundamentación de la impunidad del partícipe es mucho más difícil. Un sector doctrinal aplica estrictamente las consecuencias de las excusas absolutorias, por lo que la regularización solo favorecería a aquel que regulariza, es decir, el beneficio

³² Cfr. IGLESIAS RÍO, M.: *La regularización*, op. cit., pág. 22. QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: «La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal», en AA. VV.: *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2007, pág. 56. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid, 1995, pág. 130 y ss.; el mismo, *Derecho penal económico y de la empresa. Parte Especial*. 4.ª ed., Valencia, 2013, pág. 691.

³³ Cfr. Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 11/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, de 28 de junio de 2012, pág. 13 y ss.

³⁴ Habla acertadamente de «periodo de regularización» IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública», *RCyT*. CEF, núms. 341-342, agosto-septiembre 2011, pág. 10.

posee un *carácter personal*³⁵. Sin embargo, también sería defendible la caracterización como *excusa absolutoria objetiva*, que permite favorecer a los partícipes, aunque de forma condicionada en la medida en que colaboren de alguna forma a la reparación del delito³⁶. Sobre este complejo tema se ha manifestado la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997, de 19 de febrero, que justamente se denomina «sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal». Se sostiene por la Fiscalía que «la excusa absolutoria de los artículos 305 y siguientes se extenderá o no a los partícipes en atención a las reglas generales del Código, según las cuales... la regularización no solamente afecta, y en todo caso, al deudor tributario, en tanto único sujeto con capacidad para regularizar, sino que se extenderá a los partícipes según que estos hayan o no intervenido (desde el punto de vista de la acción penal y no de la tributaria) en tal conducta». Esta tesis, que adopta el criterio de las excusas absolutorias objetivas (que pueden beneficiar a algunos partícipes) requiere que el partícipe haga algo para reparar la ilicitud fiscal en la que colaboró. Continúa diciendo la Fiscalía que «Bastará con que el tercero haya desplegado alguna conducta que permita o favorezca la regularización del deudor tributario». En el caso más frecuente en el que el tercero no conoce la regularización pero tampoco se opone a ella, se deja en manos de los «Señores Fiscales examinar las circunstancias del hecho concreto para valorar si la conducta del tercero en cuanto proclive a la regularización merece ser amparada por la excusa absolutoria» o verse beneficiada por una circunstancia atenuante.

El periodo de regularización nace en el mismo momento en el que se consuma el delito fiscal. A partir de entonces se abre un espacio de tiempo en el que el sujeto puede, a través de una declaración complementaria y el pertinente pago, regularizar su situación. Aquí aparece el problema de la llamada «regularización del quinto año». Dados los diferentes plazos de prescripción del delito fiscal (cinco años) y del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria (cuatro años) se generó un intenso debate, pues se alegaba que la imposibilidad de determinar la deuda por la Administración a partir del cuarto año suponía al mismo tiempo la imposibilidad de apreciar el propio delito fiscal, lo que haría también innecesario abocarse a un proceso de regularización³⁷. El Tribunal Supremo afirmó la compatibilidad plena de este doble plazo de prescripción: «no solamente nada se opone a que el plazo de prescripción señalado al delito sea superior al establecido para la infracción administrativa, sino que además esto es lo correcto, pues del mismo modo que el plazo de prescripción de los delitos se fija en atención a su gravedad, entre delito e infracción administrativa debe mantenerse el mismo criterio con sus evidentes consecuencias», añadiendo que «existe una perfecta compatibilidad, desde la perspectiva del bien jurídico, entre la opción representada por la renuncia estatal a investigar y perseguir los incumplimientos de índole tributaria una vez transcu-

³⁵ Cfr. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública...*, op. cit., pág. 147; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y CORTÉS BECHIARELLI, E.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2002, pág. 87

³⁶ Así, BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2000, pág. 108.

³⁷ Adviértase por ejemplo la tesis de IGLESIAS CAPELLAS, J. quien marca como final del periodo de regularización «la fecha en la que se agota el plazo de que dispone la Administración para comprobar la situación tributaria del contribuyente» (4 años) y no el de la prescripción del delito (5 años). Cfr. «La regularización de la defraudación tributaria...», op. cit., pág. 10.

rridos cuatro años, y la decisión de mantener operativa la respuesta penal más allá de ese plazo. (...) De este modo, producida la prescripción de la deuda tributaria, de ella no se sigue en absoluto como efecto necesario la automática desaparición de todo bien jurídico merecedor de tutela. Y, así, la asimilación del uno al otro de los dos plazos en presencia, no está jurídicamente impuesta por ninguna norma, sino que, por el contrario, resulta impedida por el vigente régimen legal diferenciado...» (STS de 22 de abril de 2004, caso *Intelhorce*). En consecuencia, el hecho de que la Administración no pueda determinar la deuda por prescripción, no permite hablar de inexistencia de responsabilidad penal ni de una hipotética y desconcertante «atipicidad sobrevenida». Dice la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2004 que «debe rechazarse el fundamento de la resolución impugnada que funda la inexistencia de responsabilidad penal o atipicidad sobrevenida del delito fiscal en la supuesta prescripción de la deuda. Como se señaló en la Sentencia de 6 de noviembre de 2000, la «tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria»³⁸.

Si subsiste la responsabilidad penal pese a haber prescrito el derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias, es lógico que también subsista el Derecho a una regularización. Como destaca la doctrina³⁹, esta situación llevó a incorporar una disposición específica en el artículo 180.2 de la LGT, modificado por Real Decreto-Ley 12/2012: «Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación». Lo que fuere ratificado en la nueva redacción del artículo 305.4 del Código Penal, modificado por Ley Orgánica 7/2012: «Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa».

Esta extraordinaria posibilidad de regularizar que se genera por motivos político-criminales y de política tributaria está condicionada por la veracidad de los datos que se declaren y por el hecho de que no se presente alguna de las causas de bloqueo (*Blokierteffectkt*)⁴⁰. Se trata de limitar el recurso a la excusa absolutoria, porque si los que han defraudado no se encontraran bajo esta auténtica «espada de Damocles», perdería seriedad y sentido la amenaza de pena prevista para el delito fiscal.

³⁸ El concepto de *atipicidad sobrevenida* es ajeno e incompatible con la teoría jurídica del delito, porque la conducta puede ser o no típica únicamente en el momento de la consumación delictiva. A partir de ese instante pueden apreciarse otros supuestos de exoneración sobrevenidos aunque excepcionales, como por ejemplo las excusas absolutorias. Se manifiesta a favor de la atipicidad sobrevenida por inexistencia de un hecho sancionable IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La regularización de la defraudación...», *op. cit.*, pág. 36; el mismo, «La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de mayo», *RCyT. CEF*, núm. 350, mayo 2012, pág. 25.

³⁹ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: «La amnistía fiscal», *op. cit.*, pág. 116.

⁴⁰ Terminología importada del Derecho alemán, como recuerda IGLESIAS RÍO: *La regularización fiscal...*, *op. cit.*, pág. 353.

Con relación al *deber de veracidad*, dice la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2005 que «Solo podrá obtener perdón quien comunica de forma cabal y exacta a la Administración su situación tributaria. Una pretendida regularización que incurra en manifestaciones falaces resultará ineficaz al fin que se analiza». En cuanto a las causas de bloqueo, el Código Penal enumera las siguientes: a) Actuación de la Administración tributaria, b) Interposición de querrela o denuncia por parte del Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local, y c) Iniciación de diligencias penales.

- a) Actuación de la *Administración tributaria*. El artículo 305.4 del Código Penal enuncia como causas de bloqueo de origen administrativo las actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización. Se trata de una limitación de las causas de bloqueo que son de aplicación en el ámbito de las infracciones administrativas, ya que el propio artículo 27.1 de la LGT las enuncia ampliamente como «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de deuda tributaria». Por este motivo no es posible equipar plenamente las regularizaciones que se llevan a cabo en sede penal y tributaria⁴¹.

El precepto legal comentado requiere que la regularización se realice con anterioridad a que la Administración tributaria *notifique* la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización. La Administración realiza tareas de comprobación (art. 115.1 LGT) a través de la Inspección de Tributos y otros órganos gestores legalmente habilitados. El inicio de estas actuaciones debe ser formalmente notificado al contribuyente⁴². Pero los inspectores pueden generar distintos tipos de avisos, requerimiento de datos, etc. Solo aquellos que tiendan a la liquidación provisional de la concreta deuda objeto de regularización tendrán el efecto de bloquear dicha regularización. Es decir, debe precisarse con claridad todos los extremos de la deuda de que se trate y no de deudas en abstracto u otro tipo de deudas que pueda tener el mismo contribuyente con la Hacienda Pública: la comprobación que se realiza respecto a un tributo no afecta en lo más mínimo a otros tributos, y la que se hace en relación con un periodo impositivo no afecta a otros periodos impositivos, cuya regularización sigue siendo perfectamente posible⁴³. Una vez practicada la *notificación* de la iniciación de actuaciones de comprobación, la regularización no es posible a efectos del delito fiscal, pues este es un requisito que marca la *espontaneidad* requeri-

⁴¹ Cfr. CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula de regularización tributaria como causa de exclusión de la responsabilidad en el delito contra la Hacienda Pública», Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 155/2012, pág. 58.

⁴² Esta notificación debe realizarse cumpliendo el marco de garantías que traza la Ley General Tributaria. Cfr. CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula...», *op. cit.*, pág. 60.

⁴³ Cfr. PÉREZ MARTÍNEZ, D. en AA. VV.: *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Cizur Menor, 2008, pág. 224.

da para que en esta circunstancia *extraordinaria*, un comportamiento posdelictivo lleve a la impunidad al autor de un delito⁴⁴.

- b) Interposición de *querrela o denuncia* por parte del Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local. El segundo obstáculo o fórmula de bloqueo de la regularización está en manos del Ministerio Fiscal, el abogado del Estado y el representante legal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate. Serán ellos los que puedan impedir la regularización, interponiendo querrela o denuncia. Aunque se trata de casos completamente inusuales o desconocidos en la práctica, la denuncia podría ser presentada por una persona distinta a las enumeradas en el artículo 305.4 del Código Penal⁴⁵. En este caso, no cabe apreciar un obstáculo a la regularización, por lo que se mantiene su potencial vigencia sin interrupción. El precepto enumera una lista *taxativa* de sujetos cuya querrela o denuncia obstaculiza la regularización tributaria.
- c) Iniciación de *diligencias penales*. El último obstáculo previsto en el artículo 305.4 del Código Penal para interrumpir la regularización se dará cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que permitan al autor *tener conocimiento formal* de la iniciación de diligencias. Se requiere un *conocimiento formal*, esto es, que los hechos sean conocidos *personalmente* por las personas que serán acusadas como autores del delito en cuestión. Este conocimiento se dará cuando se cite al contribuyente a declarar como imputado ante las autoridades jurisdiccionales⁴⁶.

Un tema muy polémico con la regulación anterior era la *necesidad del pago efectivo* de las cantidades adeudadas. Para la mayoría de la doctrina y jurisprudencia, el pago siempre ha sido consustancial con la idea de regularización. Sin embargo, un sector ha defendido que la regularización se solventaba con la presentación de declaraciones tributarias extemporáneas sin necesidad de exigirse el ingreso efectivo de las cantidades adeudadas⁴⁷. IGLESIAS CAPELLAS formuló un agudo razonamiento que en primer término diferenciaba la situación del contribuyente que había defraudado y debía reintegrar cantidades indebidamente recibidas o cuotas repercutidas o retenidas a terceros, respecto a aquel que había eludido un impuesto propio. En el primer supuesto, ante un enriquecimiento injusto, la regularización solo sería posible

⁴⁴ Consideramos completamente irrelevante que, una vez notificada la iniciación de actuaciones por parte de la Administración tributaria, el expediente estrictamente administrativo pueda caducar por el transcurso de los plazos previstos en el artículo 150 de la LGT. Cfr. al respecto PÉREZ MARTÍNEZ, D. en AA. VV.: *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 226 y ss.

⁴⁵ Cfr. IGLESIAS RÍO, «Las cláusulas de regularización tributarias», en AA. VV., *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública* (dir. OCTAVIO DE TOLEDO), Valencia, 2009, pág. 311.

⁴⁶ Cfr. CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula...», op. cit., pág. 65.

⁴⁷ Cfr. QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: «La regularización...», op. cit., pág. 38; CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula...», op. cit. pág. 54.

con el pago total. Sin embargo, para analizar la situación de aquel que no ha pagado un impuesto propio, considera que con el reconocimiento de la cuota devengada se aprecia «la existencia de un derecho de crédito líquido, vencible y exigible para cuya satisfacción la Administración puede conceder al deudor las mismas facilidades de pago que a cualquier otro contribuyente o, en su caso, iniciar el procedimiento de recaudación por vía de apremio». Concluye afirmando que si en el ámbito tributario no es imprescindible el pago para poder regularizar, tampoco debería serlo en sede penal⁴⁸. Aunque es una interpretación razonable, hay que tener en cuenta que la regularización prevista en el artículo 305.4 del Código Penal viene a deshacer un delito ya consumado, que trae aparejado importantes penas privativas de libertad, y que ya no se trata de asegurar el cobro de una deuda sino de reparar el daño causado a un bien jurídico valioso. Así lo ha entendido el Tribunal Supremo al sentar una doctrina muy consolidada que exige el efectivo pago como presupuesto de la regularización. Como ejemplo de esta firme corriente jurisprudencial encontramos la Sentencia 1336 de 15 de julio de 2002 «Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, actual, positivo, por parte del deudor, que asume no solo un incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro del plazo». También la Fiscalía General del Estado se ha manifestado al respecto, a través de la Circular 2/2009 «Sobre la interpretación del término *regularizar* en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del artículo 305 y 3 del artículo 307 del Código Penal». «... una vez consumado el delito, la mera rectificación de los datos falseados o incorrectos no garantiza que el perjuicio patrimonial vaya a ser efectivamente reparado y no es suficiente para compensar el completo desvalor del hecho antijurídico, ya que el contenido del injusto de estas normas viene constituido tanto por el *engaño* como por la *lesión al patrimonio* de la Hacienda Pública o la Seguridad Social, que solo se remedia con el pago de la deuda.» (...) «La *autodenuncia*, aun cuando se efectúe con carácter previo a las causas de bloqueo previstas en los artículos 305.4 y 307.3 del Código Penal, no es presupuesto suficiente para la apreciación de la excusa absolutoria si no se produce la satisfacción de la deuda que se deriva de la previa defraudación consumada del tributo». El tema ha quedado definitivamente zanjado con la redacción que brinda a los preceptos aquí analizados la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

Una vez afirmada la necesidad imperiosa del pago, vemos que la doctrina seguía dividida entre quienes consideraban que debía realizarse el pago parcial o total de la deuda tributaria, con intereses y demás recargos.

⁴⁸ Cfr. IGLESIAS CAPELLAS: «La regularización de la defraudación...», *op. cit.*, pág. 18 y ss.

- *Pago parcial o fraccionado.* Un sector doctrinal ha intentado argumentar que un pago parcial sería suficiente para paralizar las responsabilidades penales y dar por cumplida la regularización. Fundamentalmente se trataría de deudores con dificultades económicas, que solicitan un aplazamiento o fraccionamiento del pago⁴⁹.
- *Pago total.* Otro sector ha considerado que la regularización prevista en el artículo 305.4 del Código Penal solo resultaba operativa si junto con la declaración el sujeto realizaba el *pago total* de la deuda tributaria⁵⁰. Dicho pago debía comprender la deuda tributaria, *intereses* de demora y *recargos* previstos legalmente. También así lo ha sostenido el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de julio de 2002, afirmando que la regularización «Implica un comportamiento espontáneo, actual, positivo, por parte del deudor, que asume no solo un incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud»⁵¹. Como puso en su día de manifiesto la Fiscalía General del Estado en la Circular 2/2009, un pago parcial «puede motivar la apreciación de la circunstancia atenuante de disminución o reparación del daño del artículo 21.5.ª del Código Penal, con entidad graduable atendiendo a la voluntariedad de la conducta reparadora y a las posibilidades y esfuerzos efectuado por el sujeto pasivo para subsanar los perjuicios derivados de su acción».

La regularización tributaria ordinaria, prevista en el artículo 305.4 del Código Penal, produce las siguientes consecuencias:

- Se exime de responsabilidad por *delito fiscal*. Este es el objetivo principal perseguido por todo aquel que regulariza.
- Se exime de responsabilidad penal por las *irregularidades contables*. Como resulta del precepto aquí comentado, la exención de responsabilidad se extiende a las *irregularidades contables* que, *exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización*, el mismo pudiera haber cometido *con carácter previo*. Se está haciendo referencia a los distintos supuestos previstos en las diferentes letras del artículo 310 del Código Penal. Estas irregularidades pueden consistir en el incumplimiento absoluto de la letra «a», la doble contabilidad de la letra «b» y las alteraciones contables previstas en las letras «c» y «d» del mencionado precepto. Es

⁴⁹ Cfr. CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula...», *op. cit.*, pág. 55; IGLESIAS CAPELLAS, «La regularización de la defraudación...», *op. cit.*, pág. 19; CHICO DE LA CÁMARA: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por LO 5/2010, Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*. Prólogo Pedro M. HERRERA, Cizur Menor, 2012, pág. 118.

⁵⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y CORTÉS BECHIARELLI, E.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, *op. cit.*, pág. 93.

⁵¹ Los *recargos* por realizar una declaración extemporánea sin requerimiento previo no son otros que los previstos en el artículo 27.2 de la LGT y, por lo tanto, dependen del momento en el que se realiza el pago (así, si se efectúa dentro de los 3,6 o 12 meses siguientes al término legal de presentación y pago, el recargo será del 5, 10 o 15 % respectivamente. Transcurridos 12 meses, el recargo será del 20 % y se incrementará a partir de ese momento con los *intereses de demora*).

una solución coherente, que demuestra la íntima conexión existente entre el delito fiscal y el delito contable del artículo 310 del Código Penal, al menos la identidad de bien jurídico tutelado. También se reconoce así que el delito contable-tributario es un acto preparatorio punible del delito fiscal.

- Se exime de responsabilidad penal por otras *falsedades instrumentales*. El sujeto que regulariza queda exento también de responsabilidad penal por las falsedades instrumentales que haya realizado *con carácter previo y exclusivamente en relación con la deuda tributaria objeto de regularización*. Se tratará frecuentemente de facturas falsas.
- Llama la atención que las falsedades instrumentales relacionadas con una deuda tributaria objeto de una regularización estrictamente administrativa, que no alcanza las cifras exigidas para sancionar por delito fiscal, también resultan exoneradas. Dice la disposición final quinta del Código Penal (LO 10/1995, de 23 de noviembre) que «La exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305, apartado 4, 307 apartado 3 y 308 apartado 4, resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos». De esta forma se despenalizan las falsedades documentales y los delitos contables, cuando el sujeto no ha cometido ni siquiera un delito sino una infracción administrativa, y ha regularizado su situación ante la Administración tributaria⁵². Se defiende esta solución argumentando que evita que aquel que comete un hecho delictivo no recibe un trato más favorable que el que ha realizado una infracción tributaria⁵³.

Debe ponerse de manifiesto que la regularización tributaria en ningún caso excluye responsabilidades penales por otros delitos previos. Si los bienes que son objeto del delito fiscal provienen de una conducta punible (por ejemplo, corrupción, malversación, etc.) la regularización tributaria no interfiere en lo más mínimo en esas previas responsabilidades penales.

3.3. RÉGIMEN DE LA REGULARIZACIÓN FISCAL EXTRAORDINARIA (RDL 12/2012) ANTES DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY ORGÁNICA 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE

La regularización fiscal extraordinaria, también conocida como «amnistía fiscal»⁵⁴, no es un hecho aislado en la historia reciente de España: se trata de la cuarta ocasión en la que se adopta en

⁵² Cfr. MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ, C.: *Los delitos contra la Hacienda Pública*, op. cit., pág. 145.

⁵³ Cfr. CARRERAS MANERO, O. «La cláusula...», op. cit., pág. 70 y ss.

⁵⁴ Se trata de una institución muy cuestionada por amplios sectores científicos, porque se trata mejor al defraudador que a aquel que cumple correctamente con sus obligaciones tributarias. Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 48, quien destaca que con estas medidas se afecta seriamente el principio de justicia tributaria.

democracia una medida de esta naturaleza⁵⁵, aunque se ha dado también en otros países europeos, como el «Scudo Fiscale» italiano de 2001 o la «Amnestiegesetz» germana de 2003⁵⁶. Se ha regulado a través de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y ha sido calificada como una medida adoptada por razones de urgencia presupuestaria, que ha derivado en «un bochornoso espectáculo de improvisación, manipulación y desnaturalización de nuestro maltrecho sistema tributario»⁵⁷. Esta reforma se enmarca dentro de un contexto de excepcionalidad parlamentaria en el que se abusa del decreto-ley, habiéndose calificado acertadamente como de «precipitación inmadura»⁵⁸.

Si bien para algunos autores se puede hablar de «amnistía»⁵⁹, considero que se trata de una caracterización difícilmente defendible en nuestro Derecho. Resulta bastante evidente que una condonación de esta naturaleza responde a objetivos económicos. En este caso concretamente a la finalidad de repatriar capitales que han salido ilícitamente del territorio español⁶⁰. Sin embargo, hay que puntualizar algunas dificultades para considerar que estemos ante una auténtica amnistía. En primer lugar, la amnistía, término que procede del griego ἀμνηστία (olvido), es un *perdón parlamentario* que hace desaparecer todos los efectos de un *delito de naturaleza política* respecto a ciertas personas y hechos. Como destaca acertadamente FALCÓN Y TELLA, «no se trata en sentido propio de una amnistía, pues no se perdonan delitos o infracciones, sino que *simplemente se regula una excusa absolutoria específica y limitada a las ganancias no justificadas en el IRPF y a los activos ocultos en el IS*»⁶¹.

En este caso estamos ante una norma que emana del Poder Ejecutivo (real decreto-ley) y frente a un delito que posee naturaleza económica. Pero aumentando las dificultades, la caracteri-

⁵⁵ Con anterioridad se decretaron «amnistías fiscales» por Ley 50/1977 sobre medidas urgentes de reforma fiscal, Ley 14/1985 siendo ministro el Sr. Boyer, y Ley 18/1991 impulsada por el ministro Solchaga —a través de la presentación de declaraciones complementarias y del canje de «deuda pública especial». Cfr. MONEDERO ARANDILLA, J. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 17 y ss. También LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz», *Eunomia, Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 3 2012/2013, pág. 105 y ss.

⁵⁶ Concretamente la Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit. Cfr. SALIDO GUSI, J. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 29 y ss. Cfr. CAZORLA PRIETO, L. M.: «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n.º 157/2013, pág. 85.

⁵⁷ Cfr. IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La amnistía fiscal en tiempos de crisis: un balance negativo», *La Vanguardia*, 25 de febrero de 2013.

⁵⁸ Cfr. CAZORLA PRIETO, L. M.: «La inserción...», op. cit., pág. 75.

⁵⁹ Así PÉREZ ROYO, F.: «¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?», *El País*, 16 de mayo de 2012; ESPEJO POYATO, I.: *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Con prólogo de Carlos PALAO TABOADA, Madrid, 2013, pág. 80 y ss.; LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria...», op. cit., pág. 111. En contra, FALCÓN Y TELLA, R.: «Las fórmulas transitorias de "regularización" establecidas por Real Decreto Ley 12/2012», *Quincena Fiscal 8/2012*, pág. 12.

⁶⁰ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 91.

⁶¹ Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «Las fórmulas transitorias...», op. cit., pág. 12.

zación como amnistía podría entrar en contradicción con la propia Constitución, porque como se ha señalado por la doctrina, la Carta Magna prohíbe indultos generales [art. 62 i)], que son incluso menos generosos que las no reguladas amnistías⁶². La consideración como auténtica amnistía generaría la extinción de todos los efectos jurídicos negativos de la conducta amnistiada y por lo tanto, impediría entender que dicho fraude es la actividad delictiva previa que habilita el delito de blanqueo de dinero, pues tras la «amnistía» los bienes producto de aquel delito quedarían descontaminados⁶³. Sin embargo, como veremos, la sospecha oficial de que esa descontaminación no se ha producido es la que en gran medida ha precipitado la urgente reforma del delito fiscal del artículo 305 del Código Penal por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

Considero, entonces, que no cabe hablar de amnistía sino de regularización fiscal extraordinaria, aunque pueda cuestionarse el recurso a un decreto-ley para modificar materias penales⁶⁴. Incluso se duda de la posibilidad de emplear un decreto-ley para regular los aspectos puramente tributarios⁶⁵. En todo caso, ya desde un punto de vista material, la regularización fiscal extraordinaria puede afectar seriamente a principios constitucionales, por ser contraria al principio de justicia tributaria⁶⁶.

El presupuesto para exonerar de responsabilidades penales reside en alcanzar la regularización plena en sede tributaria. Para poder beneficiarse de esta regularización, es imprescindible realizar una *declaración tributaria especial* que consigne rentas no declaradas de ejercicios no prescritos, siempre que se hubiera realizado antes del 30 de noviembre de 2012. No todos los tributos habilitan esta modalidad de regularización: solamente el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre la renta de no Residentes (IRNR) –n.º 1, disp. adic. primera RDL 12/2012–, quedando excluidos todos los demás (IVA, IP, etc.). Esto abre una interesante cuestión en sede de comprobación tributaria, pues esta limitación exige que se acredite el origen de las rentas, ya que de lo contrario sería imposible deslindar el dinero emergente que admite una regularización fiscal de aquel que no la permite⁶⁷. Junto con esta declaración deberá incorporarse la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos (n.º 2, disp. adic. primera RDL 12/2012).

⁶² Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 100.

⁶³ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 127.

⁶⁴ Aunque comparto la preocupación del profesor PÉREZ ROYO en este sentido (Cfr. *¿Amnistía fiscal...?*, op. cit.) y la de otros destacados autores, como LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria...», op. cit., pág. 113, hay que tener en cuenta que en materia de fuentes del Derecho Penal en relación con el principio de legalidad, la Ley Orgánica solo es exigida para la creación de delitos y penas, pero no necesariamente para exonerar de responsabilidad penal. Cfr. también DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012», *La Ley* 7525/2012, pág. 3.

⁶⁵ Cfr. CAZORLA PRIETO, L. M.: «La inserción...», op. cit., pág. 76. LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria...», op. cit., pág. 115 y ss.

⁶⁶ Cfr. el completo análisis acerca de la constitucionalidad de la reforma que realiza CAZORLA PRIETO, L. M.: «La inserción...», op. cit., pág. 83 y ss.

⁶⁷ Cfr. MARTÍN FERNÁNDEZ, J. en AA. VV., *La amnistía fiscal*, op. cit., pág. 52.

La regularización exige esta declaración especial, y el pago de la cuantía resultante de aplicar al importe o valor de adquisición de los bienes o derechos un porcentaje del 10%. El cumplimiento de estos requisitos determinará «la no exigibilidad de sanciones, intereses ni recargos» (n.º 2, disp. adic. primera RDL 12/2012).

Desde una perspectiva penal, a diferencia de lo que ocurre con la regularización ordinaria, que persigue la *reparación* del daño causado con el pago íntegro de la cuota defraudada, intereses y costas, aquí el daño no se repara dada la ínfima cantidad de dinero que se repone al Erario Público⁶⁸. Esta circunstancia ha sido crucial a la hora de valorar si el dinero que no se ingresa puede ser considerado como un *bien corrupto* a los efectos del delito de blanqueo de dinero.

De forma similar a lo que ocurre en la regularización fiscal ordinaria, para que aquella posea efectos jurídicos deberá ser espontánea, lo que se regula normativamente, excluyendo toda declaración posterior a la notificación por la Administración tributaria del inicio de procedimientos de comprobación o investigación tendentes a determinar esas deudas tributarias (n.º 4 disp. adic. primera RDL 12/2012).

La doctrina ha debatido acerca de la naturaleza jurídico-penal de esta regularización extraordinaria. Así, se ha sostenido que es una institución distinta a la excusa absolutoria contemplada en el artículo 305.4 del Código Penal⁶⁹. Adviértase que ambos supuestos poseen algunas características comunes y otras diferenciadoras. No coinciden en múltiples aspectos: la regularización extraordinaria incorporada por el Real Decreto-Ley 12/2012 exige el pago del 10% del capital oculto, mientras que la regularización ordinaria requiere el pago íntegro de la cuota defraudada, más intereses y recargos (hasta el 20%). La regularización extraordinaria está limitada a algunos impuestos (IRPF, IS, IRNR) mientras que la ordinaria no restringe los tributos a los que puede aplicarse. Por otra parte, la regularización prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 está limitada temporalmente (hasta el 30 de noviembre de 2012) mientras que la ordinaria no establece plazos. Las causas de bloqueo son en esencia similares. Ambas eximen de responsabilidades administrativas en sede tributaria, y puede considerarse que ambas exoneran de responsabilidad penal por el delito fiscal, aunque esta consecuencia no resulta tan clara para buena parte de la doctrina. Sin embargo, también existen diferencias en orden a otras consecuencias jurídicas, dado que la regularización ordinaria exime de ciertas falsedades contables e instrumentales, mientras que la regularización extraordinaria guarda silencio al respecto⁷⁰.

La caracterización jurídica de los supuestos que eximen de responsabilidad penal en nuestro Derecho no es generosa en posibilidades. Aquí no nos encontramos ante una causa de justificación, como podría ser el ejercicio legítimo de un Derecho (art. 20.7 CP), porque las causas de justificación deben concurrir en el mismo instante de la consumación del delito. Por ese motivo la aparición de

⁶⁸ Cfr. DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones...», *op. cit.*, pág. 2.

⁶⁹ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 96 y ss.

⁷⁰ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 98.

una causa de justificación indica que la conducta es ab initio conforme a Derecho, ubicada dentro del marco de la plena legalidad, lo que no ocurre en las situaciones aquí analizadas. La regularización prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 opera ante un comportamiento delictivo previo, anterior en el tiempo. Tampoco consideramos que pueda ser tratada como un indulto general o amnistía, pues como ya manifestamos estos se encuentran prohibidos constitucionalmente (art. 62.1 CP).

La regularización extraordinaria incorporada a nuestro Derecho por el Real Decreto-Ley 12/2012 presenta a primera vista la naturaleza jurídica de una excusa absolutoria. Dicho esto, habrá que indagar si se canaliza a través de las disposiciones del Código Penal que se ocupan de la regularización ordinaria (art. 305.4), o si su régimen es autónomo, presidido por el nuevo artículo 180.2 de la LGT, incorporado por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 25 de mayo, que dispone: «Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización tributaria le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción cometida pueda ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal».

Este precepto ha sido calificado por la doctrina como una «norma más escandalosa» que la amnistía propiamente dicha, y de máxima «opacidad para la justicia», porque quien debe estimar la procedencia de la exoneración de responsabilidad penal no sería el Juez ni el Fiscal, sino la propia administración⁷¹. Aunque en sentido opuesto, esta norma ha recibido muy buena acogida en el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012, que sostiene que «carece de sentido iniciar un procedimiento penal cuando no resulta viable la imposición de una pena»⁷². Nos preguntamos entonces: ¿Puede servir de base el artículo 180.2 de la LGT para exonerar directamente de responsabilidad a aquellos que hubieran regularizado su deuda tributaria por la vía extraordinaria? La respuesta es sin duda negativa, por los siguientes motivos:

- La fórmula prevista por el artículo 180.2 de la LGT no aparece como una disposición de naturaleza sustantiva sino simplemente procedimental. Se consagra un impedimento procesal a la persecución del delito, una anómala regulación del principio de oportunidad procesal que se concede a la Administración tributaria, cuando en nuestro Derecho ni siquiera existe para los representantes del Ministerio Público, salvo en la jurisdicción penal de menores (art. 18 LO 5/2000 reguladora de la responsabilidad penal de menores).
- Se ha utilizado una fórmula condicional y titubeante (*exoneraría*), alejada del imperativo imprescindible si la norma pretende imponer una consecuencia jurídica. La

⁷¹ Cfr. PÉREZ ROYO, F.: «¿Amnistía fiscal...?», *op. cit.* También muy críticamente, DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones...», *op. cit.*

⁷² Cfr. Informe del Consejo General del Poder Judicial, pág. 15.

redacción es profundamente desafortunada, pues en vez de declarar explícitamente una exoneración de responsabilidad penal para el deudor tributario que regularice, divaga entre autorizaciones para no denunciar –con lo que evita la imputación a los funcionarios por no promover la persecución de un ilícito penal, conforme dispone el art. 408 CP– y una fórmula condicional que deja la decisión última en manos de los Jueces –como no podía ser de otro modo–.

- Pretender que la Administración tributaria pueda decidir directamente una exoneración de pena conllevaría una incontestable declaración de inconstitucionalidad por asignar funciones judiciales a quien no le corresponden, violando el principio de división de poderes y generando una enorme inseguridad jurídica⁷³.
- Si el marco jurídico de la regularización se restringe al artículo 180.2 de la LGT no cabe otra posibilidad que afirmar que la regularización extraordinaria de la deuda no produce efectos penales. La responsabilidad penal no solo subsiste, sino que estaremos ante una autodenuncia que el contribuyente habría realizado espontáneamente. La Fiscalía estaría ahora obligada a intervenir con independencia del desinterés por denunciar que tenga la Administración tributaria. Adviértase que el artículo 180.2 de la LGT solo exime del deber de promover la persecución de estos delitos regularizados a los funcionarios de la Administración tributaria, lo que *en ningún caso* comprende a los funcionarios competentes dentro del *Ministerio Fiscal*.

Una vez aclarado que el artículo 180.2 de la LGT es insuficiente para generar autónomamente una exoneración de pena a quienes han regularizado su situación de manera extraordinaria, caben dos opciones interpretativas: a) No existe una exoneración de responsabilidad penal, sino que los efectos reales del Real Decreto-Ley 12/2012 se reducen al ámbito estrictamente tributario, o b) La excusa absolutoria prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 se integra en el artículo 305.4 del Código Penal.

- BLANCO CORDERO considera, junto a un nutrido número de expertos, que la regularización prevista en el Real Decreto-Ley 12/2012 tiene efectos tributarios pero no penales, ya que el Juez no podría exonerar de responsabilidad en virtud del artículo 305.4 del Código Penal⁷⁴. La situación extraordinaria no sería equiparable a la prevista como ordinaria en el mencionado artículo del Código Penal, porque dicha regularización exige compensar íntegramente el perjuicio patrimonial causado a Hacienda, lo que no ocurre en la regularización prevista en el Real Decreto-Ley

⁷³ Así DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones...», *op. cit.*, pág. 3.

⁷⁴ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV., *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 105. También transmiten sus dudas acerca de los posibles efectos penales de esta regularización extraordinaria IGLESIAS CAPELLAS: «La regularización tributaria...», *op. cit.*, pág. 21 y ss. ESPEJO POYATO, *Administración tributaria...*, *op. cit.*, pág. 83 y LÓPEZ LÓPEZ H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria...» *op. cit.*, pág. 112.

12/2012. El único efecto práctico de la regulación extraordinaria sería que la Administración tributaria se abstendría de presentar denuncia en aplicación del artículo 180.2 de la LGT. Si bien no habría impedimentos jurídicos para imputar un delito fiscal, la falta de denuncia de la Administración y la carencia de material probatorio harían prácticamente imposible una condena. Concluye BLANCO CORDERO proponiendo una reforma del Código Penal mediante ley orgánica, de tal forma que la declaración tributaria especial exima expresamente de responsabilidad penal⁷⁵.

- b) DEL ROSAL se decanta por integrar la excusa absolutoria del Real Decreto-Ley 12/2012 en las previsiones del Código Penal, concretamente de su artículo 305.4 desplegando sus mismos efectos: aplicación exclusiva por los Tribunales de Justicia y exención de la pena que hubiera correspondido, tanto por el delito fiscal como por las irregularidades contables y falsedades instrumentales que se hubieran podido cometer. De esta forma se evitaría la inseguridad jurídica que ha generado el Real Decreto-Ley 12/2012⁷⁶.
- c) Suscribiendo con matices este último planteamiento, considero que estamos ante una excusa absolutoria extraordinaria y *específica*⁷⁷, que es fruto de una extraña pero imprescindible simbiosis entre las disposiciones del Real Decreto-Ley 12/2012 y el artículo 305.4 del Código Penal. El Real Decreto-Ley 12/2012 ha creado con evidente torpeza una figura jurídica destinada a exonerar de responsabilidad tributaria pero también penal a aquel que realice determinadas conductas posdelictivas (reconocimiento y pago de un ínfimo porcentaje de la deuda tributaria). No se cumplen estrictamente los requisitos del artículo 305.4 del Código Penal, que en su nueva redacción exige el «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria». Sin embargo, el Real Decreto-Ley 12/2012 permite la regularización previo reconocimiento y *pago parcial* de la deuda tributaria. Si la Administración considera tras dicho pago que la situación tributaria se encuentra regularizada, nada habrá ya que añadir. La nueva realidad tributaria debe tener consecuencias en sede penal, porque la regularización extraordinaria no exige una compensación íntegra del perjuicio patrimonial causado a Hacienda. La seguridad jurídica exige que los contribuyentes que se amparan en esta confusa normativa no se vean implicados en una condena penal por estos hechos. En definitiva, las torpezas legislativas no las debe pagar el ciudadano, en este caso el contribuyente.

No puedo cerrar esta breve valoración respecto a la regularización fiscal extraordinaria incorporada por Real Decreto-Ley 12/2012 sin suscribir plenamente la reflexión que realizan Hugo

⁷⁵ Cfr. BLANCO CORDERO, I. en AA. VV.: *Amnistía fiscal*, op. cit., pág. 107.

⁷⁶ DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones...», op. cit., pág. 3. Parece decantarse también por la aplicación de la regla que prevé el artículo 305.4 del Código Penal, CHICO DE LA CÁMARA: *El delito de defraudación...*, op. cit., pág. 123.

⁷⁷ La considera específica FALCÓN Y TELLA, R.: «Las fórmulas transitorias...», op. cit., pág. 12.

LÓPEZ LÓPEZ y Róger CAMPIONE: «en un modelo pensado para hacer efectivo el deber constitucional de todos de sostener los gastos públicos de conformidad con los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, la introducción de esta nueva medida supone un quebranto del mismo que al no articularse adecuadamente va a determinar, más allá de su evidente ineficacia en aras de la consecución de los fines recaudatorios, una merma considerable en la conciencia social tributaria y una desconfianza absoluta en los instrumentos desarrollados por el Estado para atajar una de las principales lacras que lastra la situación económica actual, el fraude fiscal»⁷⁸.

3.4. NATURALEZA JURÍDICA DE LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA TRAS LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY ORGÁNICA 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE

La nueva redacción dada al delito fiscal (art. 305 CP) por la Ley Orgánica 7/2012 ha generado gran preocupación en la doctrina, pues aparentemente la regularización tributaria ha dejado de ser una excusa absolutoria para convertirse en un elemento del tipo penal. Como veremos, el motivo de esta pretendida transformación no es otro que el de considerar las defraudaciones tributarias posteriormente regularizadas como *comportamientos lícitos*, que se enmarcan dentro del Derecho. Por el contrario, las excusas absolutorias responderían a la fórmula de conductas contrarias a Derecho, cuya pena es posteriormente condonada por el actuar posdelictivo del contribuyente. La importante diferencia está en los bienes objeto del delito. Tratándose de una actividad en origen ilícita pero posteriormente favorecida por una excusa absolutoria dichos bienes podrían ser considerados *corruptos* y, consecuentemente, conducirían a quien ha regularizado a un delito de blanqueo de capitales.

Como hemos expuesto precedentemente, doctrina y jurisprudencia han defendido pacíficamente desde hace años que estamos ante una *excusa absolutoria*. Así, puede leerse en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003 que «es el mismo Legislador el que, en la exposición de motivos de la ley que introdujo la excusa absolutoria en el Código Penal anterior (la LO 6/1995), ilustró acerca del porqué de haber obrado de este modo. Y lo hizo poniendo el énfasis en el dato significativo de que lo realmente buscado fue sustraer a la responsabilidad penal a los contribuyentes que, tras de haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de estas. Tal es el elemento de principio a tomar en consideración: la concurrencia de una conducta que –aunque tardía– guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto». La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2009 establece que «regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribu-

⁷⁸ LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R.: «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz. Eunomía», *Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 3 2012/2013, pág. 105.

yente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago recordando que el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación».

Es completamente cierto que las excusas absolutorias no privan al hecho cometido de su carácter ilícito. Son supuestos de exoneración de responsabilidad penal que concurren ante conductas ilícitas, que en principio son merecedoras de pena pero que por motivos de política criminal y en este caso de política tributaria se considera que esa pena merecida no es necesaria. Así las cosas, una excusa absolutoria puede eximir de pena pero no puede eliminar la antijuricidad de la conducta⁷⁹. Por ese motivo, los bienes que provienen de un delito fiscal regularizado podrían ser considerados como provenientes de una actividad delictiva previa a los efectos del blanqueo de capitales. Como hemos anticipado al analizar el fraude fiscal y el blanqueo de capitales (*supra*, n.º 2) consideramos que con la regulación actual del delito de blanqueo las cuotas defraudadas no son bienes que se generan por el delito fiscal previo y, por lo tanto, a nuestro entender, todo lo que aquí se está discutiendo carece de sentido. Considero que no puede haber concurso real entre ambos delitos. Por otra parte, también hemos manifestado que la apreciación de un delito de blanqueo de capitales que se base en un delito fiscal como actividad delictiva previa no solamente resultará condicionado por la naturaleza de los bienes, sino también por el momento subjetivo del delito de blanqueo. Así, habrá que constatar una serie de elementos de naturaleza subjetiva distintos del dolo para que el blanqueo de capitales pueda ser considerado típico: la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes o ayudar a la persona que ha participado en la infracción a eludir las consecuencias legales de sus actos⁸⁰. Sin embargo, como son temas sobre los que aún pesa un importante debate, es necesario indagar otras hipótesis y soluciones para el caso de que concurra un eventual delito de blanqueo de capitales.

Para intentar aclarar esta situación debemos realizar un breve recorrido histórico de lo acontecido desde la incorporación de la regularización extraordinaria por Real Decreto-Ley 12/2012, pasando por las dudas que invadieron a los contribuyentes y sus asesores hasta la reforma finalmente introducida en el Código Penal por Ley Orgánica 7/2012.

La Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, obliga en su Capítulo III a comunicar a las autoridades administrativas del Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) las operaciones que puedan suponer un blanqueo de capitales. Dispone claramente el artículo 18.1 de la ley que «Los sujetos obligados comunicarán, por iniciativa propia, al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (...) cualquier hecho u operación, incluso la mera tentativa, respecto al que, tras el examen especial al que se refiere el artículo precedente, exista indicio o certeza de que está relacionado con el blanqueo de capitales...». Al aprobarse el Real Decreto-Ley 12/2012, surgió de inmediato la duda

⁷⁹ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 141.

⁸⁰ Cfr. DEL CARPIO DELGADO: «Principales aspectos...», *op. cit.*, pág. 22.

en todos los operadores jurídicos, pues desconocían si estaban obligados a comunicar las regularizaciones extraordinarias previstas en dicho real decreto-ley a las autoridades de SEPBLAC.

En este momento se suscribieron de forma sucesiva dos declaraciones de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, para intentar aclarar la posible relación existente entre la regularización extraordinaria y el blanqueo de capitales⁸¹. Dice la declaración de 11 de mayo de 2012 que «La naturaleza y finalidad de la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012 es estrictamente tributaria y no afecta, limita o excepciona en modo alguno las obligaciones de prevención del blanqueo de capitales». Añadiendo que «Las obligaciones de debida diligencia e información serán aplicables en relación con cualesquiera activos declarados o repatriados de conformidad con la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012, debiendo ejercerse con particular rigor respecto de aquellos clientes que se muestren no cooperativos o remisos a facilitar a los sujetos obligados la información necesaria para practicar la debida diligencia o determinar el origen lícito de los bienes o derechos declarados». Esta nota generó todo tipo de dudas entre aquellos que deseaban optar por la regularización tributaria extraordinaria y sus asesores, porque podrían existir denuncias contra aquellos que exoneraran su responsabilidad por delito fiscal, ahora por delito de blanqueo de capitales. Ante tanta inseguridad, nadie en su sano juicio hubiera regularizado y, por lo tanto, se hubieran frustrado las expectativas recaudatorias del Gobierno. Así las cosas, con total celeridad se presentó una segunda declaración el 24 de mayo de 2012, que decía «Al igual que ocurre con las operaciones financieras vinculadas a otras regularizaciones tributarias, no resultará preceptiva ninguna comunicación cuando respondan únicamente a eventuales infracciones tributarias que deban reputarse regularizadas de conformidad con la disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 12/2012». En síntesis, esta segunda nota aclaratoria indicaba que no era necesario comunicar las operaciones de regularización a las autoridades de SEPBLAC⁸².

Complicando aún más este confuso panorama –si es que hubiera sido posible– la Dirección General de Tributos emitió el 27 de junio de 2012 un nuevo «Informe sobre diversas cuestiones relativas al procedimiento de regularización derivado de la presentación de la declaración tributaria especial». La angustia de los que han padecido estos descabros normativos ha sido enorme. No solo de aquellos que querían regularizar sus rentas no declaradas, sino de sus abogados y asesores fiscales que se encontraron inmersos en un escenario de normas oscuras, informes oficiales contradictorios y pésima técnica normativa. Con todo ello ha quedado sin duda afectada la confianza en la ley, esto es, la seguridad jurídica⁸³.

Ante esta situación, las autoridades consideraron como mejor solución a este espinoso tema que estaba impidiendo la regularización de capitales y rentas ocultas la reforma del Código Penal,

⁸¹ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: *Amnistía fiscal*, op. cit., pág. 132; DEL ROSAL BLASCO, B.: «Reflexiones...», op. cit., pág. 2.

⁸² Muy críticamente, BLANCO CORDERO, I.: *Amnistía fiscal*, op. cit., pág. 134.

⁸³ Cfr. ampliamente CAZORLA PRIETO, L. M.: «La inserción...», op. cit., pág. 94.

declarando de alguna forma que la regularización convertía en lícito el propio delito fiscal, descontaminando los bienes objeto de dicho delito. Pasando a ser una conducta conforme a Derecho, no podría ser invocado como «actividad delictiva previa» para sancionar por un delito de blanqueo. BLANCO CORDERO recuerda que si la regularización es un elemento del tipo, su constatación convierte a la conducta en atípica y, por lo tanto, no se habría consumado ilícito alguno⁸⁴.

Como hemos mencionado *supra*, las posibilidades para caracterizar jurídicamente los supuestos que eximen de responsabilidad criminal no son muchas. En este caso, la regularización prevista en el artículo 305 del Código Penal puede ser considerada un elemento del tipo, una causa de justificación o una excusa absolutoria.

a) Elemento del tipo

Tomada la iniciativa por el Gobierno, se suscribió el Anteproyecto de Ley que modifica los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, que daba una nueva redacción al artículo 305.1 del Código Penal, sancionando penalmente a quien «por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local... siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros y *no hubiere regularizado* su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo...». La Exposición de Motivos del Anteproyecto decía expresamente que la regularización de la situación tributaria debía pasar «a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absolutoria». Con este texto se comienza a hablar de la regularización tributaria como un *elemento del tipo penal*⁸⁵, o incluso como un elemento negativo sobrevenido del tipo⁸⁶.

Sin embargo, podemos confiar plenamente en que no estamos ante un elemento del tipo⁸⁷. Y que no existe ni puede existir una pretendida «atipicidad sobrevenida»⁸⁸. En primer lugar, porque la propia redacción del texto legal ha cambiado al convertirse en Proyecto de Ley y presentarse a las Cortes, seguramente atendiendo a las múltiples críticas recibidas. La Exposición de Motivos aprobada, ya no habla de un «elemento del tipo» sino que, como veremos, hace apreciaciones

⁸⁴ Cfr. BLANCO CORDERO, I.: *Amnistía fiscal*, op. cit., pág. 146. En el mismo sentido, ESPEJO POYATO: *Administración tributaria*, op. cit., pág. 403.

⁸⁵ Cfr. MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal, Parte Especial*, 19.ª ed., Valencia, 2013, pág. 971.

⁸⁶ Cfr. ESPEJO POYATO: *Administración tributaria...*, op. cit., pág. 400.

⁸⁷ Vide también la opinión de RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: «Algunas reflexiones sobre la reforma penal», *Revista El Notario del Siglo XXI*, n.º 47/2013, pág. 44, quien destaca los problemas prácticos que origina esta opción interpretativa. También, VAN DEN EYNDE, A.: «Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social operada por Ley Orgánica 7/2012», *Revista Pensamiento Penal*.

⁸⁸ Vide, *supra*, nota 38.

vagas que se corresponden mejor a la idea de ausencia de antijuricidad, en otras palabras a una causa de justificación.

Los argumentos materiales para rechazar que la regulación sea considerada como elemento del tipo no son nuevos⁸⁹. En primer lugar, el delito no se consumaría hasta que se diera una circunstancia completamente ajena al comportamiento del autor: la constatación de alguna de las causas de bloqueo de la regularización tributaria o la prescripción tributaria. Y esta última opción se asumiría interpretando el precepto con generosidad, porque el sujeto puede regularizar igualmente una vez «prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa» (art. 305.4 CP, en consonancia con el art. 180.2 LGT) con lo que estaría regularizando ante un delito ya consumado, lo que es incompatible con considerar a la propia regularización como elemento del tipo.

De esta forma, siguiendo firmemente la tesis del «elemento del tipo» o de la «atipicidad sobrevenida» se entraría en un círculo vicioso con una asombrosa consecuencia: el delito podría no consumarse nunca, ni prescribir jamás. Hace muchos años y con la regulación anterior, la Fiscalía General del Estado ha sido meridianamente clara al respecto: «La tesis de que el delito todavía no se ha consumado cuando el sujeto regulariza plantearía enormes problemas: se dejaría la consumación al albur de un hecho ajeno al sujeto activo cual es la producción de cualquiera de los supuestos que cierran la posibilidad de una regularización y se haría imposible la prescripción del delito fiscal al no consumarse hasta que las actuaciones se dirigieran contra el culpable. En conclusión, la conducta regularizadora prevista en el Código se lleva a cabo una vez que el delito se ha consumado y supone la exoneración de una punibilidad que ya había surgido» (Consulta Fiscalía General del Estado 4/1997).

b) Causa de justificación

Cuando el Proyecto de Reforma se convirtió en Ley Orgánica 7/2012, modificando la regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal, fue acompañado de una Exposición de Motivos que vuelve a hacer mención a la naturaleza jurídica de la regularización tributaria. Ya no se habla de un elemento del tipo penal, pero se utilizan nuevos conceptos como «el verdadero reverso del delito», que «neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado» y que «hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria». Se hace eco de conceptos atribuidos a la Fiscalía General del Estado y al Tribunal Supremo, hablando del «*pleno retorno a la legalidad*» que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial

⁸⁹ Con la regulación anteriormente vigente, algún autor aislado había planteado que el delito fiscal no se consumaba hasta el inicio de la investigación por vía administrativa o penal. Así, la cláusula de regularización formaría parte del tipo. Un planteamiento de esta naturaleza solo pudo recibir críticas, porque la consumación quedaba en manos de un tercero (la Administración o el Juez) y el plazo de inicio de la prescripción de la acción penal quedaba completamente indeterminado. Cfr. CARRERAS MANERO, O.: «La cláusula...», *op. cit.*, pág. 45.

incumplimiento de las obligaciones tributarias». Continúa diciendo la Exposición de Motivos: «En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria».

Ante un tema tan complejo, debemos relativizar bastante la terminología utilizada por la propia ley y, más aún, los conceptos que se manejan en la Exposición de Motivos. Desde una perspectiva material, el delito se consuma cuando se lesiona el bien jurídico tutelado. No se comprenden los conceptos que se utilizan, como «lesión provisional del bien jurídico» sobre los que luego puede ejercitarse un «pleno retorno a la legalidad». Si el bien jurídico se lesiona, el delito se ha consumado, que es lo que literalmente dice este confuso texto: «lesión provisional del bien jurídico producida por la defraudación *consumada* con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias». En todo caso, solo sería posible hacer desaparecer un injusto apreciando una causa de justificación (seguramente invocando el ejercicio legítimo de un Derecho, previsto en el art. 20.7 CP), que debería concurrir en el mismo instante de la consumación del hecho delictivo. Y como afirmamos precedentemente, el delito no puede dilatar sine die su consumación, hasta que se aprecie alguna de las causas de bloqueo de la regularización tributaria o hasta «nunca jamás», si no existiera bloqueo.

Según el desafortunado texto aquí analizado, ya no estaríamos ante una excusa absolutoria porque se han suprimido «las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria». En particular no veo grandes diferencias entre la terminología utilizada precedentemente y la incorporada en la nueva regulación legal. Incorporar en el texto del precepto la fórmula «salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo» no dice nada, absolutamente nada, acerca de la naturaleza jurídica de la regularización. Decir «salvo que hubiere regularizado» del texto actual se corresponde perfectamente con la referencia del artículo 305.4 en su anterior redacción, que comenzaba diciendo «Quedará exento de responsabilidad...». El cambio terminológico no aclara nada. La interpretación debe guiarse por criterios materiales. Este problema no es nuevo, ya que puede leerse en la Consulta de la Fiscalía General del Estado 4/1997, de 19 de febrero, ante la oscuridad de los textos que entonces se manejaban en esta materia: «De lo anterior se desprende que la terminología del Código no es pauta segura para averiguar la verdadera naturaleza de la regularización fiscal».

c) Excusa absolutoria

Tendremos que concluir diciendo que todo ha cambiado para que nada cambie. La regularización tributaria prevista en los artículos 305.1 y 305.4 del Código Penal modificados por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, sigue manteniendo su naturaleza anterior, es decir, se trata

de una excusa absolutoria y no de un elemento del tipo. Como sabemos, las excusas absolutorias no cumplen en absoluto la finalidad de tutelar bienes jurídicos. En este caso se trata de soluciones de política criminal y política tributaria que producen consecuencias jurídicas cuando el bien jurídico ya ha sido lesionado. Esto supone que tampoco ha variado el momento consumativo del delito y que los plazos de prescripción comienzan tal como lo hacían antes de la reforma legislativa operada en diciembre de 2012⁹⁰.

4. TRILOGÍA, PARTE III: ALGUNOS ASPECTOS RELEVANTES DE LA NUEVA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL: CONSUMACIÓN, REGULARIZACIÓN, PRESCRIPCIÓN

Muchos son los aspectos que ha modificado la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. Por la extensión de este trabajo solo mencionaremos brevemente algunos de ellos, los que más inciden en la trilogía que aquí nos ocupa: fraude fiscal, regularización y blanqueo de capitales, quedando el análisis de importantes problemas para otra ocasión⁹¹.

- *Consumación.*

El informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012 resume la pacífica jurisprudencia que se ha ocupado hasta entonces de determinar el momento consumativo del delito fiscal, determinando así las siguientes posibilidades:

«a) Supuestos en que procede la autoliquidación: La consumación del delito tiene lugar cuando concluye el plazo voluntario para la autoliquidación, ya que hasta la conclusión de dicho plazo el sujeto puede desistir voluntariamente mediante la declaración complementaria (vide SSTs de 6 de noviembre de 2000 y 26 de julio de 1999).

b) Supuestos en que no procede la autoliquidación: Si se trata de tributos en que debe mediar un acto de liquidación de la Administración tributaria, la consumación tendrá lugar cuando, una vez realizada la liquidación, finalice el plazo legal para el ingreso de la deuda tributaria.

c) Obtención de devoluciones indebidas: En tales casos la consumación no se produce en el momento de presentación de la solicitud falaz, sino cuando la Adminis-

⁹⁰ También considera que el cambio terminológico introducido por la Ley Orgánica 7/2012 no modifica la naturaleza jurídica de la regularización tributaria MARTÍNEZ BUJÁN-PÉREZ: *Derecho penal económico...*, op. cit., pág. 691 y ss.

⁹¹ Especialmente relevante será el análisis de lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal acerca de la liquidación de la cuota y la no paralización de la acción de cobro de la deuda tributaria. Vide al respecto el Informe del Consejo General del Poder Judicial, cit., pág. 28 y ss.

tración lleva a cabo el desplazamiento patrimonial tras la solicitud de devolución (vide STS de 3 de febrero de 2005).»

Sostiene RODRÍGUEZ MOURULLO que a partir de la reforma del delito fiscal operada por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, el momento consumativo de este delito queda retrasado hasta que «precluya para el defraudador la posibilidad de regularizar»⁹², es decir, hasta que se dé alguna de las causas de bloqueo. En consecuencia, hasta ese instante no daría comienzo el plazo de prescripción penal que se dilataría otros 5 o 10 años, según si la conducta encuadrara en el artículo 305.1 o 305 bis del Código Penal, respectivamente.

Consideramos, sin embargo, y conforme a los razonamientos expresados precedentemente, que el momento consumativo del delito y el consiguiente comienzo de la prescripción de la acción penal se mantienen inalterados, por los siguientes motivos:

- El principio de determinación, certeza o taxatividad exige que se identifique el momento consumativo del delito. La consumación no puede quedar librada al azar, a la aparición de factores imprevisibles o a una valoración por parte de la Administración que puede admitir o no la regularización que se le solicita.
- Si no se aprecian causas de bloqueo, la consumación podría depender de la prescripción del derecho de la Administración a determinar el tributo. Pero el sujeto puede regularizar una vez prescrito dicho derecho (art. 305.4 CP, en consonancia con el art. 180.2 LGT), con lo cual estaría regularizando ante un delito ya consumado, rompiendo toda la lógica de los planteamientos precedentemente expuestos.
- Como el cómputo del plazo de prescripción penal comienza con la consumación del delito, y este podría no terminar de consumarse nunca, llegaríamos a la increíble conclusión de que el delito fiscal puede consumarse sine día, y es imprescriptible.

Ha sostenido con acierto el propio informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012, reiteradamente mencionado, que afectaría seriamente a la seguridad jurídica hacer depender la consumación y el consecuente comienzo del plazo de prescripción a hechos ajenos al comportamiento del sujeto, como sería la constatación de actuaciones que bloqueen la regularización tributaria⁹³.

El panorama de la consumación del delito fiscal queda trazado en principio como estaba antes de la reforma operada por Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre:

⁹² Cfr. RODRÍGUEZ MOURULLO, G.: «Algunas reflexiones...», *op. cit.*, pág. 44. En relación con el texto del Anteproyecto de Ley, entendía BLANCO CORDERO que la consumación requería la falta de regularización como elemento del tipo y por lo tanto «para que se entienda consumado, debe estar presente junto al resto de los requisitos típicos». Cfr. *Amnistía fiscal*, *op. cit.*, pág. 143.

⁹³ Cfr. Informe del Consejo General del Poder Judicial, *cit.*, págs. 17 y ss.

- Tributos con autoliquidación. Cuando concluye el plazo voluntario para la liquidación.
- Tributos sin autoliquidación. Al finalizar el plazo legal para el ingreso de la deuda tributaria liquidada por la Administración.
- Devoluciones tributarias. Cuando la Administración practica la devolución, tras la solicitud del contribuyente.

Sin embargo, la Ley Orgánica 7/2012 ha alterado este marco en supuestos muy determinados. Hago referencia al artículo 305.2 a) del Código Penal, que establece que «No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1». Una fórmula similar se incorpora en los fraudes contra la Hacienda de la Unión Europea en el artículo 305.3 del Código Penal. Según la Exposición de Motivos, «se introduce una regla especial para poder perseguir las tramas de criminalidad organizada de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supere la cuantía mínima determinante del delito».

Aparentemente estamos ante una cláusula procesal, que está habilitando la persecución penal de un delito. Sin embargo, para perseguir este delito tienen que darse todos los requisitos típicos, es decir, debe haber un ilícito consumado. Este cambio de momento consumativo ha sido advertido en el Informe del Consejo General del Poder Judicial, que entiende que «no se configura como una regla especial para la determinación de la cuantía sino como una medida que permite la persecución anticipada del ilícito penal»⁹⁴, y con mayor claridad aún por el Informe del Consejo Fiscal de 7 de junio de 2012, refiriéndose a un «tipo de consumación anticipada». En síntesis, tratándose de «una organización o grupo criminal», o realizado «por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva» el delito se consuma anticipadamente, si se ha desarrollado plenamente la conducta defraudatoria prohibida, y se ha alcanzando la cuantía determinada en el correspondiente precepto, sin necesidad de que concluyan los plazos legalmente establecidos para que los contribuyentes realicen sus liquidaciones e ingresos.

Adviértase que si en estos casos se aprecia una consumación anticipada, que se dará al alcanzar la cuantía determinada en el correspondiente precepto (120.000 Euros en el caso del art. 305.1 del CP o 50.000 euros en el supuesto previsto en el art. 305.3 CP) el comienzo del plazo de prescripción se anticipará a ese exacto momento consumativo, no pudiendo postergarse al que corresponde a los supuestos ordinarios de consumación que hemos mencionado precedentemente. Esta solución es bastante absurda, pero se corresponde con otras incoherencias que se advierten en la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.

⁹⁴ Cfr. Informe del Consejo General del Poder Judicial, cit., pág. 21.

- *Regularización.*

En las páginas anteriores ya hemos tratado extensamente los cambios que realiza la Ley Orgánica 7/2012 en materia de regularización, cuya naturaleza jurídica sigue siendo el de una excusa absolutoria.

La nueva redacción exige expresamente el «completo reconocimiento» de la deuda, y el correspondiente pago. Con esta última exigencia se pone fin al debate acerca del pago, solución que según el Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012 «zanja definitivamente cualquier polémica sobre los requisitos sustantivos de la regularización tributaria, lo cual no solo redundará en un mayor grado de certidumbre, sino que también confiere a la regularización su justa dimensión, en tanto que solo podrán eximirse de responsabilidad penal quienes con su comportamiento eliminen, en su totalidad, el perjuicio causado a las arcas públicas».

- *Prescripción.*

Pocos temas han resultado tan polémicos como la prescripción del delito fiscal, aunque la jurisprudencia y las reformas legales parecen haber apaciguado bastante las dificultades interpretativas que se presentaban. Hay tres puntos que consideramos relevantes: a) El comienzo del cómputo del plazo de prescripción de la acción penal, b) el propio plazo de prescripción de la acción penal, y c) Las diferencias de los plazos de prescripción en sede penal y tributaria.

- a) Respecto al comienzo del cómputo de la prescripción, se realiza «desde el día en que se haya cometido la infracción punible» (art. 132.1 CP), en este caso desde la *consumación*. El principal argumento del Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012 para oponerse a la caracterización de la regularización tributaria como elemento del tipo fue justamente la inseguridad jurídica que se generaba respecto al comienzo del plazo de prescripción y el alargamiento de facto de dicho plazo⁹⁵.

Ya hemos tratado ampliamente el momento consumativo del delito fiscal, que dependerá del tipo de tributo de que se trate, salvo en el mencionado supuesto de organizaciones criminales o personas o entidades que actúan bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla.

- b) En relación con el plazo para la prescripción del delito fiscal, atendiendo a que la pena máxima prevista para la modalidad básica de este delito (art. 305 CP) es de cinco años de prisión, dicha acción prescribirá a los cinco años. En cambio, si se trata de la modalidad agravada del artículo 305 bis del Código Penal, siendo una infracción amenazada con pena de prisión de dos a seis años, el plazo de prescrip-

⁹⁵ Cfr. Informe del Consejo General del Poder Judicial, cit., pág. 16 y ss.

ción alcanzará los diez años (art. 131.1 CP). Según la Exposición de Motivos, el artículo 305 bis del Código Penal se sanciona «con una pena máxima de seis años lo que, por aplicación del artículo 131 del Código Penal, llevaría aparejado el aumento del plazo de prescripción a diez años para dificultar la impunidad de estas conductas graves por el paso del tiempo.

- c) La jurisprudencia del Tribunal Supremo admite pacíficamente la diferencia entre los plazos de prescripción del derecho de la Administración para determinar el tributo (4 años) y del ejercicio de la acción penal (5 o 10 años, según los casos).

Así, dispone la Sentencia de 3 de octubre de 2001 que «En definitiva, las finalidades son diversas y la gravedad de las conductas también, y por ello, como hemos dejado transcrito anteriormente, se declara la independencia de ambos plazos de prescripción». Y la de 5 de diciembre de 2002 que «La unidad del ordenamiento jurídico no resulta así afectada en modo alguno en cuanto se mantiene dentro del mismo la necesaria proporcionalidad y coherencia entre las reacciones correspondientes a las conductas constitutivas de delito y a las que solamente alcanzan el nivel de infracción administrativa, lo que se manifiesta no solo en la entidad de las sanciones, sino también en los plazos necesarios para que opere la prescripción.»

5. CONCLUSIONES

1. Existe un gran debate abierto para conocer si el delito fiscal puede considerarse *actividad delictiva previa* a los efectos del delito de blanqueo de capitales. Considero que esa relación no es posible, porque el delito fiscal no genera ni produce bienes. Los bienes existen antes de la comisión del delito.
2. El blanqueo de capitales requiere la constatación de un elemento subjetivo añadido, consistente en la finalidad de ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes. La mera utilización o disfrute de los bienes caería fuera del tipo penal.
3. Tratándose de delitos tributarios, se rechaza la responsabilidad penal por autoblanqueo, por afectar el principio non bis in ídem.
4. La regularización fiscal ordinaria (art. 305.4 CP) se mantiene prácticamente inalterada respecto a la regularización anterior, conservando su naturaleza de excusa absolutoria. Ni forma parte del tipo penal ni altera las reglas precedentes en materia de consumación del delito fiscal.
5. La regularización fiscal extraordinaria (RDL 12/2012) ha sido la fuente de enormes problemas interpretativos. Se considera que exime de responsabilidad penal como excusa absolutoria extraordinaria y específica, a partir de una simbiosis con la regularización fiscal ordinaria prevista en el artículo 305.4 del Código Penal.

Bibliografía

- AA. VV. [2008]: *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Cizur Menor.
- [2009]: *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública* (coord. OCTAVIO DE TOLEDO), Valencia.
 - [2012]: *La amnistía fiscal* (MARTÍ FERNÁNDEZ, J.; BLANCO CORDERO, I.; MONEDERO ARANDILLA, J. L. y SALIDO GUSI, J.) Valencia.
- ABEL SOUTO, M. [2005]: *El delito de blanqueo en el Código Penal español*, Barcelona.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S. [2000]: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y FERRÉ OLIVÉ, J. C. [1994]: *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona,
- BLANCO CORDERO, I. [2012]: *El delito de blanqueo de capitales*, 3.^a ed., Cizur Menor.
- CABEZUELA SANCHO, D. [2013]: «Delito fiscal, blanqueo e imprescriptibilidad de las deudas tributarias», en *Revista El Notario del Siglo XXI*, n.º 47.
- CARRERAS MANERO, O. [2012]: «La cláusula de regularización tributaria como causa de exclusión de la responsabilidad en el delito contra la Hacienda Pública», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n.º 155.
- CAZORLA PRIETO, L. M. [2013]: «La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico», *Civitas, Revista española de Derecho Financiero*, n.º 157.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. [2012]: *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*. Prólogo Pedro M. HERRERA, Cizur Menor.
- DEL CARPIO DELGADO, J. [2007]: *El delito de blanqueo de bienes en el nuevo Código Penal*, Valencia.
- [2011] «Principales aspectos de la reforma del delito de blanqueo. Especial referencia a la reforma del artículo 301.1 del Código Penal», *Revista Penal*, n.º 28.
- DEL ROSAL BLASCO, B. [2012]: «Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012», *La Ley* 7525.
- DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, M. [2002]: Voz «Blanqueo de bienes». *Enciclopedia penal básica*, Granada.
- DOMÍNGUEZ PUNTAS, A. [2013]: «La cuatro amnistías fiscales de 2012», en *Revista El Notario del Siglo XXI*, n.º 47.
- DOPICO GÓMEZ-ALLER: [2012]: «La reforma del Derecho penal tributario: nuevas oportunidades para el fraude fiscal», *Iuris: Actualidad y práctica del Derecho*.
- ESPEJO POYATO, I. [2012]: «El delito fiscal como delito base del delito de blanqueo de capitales», *RCyT, CEF*, núm. 357.
- [2013]: *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Con prólogo de Carlos PALAO TABOADA, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2011]: «La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la "responsabilidad civil" derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el blanqueo de capitales», *Quincena Fiscal*, 1-2.
- [2012]: «Las fórmulas transitorias de "regularización" establecidas por Real Decreto-Ley 12/2012», *Quincena Fiscal*, 8.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. [2012]: «Defraudación fiscal, blanqueo de capitales y regularización fiscal», Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 155.

GÓMEZ BENÍTEZ, J. M. [2007]: «Reflexiones técnicas y de política criminal sobre el delito de blanqueo de bienes y su diferencia con la defraudación fiscal», en *Cuadernos de Política Criminal*, 91.

GÓMEZ LANZ, J. [2013]: «Delitos contra la Hacienda Pública: Artículo 305.4 del Código Penal», en AA. VV.: *Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, ÁLVAREZ GARCÍA (dir.) Valencia.

HERRERA MOLINA, P. [2012]: «El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la amnistía fiscal», *Crónica Tributaria*, 3.

IGLESIAS CAPELLAS, J. [2011]: «La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública», *RCyT. CEF*, núms. 341-342, agosto-septiembre, pág. 10.

– [2012]: «La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de mayo», *RCyT. CEF*, núm. 350, mayo.

IGLESIAS RÍO, M. [2003]: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Valencia.

– [2013]: «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en AA. VV., *Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, ÁLVAREZ GARCÍA (dir.) Valencia.

LÓPEZ LÓPEZ, H. y CAMPIONE, R. [2012/2013]: «La regularización tributaria prevista en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo: Una amnistía fiscal contraria a la justicia distributiva y manifiestamente ineficaz», *Eunomía, Revista en Cultura de la Legalidad*, n.º 3.

MANJÓN CABEZA-OLMEDA, A. [2013]: «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en AA. VV.: *Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, ÁLVAREZ GARCÍA (dir.), Valencia.

MARTÍNEZ BUJÁN- PÉREZ, C. [1995]: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid.

– [2013]: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte Especial*, 4.ª ed., Valencia.

MORALES PRATS, F. [2012]: «Frau fiscal: la regularització tributària i els seus efectes penals», *Revista El Gestor*, noviembre.

MUÑOZ CONDE, F. [2009]: «Consideraciones en torno al bien jurídico protegido en el delito de blanqueo de capitales», en AA. VV. (ABEL SOUTO y SÁNCHEZ STEWART coord.) *I.º Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero*, Valencia.

– [2013]: *Derecho Penal, Parte Especial*, 19.ª ed., Valencia.

MUSCO, E. [2007]: Voz «Reati Tributari», en *Enc. Dir. Annali*, I. Giuffrè, Milán.

MUSCO, E. y ARDITO, F. [2010]: *Diritto penale tributario*, Bolonia.

PÉREZ ROYO, F. [1986]: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid.

– [2012]: «¿Amnistía fiscal mediante decreto ley y sin control judicial?», *El País*, 16 de mayo.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J. [2007]: «La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal», en AA. VV.: *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid.

RODRÍGUEZ MOURULLO, G. [2013]: «Algunas reflexiones sobre la reforma penal», en *Revista El Notario del Siglo XXI*, n.º 47.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y CORTÉS BECHIARELLI, E. [2002]: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid.

SILVA SÁNCHEZ, J. [2005]: *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona.

VAN DEN EYNDE ADROER, A. [2013]: «Reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social operada por Ley Orgánica 7/2012», en *Revista Pensamiento Penal*.

JURISPRUDENCIA DEL TJUE: TRASCENDENCIA Y EFECTOS EN EL IVA

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

Las disposiciones y jurisprudencia comunitarias forman parte del sistema de fuentes que tanto los órganos gestores y revisores administrativos como los órganos jurisdiccionales deben tener en consideración para fijar la exégesis y aplicar las normas internas sobre la materia. El análisis de la adecuación de la normativa interna con la comunitaria se torna imprescindible para una correcta aplicación del conjunto normativo que regula el IVA.

En el presente artículo se examinan los distintos medios que tanto los obligados tributarios, como esencialmente los órganos revisores administrativos y jurisdiccionales, tienen a su disposición para confrontar la adecuación de la normativa interna a la comunitaria; así como los efectos que la jurisprudencia comunitaria tiene sobre nuestro ordenamiento jurídico interno y cómo debe ser objeto de apreciación por los órganos revisores.

Palabras claves: TJUE, IVA y Derecho comunitario.

Fecha de entrada: 31-05-2013 / Fecha de aceptación: 23-07-2013 / Fecha de revisión: 24-02-2014

JURISPRUDENCE BY THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION: IMPORTANCE AND EFFECT ON VAT RULES

Antonio Longás Lafuente

ABSTRACT

EU dispositions and jurisprudence are part of our sources of Law which both managing and reviewing authorities should consider in order to fix the exegesis and to apply internal provisions on this matter. The analysis of the adequacy of domestic rules along with EU provisions is essential for a correct application of the VAT regulation in force.

The present article reviews the different means that, taxpayers and both managing and reviewing authorities have at their disposal to face the adequacy of domestic law with EU dispositions as well as the effect of EU jurisprudence has on our local legal system and how it should be assessed by the reviewing authorities.

Keywords: Court of Justice of the European Union, VAT and EU Law.

Sumario

1. El principio de interpretación uniforme del Derecho comunitario y la Directiva IVA
2. El principio de interpretación uniforme conforme a la jurisprudencia del TJUE
3. Efectos de las sentencias del TJUE en el ordenamiento jurídico interno
 - 3.1. Incumplimiento estatal
 - 3.2. Cuestión prejudicial
4. La interpretación uniforme del Derecho comunitario como principio que debe ser respetado por los órganos internos administrativos y revisores de los Estados miembros. El IVA como tributo armonizado
5. Divergencia en la interpretación o aplicación de los conceptos autónomos por parte de los órganos internos
6. Vías para dirimir las divergencias entre órganos internos en la interpretación de las normas comunitarias

Bibliografía

1. EL PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN UNIFORME DEL DERECHO COMUNITARIO Y LA DIRECTIVA IVA

Nadie discute que el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo que, dentro de la Unión Europea (UE), ha alcanzado un elevado grado de armonización tras el establecimiento de un régimen común que se extiende a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, así como la prestación de servicios, comprendiendo asimismo el comercio al por menor; si bien el legislador europeo ha procedido a aplicarlo por etapas, encontrándonos ahora en una transitoria en tanto se establece el régimen definitivo de las operaciones intracomunitarias¹.

La regulación comunitaria de este impuesto se ha efectuado básicamente a través de Directivas comunitarias, respecto de las que los Estados miembros tienen una obligación de transposición y de resultado², que queda justificada por la naturaleza de estas normas, en tanto tienen como finalidad armonizar y aproximar la legislación de los distintos Estados miembros en este tributo. De esta forma se garantiza que el resultado sea común en todos ellos, aunque la transposición no tiene que efectuarse de igual manera en cada uno³.

Ello hace preciso que exista una interpretación uniforme del Derecho comunitario que puede obtenerse por distintos medios. Por lo que se refiere a las Directivas, y concretamente a las que regulan el IVA, destacaremos por su trascendencia dos.

Una de naturaleza normativa, ya que los Estados miembros tienen el deber de adoptar todas las medidas de Derecho interno necesarias para la ejecución de los actos jurídicamente vinculantes de la Unión. No obstante, cuando se requieran condiciones uniformes de ejecución se atribuye la posibilidad a los órganos legislativos de la UE para dictar normas vinculantes que permitan unificar el Derecho comunitario en el conjunto de los Estados miembros que aseguren la aplicación uniforme del Derecho comunitario, esencialmente respecto de aquellas normas que exigen su transposición al

¹ Preámbulo de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

² Conforme al artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) la directiva obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.

³ En este sentido, y en relación con IVA, se ha pronunciado el TJUE, entre otras, en Sentencias de 14 de julio de 1988, asunto C-207/87, Weissgerber (NFJ047303); de 17 de octubre de 1989, asuntos acumulados C-231/87 y 129/88, Comune de Carpaneto Piacentino-Comune de Rivergiaro (NFJ000621); de 3 de febrero de 2000, asunto C-12/98, Amengual Far (NFJ008486); y de 28 de junio de 2007, asunto C-363/05, JP Morgan (NFJ026004). Incluso el órgano jurisdiccional ha reconocido estos principios en relación con aquellos preceptos de la Directiva reguladora del IVA que permiten un cierto margen de discrecionalidad para los Estados miembros, como se pone de manifiesto en la Sentencia de 1 de febrero de 1977, asunto C-51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen.

derecho interno de los Estados miembros⁴. El IVA ha exigido de esta técnica, dado que las normas comunitarias reguladoras del tributo en numerosas ocasiones están sujetas a interpretación por parte de los Estados miembros y, dado que se quiere garantizar una aplicación del sistema del IVA más acorde con el objetivo del mercado interior en los casos en que se produzcan divergencias de aplicación incompatibles con el funcionamiento de dicho mercado, se ha considerado que la mejor forma era la de dictar Reglamentos de Ejecución, normas jurídicamente vinculantes desde la fecha de la entrada en vigor, que son obligatorios y directamente aplicables en cada Estado miembro, sin necesidad de transposición, lo que garantiza y asegura la uniformidad en la aplicación de la Directiva del IVA⁵.

La segunda vía es la jurisprudencial, en cuanto se atribuye al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), conforme establece el artículo 19.1 del Tratado de la UE (versión consolidada), la función unificadora o de interpretación uniforme del Derecho comunitario⁶. Aun cuando los órganos administrativos y revisores de los Estados miembros son los encargados de resolver y aplicar la norma comunitaria al caso concreto que se les plantea, se asigna al TJUE esta función unificadora en la interpretación de las normas comunitarias, esencial para que los órganos internos citados antes de cada Estado miembro puedan realizar su función, impidiendo así una interpretación divergente entre los distintos territorios nacionales integrantes de la UE.

En el ámbito del derecho fiscal, esta labor realizada por el TJUE ha tenido su máximo exponente en el IVA, impuesto armonizado dentro de la UE y, por ello, necesario en mayor medida de esta función unificadora del órgano jurisdiccional europeo.

2. EL PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN UNIFORME CONFORME A LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

El principio del efecto directo se ha ampliado a las Directivas que, en el ámbito del IVA, ha sido reconocido en numerosas ocasiones⁷, y también el efecto directo vertical que juega a favor de los ciudadanos⁸.

⁴ Artículo 291 del TFUE.

⁵ Buen ejemplo de esta vía unificadora es el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA. En esta norma, de aplicación directa en el territorio de aplicación del impuesto de los distintos Estados miembros, se recogen conceptos como el de establecimiento permanente, o el de localización de los destinatarios, que permiten una aplicación uniforme, sin perjuicio de que estemos ante conceptos jurídicos indeterminados que exigen de los órganos administrativos y jurisdiccionales el examen concreto respecto del supuesto que se examina en cada caso.

⁶ Indica el precepto citado que el TJUE «garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados».

⁷ Buen ejemplo de ello son las sentencias del TJUE citadas en nota 3, a las que pueden añadirse las Sentencias de 19 de enero de 1981, asunto C-8/81, Becker (NFJ000004); de 22 de febrero de 1984, asunto C-70/83, Kloppenburg (NFJ000043); o de 3 de octubre de 1984, asunto C-279/83, Comisión-Italia.

⁸ Derivado del principio de primacía del Derecho comunitario, que permite su invocación directa a favor de los ciudadanos, y que no puede ser alegado a la inversa por los Estados miembros o por los órganos administrativos o re-

No obstante, en este breve estudio hemos de referirnos al denominado principio de «efecto indirecto» de las Directivas, o de interpretación uniforme de las Directivas por parte de los Estados miembros y la obligación de acoger esta interpretación por parte de los órganos nacionales encargados de la aplicación de las normas y de la revisión de los actos dictados por la Administración; en nuestro caso, por los órganos de la Administración tributaria que tienen atribuida la función de aplicación de los tributos, así como la de los órganos administrativos revisores de las actuaciones de los órganos anteriores y de los órganos jurisdiccionales.

No hay duda de que las normas nacionales que el legislador interno ha dictado para dar transposición a las Directivas deben interpretarse de acuerdo con estas⁹, y de esta manera los órganos comunitarios dan satisfacción a la finalidad inherente al principio que se examina, la de uniformidad en la aplicación de las normas comunitarias. De ahí la trascendencia en la interpretación de las normas que lleva a cabo el TJUE.

No obstante, surge la cuestión de en qué medida los órganos administrativos y revisores, así como los jurisdiccionales, están obligados a seguir esta interpretación efectuada por el TJUE, y los medios de reacción que tiene el ciudadano cuando observa que el órgano interno discrepa en la interpretación de la norma efectuada por el órgano interno, frente a la realizada por el órgano jurisdiccional comunitario.

visores, esto es, no puede ser alegado en contra de los ciudadanos, en tanto los órganos legisladores de los Estados miembros son los responsables de que la transposición de las Directivas se ajuste o se corresponda con el mandato de las Directivas, por lo que se atribuye a los Estados miembros la responsabilidad inherente al incumplimiento de la obligación de transposición correcta de las Directivas. Destaca en este sentido el TJUE en su Sentencia de 26 de febrero de 1982, asunto C-152/84, Marshall, cuando señala que «en relación con el argumento de que una Directiva no puede ser utilizada en contra de un ciudadano, debe destacarse que, de acuerdo con el artículo 189 del Tratado, el carácter obligatorio de una directiva, que constituye la base para la posibilidad de que pueda ser esgrimida ante un tribunal nacional, existe únicamente en relación con cada Estado miembro al cual va dirigida. Se sigue que una directiva no puede, por sí misma, imponer obligaciones en un ciudadano y que una disposición de una directiva no puede utilizarse para ir contra un ciudadano». Análogo sentido se pronuncia en la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, asunto C-168/95, Acaro, en la que el TJUE recuerda que una Directiva no puede ser objeto de aplicación directa a un ciudadano cuando la norma interna ha sido incorrectamente incorporada al ordenamiento interno. Si bien los Estados miembros están obligados a interpretar las normas internas de acuerdo con las directivas ello no alcanza al supuesto en que «dicha interpretación conduce a la imposición a un individuo de una obligación establecida en una Directiva que no ha sido transpuesta».

⁹ Sin perjuicio de volver más adelante sobre esta cuestión, basta señalar la Sentencia del TJUE de 13 de noviembre de 1990, asunto C-106/89, Marleasing. En ella, indica el órgano jurisdiccional que «la obligación de los Estados miembros que dimana de una Directiva de alcanzar el resultado previsto por la Directiva y su labor conforme al artículo 5 del Tratado de adoptar todas las medidas necesarias, tanto generales como particulares, para asegurarse el cumplimiento de dicha obligación, es vinculante para todas las autoridades de los Estados miembros incluyendo, respecto a los asuntos bajo su jurisdicción, a los tribunales de justicia. Se sigue que, en la aplicación de las leyes nacionales, tanto si las disposiciones en cuestión fueron adoptadas antes o después de la Directiva, el tribunal nacional llamado a interpretarlas está obligado a hacerlo, en la medida de lo posible, a la luz de la redacción y objetivo de la Directiva al objeto de alcanzar el resultado perseguido por esta y en consecuencia cumplir con el tercer apartado del artículo 189 del Tratado».

3. EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DEL TJUE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO INTERNO

Al margen de otros procedimientos ante el TJUE, por lo que a este examen se refiere y relacionado con el ámbito tributario, y más específicamente con el IVA, hemos de referirnos a los procesos por incumplimiento estatal y al de prejudicialidad.

3.1. INCUMPLIMIENTO ESTATAL

Mediante el primero la Comisión Europea plantea al TJUE el control de la actuación de los Estados miembros en relación con las obligaciones que el Derecho comunitario les impone¹⁰. Las sentencias dictadas por el órgano jurisdiccional comunitario en estos recursos se limitan a constatar o no el incumplimiento por parte del Estado miembro. Las resoluciones tienen carácter declarativo, produciendo el efecto vinculante que corresponde a la cosa juzgada, y no anulan la norma o el acto legislativo de Derecho interno que el TJUE declara contrario al Derecho comunitario. Se impone una obligación de resultado sin especificar la forma concreta en que debe procederse, de manera que es el Estado miembro el que debe adoptar las medidas legislativas internas necesarias para adecuar el Derecho interno al comunitario, teniendo por objeto estas sentencias definir los deberes de los Estados miembros en caso de incumplimiento de sus obligaciones¹¹ y, si bien no se establece plazo para ello, el Estado miembro debe ac-

¹⁰ De acuerdo con el artículo 258 del TFUE la Comisión, en caso de estimar que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, emitirá un dictamen motivado al respecto, después de haber ofrecido a dicho Estado la posibilidad de presentar sus observaciones. Si el Estado de que se trate no se atuviere a este dictamen en el plazo determinado por la Comisión, esta puede recurrir al TJUE. También los Estados miembros pueden recurrir al TJUE, si estiman que otro Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, debiendo someter previamente el asunto a la Comisión, que emite dictamen motivado, previo trámite de alegaciones a los Estados afectados; si bien la ausencia de dictamen no impide acudir al TJUE una vez transcurridos tres meses (art. 259 del TFUE).

¹¹ Cuando el TJUE declare que un Estado miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud de los Tratados, dicho Estado está obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la sentencia del Tribunal y, en otro caso, la Comisión puede someter al TJUE, después de haber ofrecido al Estado miembro la posibilidad de presentar sus observaciones, el incumplimiento por parte del Estado miembro de no dar cumplimiento a la sentencia, indicando el importe de la suma a tanto alzado o de la multa coercitiva que deba ser pagada por el Estado miembro afectado y que considere adaptado a las circunstancias (art. 260 del TFUE). En la Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 1982, asuntos acumulados 314 a 316/81 y 83/82, *Procureur de la République/Waterkeyn*, con base en el artículo 171 del Tratado, precedente del citado anteriormente, se indica que «con arreglo a esta disposición, todos los órganos del Estado miembro interesado tienen la obligación de garantizar, en los ámbitos de sus competencias respectivas, la ejecución de la sentencia del Tribunal de Justicia. En el caso de que la sentencia declare la incompatibilidad con el Tratado de determinadas disposiciones legislativas de un Estado miembro, ello supone, para las autoridades que participan en el ejercicio del poder legislativo, la obligación de modificar las disposiciones de que se trate, de manera que estas últimas sean conformes a las exigencias del Derecho comunitario. Los órganos jurisdiccionales del Estado interesado tienen por su parte la obligación de garantizar la observancia de la sentencia en el ejercicio de su misión».

tuar inmediatamente y concluir el proceso de modificación de su Derecho interno en el menor plazo posible¹².

Como se ha señalado por el TJUE, estamos ante un recurso que es de naturaleza objetiva¹³, que permite determinar el alcance exacto de las obligaciones de los Estados miembros en caso de discrepancias de interpretación¹⁴. Ello hace que el incumplimiento de las obligaciones que incumben a los Estados miembros en virtud del Tratado o del Derecho derivado subsiste independientemente de la frecuencia e importancia de las situaciones censuradas¹⁵.

Buena muestra de todo ello son los recursos de incumplimiento dictados por el TJUE en materia de IVA que han afectado a España, en relación con la actual LIVA, teniendo en todas ellas como partes la Comisión y el Reino de España. Debe tenerse en cuenta que al regularse por Ley el tributo, la ejecución de la sentencia exige la modificación legislativa, por lo que debe iniciarse el correspondiente proceso legislativo, sujeto a los plazos temporales y procedimentales en las Cámaras legislativas, aun cuando en todos los casos puede observarse una notable diligencia de nuestro Estado en adoptar las reformas pertinentes.

Así, tenemos las Sentencias de 7 de mayo de 1998, asunto C-124/96 (NFJ006132); de 16 de septiembre de 1999, asunto C-414/97 (NFJ008465); de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03 (NFJ020809); y de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08 (NFJ035917); así como las recientes Sentencias de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11 (NFJ049511), y de 26 de septiembre de 2013, asunto C-189/11 (NFJ051889) (ambas exigen la reforma legislativa de la norma interna que todavía no ha sido llevada a cabo).

En la primera se declaró que España incumplía las obligaciones que le imponía la Directiva IVA, al disponer que la exención del IVA de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física solo se aplica a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía, que conllevó la modificación del artículo 20.uno.13.º de la LIVA por Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

La segunda declara también el incumplimiento al considerar exentas del IVA las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de armamento, munición y material para uso exclusi-

¹² Así lo señala el TJUE en la Sentencia de 6 de noviembre de 1985, asunto C-131/84, Comisión-Italia, en interpretación del artículo 171 del Tratado, reconociendo que este precepto no establece el plazo o tiempo en el que el Estado miembro debe dar cumplimiento a lo declarado en la sentencia.

¹³ Sentencias de 21 de junio de 1988, asunto C-415/85, Comisión-Irlanda (NFJ000420); de 21 de marzo de 1991, asunto C-209/89, Comisión-Italia; de 1 de octubre de 1998, asunto C-71/97, Comisión-España; de 18 de enero de 2001, asunto C-83/99, Comisión-España; y de 29 de marzo de 2001, asunto C-404/99, Comisión-Francia (NFJ010479).

¹⁴ Sentencias de 14 de diciembre de 1971, asunto C-7/71, Comisión-Francia; y de 18 de enero de 2001, asunto C-83/99, Comisión-España (NFJ010002).

¹⁵ Sentencias de 21 de marzo de 1991, asunto C-209/89, Comisión-Italia; de 17 de noviembre de 1992, asunto C-105/91, Comisión-Grecia (NFJ002130); y de 29 de marzo de 2001, asunto C-404/99, Comisión-Francia (NFJ010479).

vamente militar, distinto de las aeronaves y los barcos de guerra comprendidos en los puntos 23 y 25 del Anexo F de la Directiva IVA 77/388/CEE, no obstante lo dispuesto en los artículos 2, punto 2, 14, 28 bis y 28 quater, parte B, de esta misma Directiva.

La tercera declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE, al prever una prorata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones; que dio lugar a la modificación de los artículos 102 y 104 de la LIVA por Ley 3/2006, de 29 de marzo (que entró en vigor el 1 de enero de 2006).

La cuarta sentencia declara que España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2 y 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE, al considerar que los servicios prestados a una comunidad autónoma por los registradores de la propiedad, en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, no están sujetos al IVA, que dio lugar a la introducción de la letra c) del apartado dos del artículo 4 de la LIVA, por Ley 2/2010, de 1 de marzo.

La quinta se refiere al incumplimiento relacionado con los tipos impositivos vinculados con determinados productos sanitarios, que no pueden tributar por tipos reducidos; mientras que la última declara el incumplimiento en relación con el régimen de las agencias de viaje (tanto al excluir a las agencias minoristas que actúan en su propio nombre, como a la determinación global de la base imponible y a la repercusión de las cuotas en factura a solicitud del destinatario).

Ahora bien, la cuestión que interesa plantear es la de la eficacia de las sentencias dictadas en recursos por incumplimiento respecto de los particulares o ciudadanos, que no han sido parte en el proceso, y la posibilidad de invocarlas en los procedimientos o procesos internos en los que son parte.

Al respecto debe recordarse la eficacia *erga omnes* de estas sentencias del TJUE que declaran el incumplimiento de un Estado miembro, de manera que tanto el resto de los Estados miembros como los particulares o ciudadanos pueden invocarla.

Dos precisiones han de efectuarse al respecto. La primera es la relativa a la actuación de los órganos jurisdiccionales internos. Cuando el TJUE comprueba que un Estado miembro ha incumplido las obligaciones que derivan de las disposiciones del Derecho comunitario, a los órganos revisores internos, tanto los órganos económico-administrativos como los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, les incumbe tener en cuenta los elementos jurídicos fijados en la sentencia del TJUE para determinar el alcance de las disposiciones de Derecho comunitario que tienen por misión aplicar; estando obligados a deducir las consecuencias de la sentencia del TJUE.

De otra parte, los derechos en favor de los particulares, que derivan de las disposiciones mismas del Derecho comunitario y que tienen efecto directo en el ordenamiento interno de los

Estados miembros, hace que puedan alegar ante los órganos revisores económico-administrativos y de la jurisdicción contencioso-administrativa los fundamentos y efectos de la sentencia del TJUE a fin de que estos órganos deriven las consecuencias que se acaban de exponer en el párrafo anterior¹⁶.

Se ha planteado respecto de estas sentencias que declaran el incumplimiento de un Estado miembro los efectos temporales de las mismas, esto es, la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia, para asuntos o situaciones anteriores a la sentencia de referencia. Debe recordarse al efecto que la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como esta se presentaba al final del plazo señalado en el dictamen motivado de la Comisión y que los cambios ocurridos posteriormente no pueden ser tenidos en cuenta por el TJUE para apreciar el posible incumplimiento¹⁷, lo que implica que estamos analizando situaciones anteriores a la sentencia.

En relación con el IVA, la cuestión fue analizada por el TJUE en la Sentencia de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03, Comisión-España (NFJ020809). Si bien España se había opuesto al recurso de incumplimiento planteando por la Comisión, subsidiariamente solicitó al TJUE que, en el caso de que no comparta su interpretación, limitase en el tiempo los efectos de la sentencia. El fundamento de esta petición de irretroactividad de la sentencia se encontraba, por una parte, en el hecho de que las autoridades españolas actuaron de buena fe al adoptar la normativa controvertida y, por otra, en los trastornos que la sentencia del TJUE podría causar.

El TJUE recuerda que solo con carácter excepcional puede, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecer esta limitación en el tiempo de los efectos de una sentencia. Esta excepcionalidad debe acreditarse por las autoridades estatales en el sentido de que fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión¹⁸. Debe recordarse que el TJUE viene afirmando, en aplicación del «efecto directo» y «primacía» del Derecho comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado miembro tiene efectos *ex tunc*; señalando que la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades, tanto judiciales como administrativas, de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen in-

¹⁶ En este sentido se expresa la Sentencia del TJUE de 14 de diciembre de 1982, asuntos acumulados 314 a 316/81 y 83/82, Procureur de la République/Waterkeyn.

¹⁷ En este sentido se pronuncia en Sentencias de 15 de marzo de 2001, asunto C-147/00, Comisión-Francia; de 4 de julio de 2002, asunto C-173/01, Comisión-Grecia; de 10 de abril de 2003, asunto C-114/02, Comisión-Francia; y de 25 de septiembre de 2003, asunto C-473/01, Comisión-Italia.

¹⁸ En este mismo sentido, Sentencia de 12 de septiembre de 2000, asunto C-359/97, Comisión- Reino Unido (NFJ009509).

compatible y, por otra, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario¹⁹.

En el supuesto que se examinó, y que afectaba a España (la inclusión o no de las subvenciones percibidas por los sujetos pasivos del IVA en el denominador de la prorrata, así como la minoración de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión como consecuencia de la percepción de subvenciones afectas a los mismos), el TJUE no tiene duda de que, dada la dicción de los preceptos reguladoras del derecho a deducir que recoge la Directiva IVA, no existía certidumbre alguna, por lo que no procedía limitar en el tiempo los efectos de la sentencia.

Indudablemente, este pronunciamiento permitió acudir a las distintas vías reparadoras que corrigieran la tributación incorrecta, incluso para situaciones anteriores a la sentencia²⁰, distinguiéndose por la Administración tributaria tres tipos de situaciones: 1. Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y esta ha devenido firme (en tal caso no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del art. 221.3 de la LGT). 2. Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme (en estos habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento, que deberá respetar la doctrina establecida por el TJUE). 3. Cualquier otro supuesto, en que la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos (de acuerdo con el art. 66 de la LGT, que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción).

No obstante, al margen de estos supuestos, debe reconocerse también la responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del TJUE²¹.

¹⁹ Sentencias de 22 de junio de 1989, asunto C-103/88, *Fratelli Constanzo*; y de 19 de enero de 1993, asunto C-101/91, *Comisión-Italia*.

²⁰ La Resolución de la Dirección General de Tributos (DGT) 2/2005, de 14 de noviembre de 2005, recogió la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la Sentencia de 6 de octubre de 2005.

²¹ Así se reconoce por el TJUE en relación con la cuestión de la incidencia de la Sentencia de 6 de octubre de 2005 que afecta a España, en Sentencia de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (NFJ036742). En ella se examina esencialmente el principio de equivalencia, que exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno. No obstante, recuerda el órgano jurisdiccional, este principio no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todos los recursos interpuestos en un ámbito determinado del Derecho. Para ello, el Tribunal considera que para comprobar si se respeta el principio de equivalencia, es preciso examinar si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta por el sujeto pasivo del impuesto, basada en la infracción del Derecho de la Unión, y la que el mismo habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución, pueden considerarse similares.

3.2. CUESTIÓN PREJUDICIAL

La cuestión prejudicial es iniciada por un órgano jurisdiccional nacional, que solicita del TJUE se pronuncie sobre la interpretación de una norma comunitaria, o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la UE²².

Dado que la cuestión prejudicial se plantea en el seno de un procedimiento jurisdiccional en un Estado miembro, los efectos directos de la misma se referirán a la resolución de este proceso. Al encontrarse suspendido por haberse planteado la cuestión prejudicial, se continuará el mismo y el órgano jurisdiccional interno deberá dictar sentencia (o resolución en el supuesto de que haya sido planteada por un órgano revisor de la vía económico-administrativa) de acuerdo con las normas internas del Estado miembro, pero teniendo en cuenta la doctrina establecida por el TJUE, pues la sentencia del órgano jurisdiccional comunitario vincula al nacional²³.

En relación con estos efectos, se enmarcan las Sentencias del TJUE, que afectan a España, de 3 de febrero de 2000, asunto C-12/98, Amengual Far (NFJ008486); de 21 de marzo de 2000, asuntos C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa y otros (NFJ008483); y la de 9 de junio de 2011, asunto C-285/10, Campsa (NFJ042807).

La primera viene referida a la interpretación del precepto de la Directiva IVA regulador de la exención en materia de arrendamientos de bienes inmuebles; considerando el órgano jurisdiccional comunitario que dicho precepto permite a los Estados miembros someter al IVA, a través de una regla general, los arrendamientos de bienes inmuebles y eximir de dicho impuesto únicamente, como excepción, los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a viviendas; considerando así que la regulación española en este punto era acorde con la norma comunitaria.

La segunda, además de reconocer la legitimación para interponer la cuestión de prejudicialidad por los órganos revisores de la vía económico-administrativa española (se trata de la única cuestión planteada por estos órganos), analizó la norma interna en relación con su adecuación a la comunitaria en relación con el derecho a la deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad. El TJUE consideró que la Directiva IVA se oponía a una normativa nacional como la española que condicionaba el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entre

²² Artículo 267 del TFUE.

²³ Es jurisprudencia reiterada del TJUE que una sentencia dictada con carácter prejudicial vincula al juez nacional para la resolución del litigio principal. Así se expone, entre otras, en las Sentencias de 3 de febrero de 1977, asunto C-52/76, Benedetti; de 14 de diciembre de 2000, asunto C-446/98, Fazenda Publica (NFJ009815); y en el Auto de 5 de marzo de 1986, asunto C-69/85, Wünsche.

dicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sancionaba el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas.

La tercera conoce de la adecuación de la regla reguladora de la determinación de la base imponible en operaciones vinculadas²⁴ que obligaba a valorar por su valor de mercado cuando concurriese esta circunstancia, siempre que se fijase una contraprestación inferior al citado valor. Para el TJUE la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro aplique, a operaciones realizadas entre partes vinculadas mediando un precio notoriamente inferior al normal de mercado, una regla de determinación de la base imponible distinta de la regla general establecida por la Directiva, mediante la extensión a aquellas de las reglas de determinación de la base imponible relativas al autoconsumo o al uso de bienes y a la prestación de servicios para las necesidades privadas del sujeto pasivo, cuando ese Estado miembro no ha seguido el procedimiento previsto en la Directiva a fin de conseguir la autorización para adoptar tal medida de inaplicación de dicha regla general.

En los supuestos anteriores, los órganos revisores internos, a la vista de la interpretación fijada por el TJUE dictaron las correspondientes resoluciones considerando las apreciaciones del órgano jurisdiccional comunitario.

En cuanto a la eficacia de estas sentencias para terceros, no cabe duda de que en algunos supuestos conllevan la necesidad por parte de los Estados miembros de adecuar la norma interna a la interpretación efectuada por el TJUE, en cuanto declaran la incompatibilidad con el Derecho comunitario; como ha ocurrido en relación con España con la segunda de las sentencias que se han citado, que motivó la modificación de los artículos 5, 111 y 112 por Ley 14/2000, de 29 de diciembre.

No obstante lo anterior, al margen del proceso interno concreto en el que se incardina la cuestión prejudicial, y frente a las sentencias por incumplimiento que tenían efectos *erga omnes*, las dictadas en cuestiones de prejudicialidad para terceros no tienen esta naturaleza, desplegando para ellos los mismos efectos que el resto de la jurisprudencia comunitaria.

Es aquí donde se plantea una cuestión de indudable trascendencia para el ciudadano, en sus relaciones con la Administración tributaria y con los órganos que revisan la actuación de la misma, sean órganos económico-administrativos o jurisdiccionales. Se trata de hacer valer la doctrina fijada por el TJUE en los procedimientos o en los procesos en los que es parte a la hora de que estos órganos administrativos o revisores acojan la misma para interpretar los preceptos de la norma interna, alegando esta jurisprudencia comunitaria.

No se duda en la invocabilidad directa del Derecho comunitario por el ciudadano o el contribuyente, que juega a su favor y no en su contra y, con base en ello, puede alegar la interpreta-

²⁴ En la redacción anterior a la que se fijó en Ley 36/2006.

ción que el TJUE lleva a cabo de las normas comunitarias. Se hace referencia a la vinculación de los órganos revisores internos por esta interpretación del TJUE en procesos distintos a aquellos en los que se incardina la cuestión de prejudicialidad, y a la existencia de medios de reacción del ciudadano o contribuyente frente a la actuación de estos órganos internos que no acogen la interpretación del órgano comunitario.

Por otro lado, se plantean también los efectos temporales de las sentencias cuando concluyen en el supuesto que declaren incompatible la norma interna con la comunitaria, cuestión que se ha analizado en relación con los recursos de incumplimiento, aun cuando el TJUE se ha pronunciado también con respecto a las cuestiones de prejudicialidad²⁵.

Según reiterada jurisprudencia, la interpretación que hace el TJUE de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma.

Solo con carácter excepcional puede el TJUE, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves, que deberá acreditar el Estado miembro afectado²⁶.

Al igual que las sentencias por incumplimiento, una sentencia dictada por el TJUE con carácter prejudicial está dirigida a surtir efectos sobre las relaciones jurídicas originadas antes de que haya sido dictada. De ello se deriva, en particular, que un órgano administrativo, en el marco de sus competencias, debe aplicar una norma de Derecho comunitario interpretada en virtud de una cuestión prejudicial incluso a relaciones jurídicas originadas y constituidas antes de que se dicte la sentencia del TJUE que se pronuncia sobre dicha cuestión. Cuando este órgano interpreta

²⁵ En este sentido, las Sentencias del TJUE de 12 de febrero de 2008, asunto C-2/06, *Kempter*; y de 8 de septiembre de 2011, asuntos C-89/10 y C-96/10, *Q-Beef NV*. Señala el órgano jurisdiccional comunitario que las sentencias prejudiciales no tienen calor constitutivo, sino meramente declarativo, con la consecuencia de que produce sus efectos, en principio, a partir de la fecha de entrada en vigor de la norma interpretada.

²⁶ Sentencias de 2 de febrero de 1988, asunto C-24/86, *Blaizot*; de 28 de septiembre de 1994, asunto C-57/93, *Vroege* (NSJ000765); de 15 de diciembre de 1995, asunto C-415/93, *Bosman*; de 12 de octubre de 2000, asunto C-372/98, *Cooke*; de 17 de febrero de 2005, asunto C-453 y 462/02, *Linneweber* (NFJ018818); de 6 de octubre de 2005, asunto C-291/03, *MyTravel* (NFJ021111); de 10 de enero de 2006, asunto C-402/03, *Skov y Bilka* (NCJ040567); de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki* (NFJ021960); de 14 de septiembre de 2006, asunto C-228/05, *Stradasfalti* (NFJ023342); de 5 de octubre de 2006, asuntos C-290/05 y C-333/05, *Nádasdi* (NFJ023557).

una norma de Derecho comunitario, precisa el significado y el alcance de esta tal y como debe o hubiera debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor²⁷.

Las disposiciones comunitarias y la jurisprudencia del TJUE que las interpreta, como ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo (TS) [sentencias de 14 de mayo de 2012, rec. 2803/2008 (NFJ047348), y de 19 de junio de 2013, rec. 4665/2010 (NFJ051207)], «forman parte del sistema de fuentes que el juez nacional» o el órgano revisor administrativo han de tomar «en consideración para fijar la exégesis y para aplicar las normas internas sobre la materia».

4. LA INTERPRETACIÓN UNIFORME DEL DERECHO COMUNITARIO COMO PRINCIPIO QUE DEBE SER RESPETADO POR LOS ÓRGANOS INTERNOS ADMINISTRATIVOS Y REVISORES DE LOS ESTADOS MIEMBROS. EL IVA COMO TRIBUTO ARMONIZADO

Se ha aludido al inicio de este estudio al principio de interpretación uniforme del Derecho comunitario por parte de los Estados miembros, que obliga a estos a que las normas internas sean interpretadas de acuerdo con aquel derecho. Si tomamos como referencia el IVA, el principio que examinamos exigirá la interpretación de los preceptos de la ley nacional de acuerdo con la Directiva IVA.

Esta obligación deviene de la necesidad de que el sistema común del impuesto tenga una interpretación también común en el ámbito territorial comunitario en el que se aplica, dada la necesidad de armonizar los elementos esenciales del tributo. Esto es, estos conceptos autónomos de Derecho comunitario tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias en la aplicación del régimen del IVA de un Estado miembro a otro.

Ello es así al encontrarnos ante unos conceptos recogidos en la Directiva IVA que, en la medida en que obligan a los Estados miembros a transponerlos en su ordenamiento interno delimitando los elementos esenciales del tributo, son comunes para todos los Estados miembros o, lo que es lo mismo, se trata de conceptos autónomos de Derecho comunitario que trascienden a los ordenamientos jurídicos internos de los Estados miembros. Es por ello que el máximo garante de la interpretación uniforme de los mismos sea el TJUE y de ahí la importancia de su doctrina y la trascendencia a la hora de que los órganos administrativos y revisores de su actuación internos acojan esta interpretación, pues su separación o desvinculación puede suponer un quebranto en el principio de aplicación uniforme del Derecho comunitario.

²⁷ Sentencias de 27 de marzo de 1980, asunto C-61/79, *Denkavit Italiana*; de 6 de julio de 1995, asunto C-62/93, *BP Soupergaz* (NFJ003716); de 13 de enero de 2004, asunto C-453/00, *Kühne & Heitz* (NFJ036348); de 17 de febrero de 2005, asunto C-453 y 462/02, *Linneweber* (NFJ018818); de 6 de octubre de 2005, asunto C-291/03, *MyTravel* (NFJ021111); y de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki* (NFJ021960).

Numerosos son los ejemplos que pueden exponerse sobre ello en relación con el IVA. El TJUE no ha dejado de señalar que nos encontramos ante conceptos autónomos de Derecho comunitario cuando interpreta los distintos preceptos de la Directiva IVA.

Bastan algunos ejemplos para comprender la importancia que tiene el principio de interpretación uniforme del Derecho comunitario, en concreto en materia de IVA, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE.

Así ocurre con el concepto de «actividad económica» o delimitación del ámbito de aplicación del impuesto y el de «sujeto pasivo». La Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA al contemplar, en el precepto de la Directiva, relativo a las operaciones sujetas a imposición junto a las importaciones de bienes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país y al definir como «sujeto pasivo» a quienes realicen, con carácter independiente, una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. De esta forma el concepto de actividades económicas se define como todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, e incluye, en particular, el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. El análisis de estas definiciones pone de relieve la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación²⁸.

Las exenciones en el IVA suponen una excepción en la tributación de las operaciones sujetas al mismo, dado el amplio ámbito de aplicación que tiene este impuesto, que comprende todas las actividades económicas de fabricantes, comerciantes o prestadores de servicios. Es por ello que los términos empleados para designar las exenciones contempladas en la Directiva son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, aun cuando la interpretación de estos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Esto conlleva que esta exigencia de interpretación estricta no signifique que los términos empleados para definir las exenciones hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efecto. Pues bien, según jurisprudencia del TJUE, las exenciones constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario que tienen por objeto, tal como se

²⁸ Entre otras, Sentencias de 4 de diciembre de 1990, asunto C-186/89, van Tiem (NFJ001010); de 12 de septiembre de 2000, asunto C-260/98, Comisión/Grecia (NFJ047396); de 16 de septiembre de 2008, asunto C-288/07, Isle of Wight Council y otros (NFJ029799); de 21 de febrero de 2006, asunto C-223/03, University of Huddersfield (NFJ021864); de 13 de diciembre de 2007, asunto C-408/06, Götz (NFJ026968); de 6 de octubre de 2009, asunto C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten (NFJ035351); y de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08, Comisión-España (NFJ035917).

ha indicado anteriormente, evitar que se produzcan divergencias en la aplicación del régimen del IVA de un Estado miembro a otro²⁹.

La base imponible del impuesto la compone la contraprestación percibida por el sujeto pasivo que realiza la operación. También aquí nos encontramos ante un concepto autónomo de Derecho comunitario. La base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio está constituida por la contraprestación que realmente recibe el sujeto pasivo «del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones»; por ello la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Por lo tanto, dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, a saber, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. Además dicha contrapartida debe poder expresarse en dinero³⁰.

Esta interpretación de los conceptos que recoge la Directiva IVA no solo se refiere a la delimitación de los elementos esenciales del tributo, sino que descende también a muchos otros. Dada la extensión que conllevaría recoger todos ellos, citaremos entre otros, el de «explotación» de un bien para delimitar el concepto de sujeto pasivo³¹, «sujeto pasivo no establecido en el interior del país»³², y «establecimiento permanente»³³.

5. DIVERGENCIA EN LA INTERPRETACIÓN O APLICACIÓN DE LOS CONCEPTOS AUTÓNOMOS POR PARTE DE LOS ÓRGANOS INTERNOS

Si bien los órganos administrativos y revisores de los Estados miembros están obligados a interpretar su ley nacional a la luz de la redacción y el propósito de la Directiva al objeto de con-

²⁹ Entre otras, Sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, CPP (NFJ007331); de 14 de junio de 2007, C-434/05, Horizon College (NFJ025701); de 14 de junio de 2007, C-445/05, Haderer (NFJ025813), y jurisprudencia que allí se cita; de 22 de octubre de 2009, asunto C-242/08, Swiss Re Germany Holding (NFJ035533); de 19 de noviembre de 2009, C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed (NFJ036241); y de 3 de junio de 2010, asunto C-237/09, De Fruytier (NFJ038587).

³⁰ Entre otras, Sentencias de 5 de febrero de 1981, asunto C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats; de 23 de noviembre de 1988, asunto C-230/87, Naturally Yours Cosmetics (NFJ000471); de 27 de marzo de 1990, asunto C-126/88, Boots Company (NFJ000831); de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, Fillibeck (NFJ007097); de 29 de marzo de 2001, asunto C-404/99, Comisión-Francia (NFJ010479); de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck (NFJ018819).

³¹ Sentencias de 29 de abril de 2004, asunto C-77/01, EDM (NFJ016398); de 21 de octubre de 2004, asunto C-8/03, BBL (NFJ017984); y de 6 de octubre de 2009, asunto C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten (NFJ035351).

³² Sentencia de 6 de octubre de 2011, asunto C-421/10; Stoppelkamp (NFJ044335).

³³ Entre otras, Sentencias de 4 de julio de 1985, asunto C-168/84, Berkholz (NFJ000101); de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS (NFJ005197); de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease (NFJ005724); y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg (NFJ026006).

seguir el resultado establecido, exigiéndose una interpretación uniforme³⁴, podemos encontrarnos ante notables divergencias en la interpretación o aplicación de estos conceptos.

Es cierto que el TJUE no aplica la interpretación que realiza al supuesto concreto que plantea el juez nacional, siendo este quien debe, una vez recibida la sentencia, recoger la doctrina comunitaria y aplicarla al caso concreto, lo que es trasladable en general a todos los asuntos de que conozca cuando debe aplicar la ley nacional e interpretarla de acuerdo con el Derecho comunitario.

Pero estas divergencias pueden producir una evidente confusión en el ámbito interno, llegando incluso a interpretaciones dispares entre la Administración y los órganos jurisdiccionales, o entre estos, en tanto no exista una jurisprudencia interna vinculante, o aun cuando exista dado que deberemos plantearnos las posibles vías que eviten estas divergencias.

Podemos considerar varios ejemplos en el ámbito del IVA, aunque se tendrán en cuenta exclusivamente aquellos que tengan una evidente repercusión por la disparidad existente en el ámbito interno.

Es lo que ocurre con el concepto de «entrega de bienes»; no solo por lo que se refiere a su aplicación a algunos supuestos concretos, sino también al propio concepto que, indudablemente, es un concepto autónomo de Derecho comunitario, pues supone uno de los ejes esenciales en la delimitación del hecho imponible del impuesto.

La Directiva IVA establece un sistema común del IVA basado, fundamentalmente, en una definición uniforme de las operaciones imponibles³⁵. En lo que se refiere al concepto de «entrega de bienes», la Directiva dispone que se entenderá por tal entrega la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad. Al respecto, la jurisprudencia del TJUE precisa que este concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte para disponer de hecho de este bien como si fuera su propietaria. Esta interpretación, añade, es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles, y este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil³⁶.

³⁴ Así, Sentencias de 10 de abril de 1984, asunto C-14/83, Von Colson; y de 26 de septiembre de 1996, asunto C-168/95, Arcaro.

³⁵ Entre otras, Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros (NFJ021677).

³⁶ Así, Sentencias de 8 de febrero de 1990, asunto C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (NFJ000732); de 6 de febrero de 2003, asunto C-185/01, Auto Lease Holland (NFJ013960); de 4 de octubre de 1995, asunto C-291/92, Armbrecht; de 21 de abril de 2005, asunto C-25/03, HE (NFJ019489); de 14 de julio de 2005, asunto C-435/03, Bri-

Si bien corresponde al órgano interno administrativo o revisor, al juez nacional, determinar en cada caso concreto, en función de los hechos que concurran, si una operación determinada supone la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, en el sentido que nos da la Directiva, y ello no se pone en tela de juicio; sin embargo, la cuestión, como se ha expuesto, surge cuando la interpretación efectuada por el órgano administrativo o revisor interno difiere de la que establece el órgano jurisdiccional comunitario, máximo garante de la interpretación uniforme del Derecho comunitario.

En este sentido, y en relación con el concepto de entrega de bienes, existe una notable discrepancia en nuestro ámbito nacional, esencialmente en relación con determinadas operaciones, en concreto las llevadas a cabo por las comunidades de bienes constituidas para edificar, esto es, se trata de comunidades o cooperativas de propietarios (promoción inmobiliaria en régimen de comunidad de bienes).

Tanto la DGT³⁷ como el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)³⁸ han mantenido que las comunidades de bienes que promueven la construcción de edificaciones para su adjudicación a los comuneros aunque realicen dichas operaciones ocasionalmente son consideradas como empresarios (art. 5 LIVA) a efectos del IVA, realizando entregas de bienes (art. 8.dos). De este modo, la entrega de las viviendas a los cooperativistas estará sujeta al IVA. Todo ello con base en el concepto de empresario o profesional que nos da la LIVA y al de entrega de bienes, en el sentido que se ha expuesto anteriormente.

Frente a la tesis sustentada por la doctrina administrativa se encuentra la posición del TS que en Sentencia de 23 de mayo de 1998 (rec. 2327/1998) desestima el recurso de casación en interés de ley interpuesto por una comunidad autónoma. El órgano jurisdiccional reconoce que la promoción de edificios en régimen de comunidad de bienes y derechos viene suscitando una constante problemática relativa en principio a la aplicación del concepto TPO y al IVA; y centra el problema a resolver en «si la división de la cosa común y posterior adjudicación de un piso o local debe considerarse o no como transmisión patrimonial», partiendo de que la cuestión ha sido estudiada en el ámbito civil por la Sala 1.^a del TS. Rechaza el órgano jurisdiccional que a efectos del IVA sea considerada como primera transmisión la adjudicación a un comunero de la concreción de su cota indivisa, puesto que en la LIVA se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, y la disolución de la comunidad y posterior adjudicación de un piso o local como concreción de la cuota ideal hasta entonces existente no es un acto traslativo del dominio. A ello no afecta que el artículo 8.dos.2 de la LIVA preceptúe que tienen la consideración de entrega de bienes las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pa-

tish American Tobacco y Newman Shipping (NFJ020349); y de 15 de diciembre de 2005, asunto C-63/04, Centralan Property (NFJ021355).

³⁷ Entre otras, Consultas V2271/2005 de 11 de noviembre de 2005, V1321/2006 de 4 de julio de 2006, V1713/2006 de 31 de agosto de 2006, V0364/2007 de 23 de febrero de 2007, V0520/2007 de 13 de marzo de 2007, V1160/2008 de 6 de junio de 2008, V1388/2008 de 4 de julio de 2008, V2174/2008 de 19 de noviembre de 2008, V0173/2009 de 30 de enero de 2009, V1421/2009 de 17 de junio de 2009.

³⁸ Resolución de 13 de octubre de 2005, RG 2358/2003 (NFJ022265).

sivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas, pues el precepto se refiere a la adjudicación de bienes concretos que integraban el patrimonio de las sociedades o comunidades, lo que es el caso de la transformación de la cuota ideal indivisa sobre el haber partible en cuota concreta sobre uno de los lotes, pisos o locales, resultantes de la división, en los que no hay traslación del dominio.

Esta tesis mantenida por el TS, seguida por otros órganos jurisdiccionales³⁹, es contraria a la sustentada por la doctrina administrativa y la polémica se centra en la determinación del concepto de «entrega de bienes». Frente a la posición de la doctrina administrativa, el TS hace referencia en todo momento a «transmisión», y a la inexistencia de un «acto traslativo del dominio» en la disolución de la comunidad y posterior adjudicación de un piso o local por la comunidad de bienes, identificando el concepto de entrega de bienes que recoge la LIVA con esta traslación del dominio o transmisión⁴⁰; lo que no parece ser coincidente con la delimitación que de este concepto ha realizado el TJUE al considerar que no es precisa la transmisión de la propiedad para que exista entrega de bienes, puesto que por tal se entiende transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad.

Surge así una discrepancia en la interpretación del concepto autónomo de Derecho comunitario de «entrega de bienes», configurador del hecho imponible del impuesto, en el seno de un Estado miembro, entre los órganos administrativos y jurisdiccionales, que ha sido resuelto por el legislador nacional aclarando en el artículo 8.dos.2.º de la ley la consideración de entrega de bienes respecto de la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes a favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación, lo que tampoco está exento de problemas en su interpretación.

6. VÍAS PARA DIRIMIR LAS DIVERGENCIAS ENTRE ÓRGANOS INTERNOS EN LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS COMUNITARIAS

Ante la situación que se ha planteado surgen de inmediato las posibles reacciones que pueden adoptarse frente a posturas divergentes en la interpretación del Derecho comunitario por parte de órganos internos.

³⁹ Entre otras, Sentencias de la Audiencia Nacional (AN), Sección 6, de 22 de abril de 2002, rec. 143/1999; de 3 de marzo de 2009, rec. 546/2006 (NFJ033130); y de 7 de mayo de 2009, rec. 118/2008 (NFJ034351). Entre los Tribunales Superiores de Justicia, mantienen esta tesis, el de Madrid, Sección 9, en Sentencia de 17 de febrero de 2011, rec. 897/2008 (NFJ044346); el de la Comunidad Valenciana, Sección 3, en Sentencia de 11 de septiembre de 2009, rec. 1348/2008 (NFJ037107).

⁴⁰ Sentencia comentada por VICTORIA SÁNCHEZ, A.: «La promoción inmobiliaria en régimen de comunidad de propietarios y el IVA. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1998 [NFJ006564]», *Revista Tribuna Fiscal*, CISS, 1999, número 103, págs. 66 a 78. Mantiene que las consecuencias en la aplicación del criterio mantenido por el TS pueden no ser beneficiosas para los contribuyentes, ya que no se permitirá deducir las cuotas soportadas a la comunidad de bienes, que tampoco podrá ser deducido por los comuneros.

Indudablemente nuestro TS es el máximo órgano interno que fija la jurisprudencia y deberá ser acatada por la Administración. No obstante, aun en este caso, o en aquellos en los que todavía no se ha fijado jurisprudencia, como puede ser el supuesto de existir una única resolución del TS que difiere de la tesis sustentada por órganos jurisdiccionales inferiores o por los órganos administrativos, debemos plantearnos las posibles alternativas, en el caso de que se discrepe de la opción seguida por el máximo órgano jurisdiccional interno.

Si la discrepancia surge antes de que se haya agotado la vía jurisdiccional, no cabe duda de que resulta lógico impugnar la resolución con la que se discrepa a fin de obtener, en una instancia superior, un nuevo pronunciamiento.

Junto a ello, hemos de plantearnos la posibilidad de suscitar una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE, de forma que dirima la confrontación interna existente. Al órgano jurisdiccional interno le corresponde aplicar el Derecho comunitario, y resulta incontrovertido que es a él a quien le compete valorar la necesidad de plantear una decisión prejudicial, atendiendo a la existencia o no de un problema en la interpretación de las normas de Derecho comunitario aplicable al supuesto examinado que no puede resolver por sus propios medios. Está claro que no basta con que las partes sostengan que el litigio plantea una cuestión de Derecho comunitario para que resulte obligado el planteamiento de la cuestión prejudicial, sino que el órgano jurisdiccional nacional ha de decidir sobre esta necesidad⁴¹. En este sentido, es el órgano jurisdiccional a quien corresponde su planteamiento, obligatorio cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno⁴², si bien ello no supone negar un margen de apreciación del órgano jurisdiccional interno de última instancia o supremo Juez nacional para determinar la «pertinencia» o efectuar el «juicio de relevancia» para el planteamiento de las cuestiones prejudiciales⁴³.

Ahora bien, ello no impide que un órgano jurisdiccional inferior al de última instancia o supremo de un Estado miembro pueda interponer la cuestión de prejudicialidad cuando considere que resulta necesaria la interposición de la misma para resolver la cuestión, cuando estime necesaria una decisión del TJUE para poder emitir su fallo.

⁴¹ Para ello, con consideración en la jurisprudencia comunitaria (Sentencias del TJUE de 11 de diciembre de 1965, asunto C-16/1965, *Schwarze*; de 29 de noviembre de 1978, asunto C-83/1978, *Pigs Marketing Board*; de 16 de junio de 1981, asunto C-126/1980, *Salonia*; de 6 de octubre de 1982, asunto C-283/1981, *Cilfit*; y de 22 de octubre de 1987, asunto C-341/1985, *Foto Frost*), el TS en Sentencia de 15 de noviembre de 2007, rec. 4590/2002, mantiene que para determinar la necesidad del reenvío prejudicial se tomarán en consideración los siguientes elementos: «a) aplicabilidad de las disposiciones de Derecho comunitario al litigio; b) existencia de una duda sobre el significado o la validez de una norma de Derecho comunitario aplicable, de cuya decisión dependa el fallo del litigio; y c) imposibilidad de resolver por sí mismo dicha duda sin poner en riesgo la uniformidad interpretativa y de aplicación del Derecho comunitario».

⁴² Artículo 267 del TFUE.

⁴³ Como ha puesto de relieve el TS en la Sentencia antes citada de 15 de noviembre de 2007.

Indudablemente, en el supuesto de no existir jurisprudencia en el sentido expuesto por nuestro artículo 1.6 del Código Civil, no cabe duda de que podría plantearse la cuestión de prejudicialidad por un órgano jurisdiccional, tanto económico-administrativo⁴⁴ como contencioso-administrativo.

Pero aun existiendo jurisprudencia del supremo órgano jurisdiccional interno, en nuestro caso el TS, sobre un asunto concreto, debe plantearse si el TJUE puede llegar a conocer de la interpretación dada por el anterior órgano interno.

Varias son las alternativas a examinar. La primera la posibilidad de interposición de un recurso por incumplimiento por parte de la Comisión Europea, con base en lo dispuesto en el artículo 258 del TFUE, cuando estime dicho órgano comunitario contraria al Derecho comunitario la posición adoptada por un Estado miembro como consecuencia de la interpretación efectuada por el órgano supremo jurisdiccional que vincula a los órganos jurisdiccionales inferiores y a los órganos de la Administración tributaria.

La respuesta debe ser afirmativa, y así es reconocido por el propio TJUE en Sentencia que afecta a España de 12 de noviembre de 2009, asunto C-154/08, Comisión-España. El asunto que se suscitó era la tributación en IVA por los registradores de la propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

El TS⁴⁵ había fijado jurisprudencia al respecto señalando que los servicios prestados por los registradores de la propiedad como titulares de la Oficina Liquidadora de los Distritos Hipotecarios en la gestión y liquidación del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados no estaban sujetos al IVA, lo que hizo que tanto los Tribunales económico-administrativos⁴⁶, como los órganos gestores de la Administración tributaria, siguieran al TS, a pesar de que hasta la fijación de esta jurisprudencia habían mantenido una posición discrepante de la sustentada por este órgano jurisdiccional.

Si bien se plantea ante el TJUE como cuestión previa la inadmisibilidad del recurso por entenderse que versaba sobre un asunto del actual artículo 267 del TFUE (cuestión prejudicial), ello es rechazado por el TJUE señalando que la Comisión había destacado en su recurso que la sentencia del TS resulta de un recurso de casación en interés de la Ley y que dicho órgano jurisdiccional, en el marco del citado recurso de casación no planteó ninguna cuestión al TJUE acerca

⁴⁴ El TJUE reconoce legitimación a los Tribunales económico-administrativos para plantear cuestiones de prejudicialidad ante el órgano jurisdiccional comunitario, en la Sentencia de 21 de marzo de 2000, asunto C-110/98 a 147/08, Gabalfrisa y otros (NFJ008483), considerando que tienen la condición de órganos jurisdiccionales en el sentido del actual artículo 267 del TFUE.

⁴⁵ Entre otras, Sentencia de 12 de julio de 2003, rec. 42/2002 (NFJ014519), y de 3 de octubre de 2006, rec. 249/2002.

⁴⁶ Habían mantenido la sujeción al impuesto con anterioridad a la fijación de jurisprudencia por el TS, entre otras, en Resoluciones de 24 de septiembre de 2003, RG 1148/01 y 1158/01, anuladas por la AN en Sentencias de 17 de marzo de 2006, rec. 719/2003, y de 4 de abril de 2006, rec. 95/2004, respectivamente.

de la aplicación de la Directiva IVA a las actividades de los registradores-liquidadores; además el recurso de la Comisión no contemplaba el citado precepto del Tratado.

Nos encontramos, por tanto, ante una jurisprudencia sentada por el supremo órgano jurisdiccional interno, que vinculaba a los órganos inferiores y a la Administración tributaria y que, por ello, permite a la Comisión la interposición del recurso por incumplimiento. Esta vinculación se manifiesta incluso en que el representante de España ante el TJUE defiende la tesis del TS, en cuanto supone una interpretación a seguir por los órganos internos, y ello, a pesar, como se ha expuesto, de que la Administración tributaria había mantenido una posición discrepante a la sustentada por el TS⁴⁷.

Lo importante de la sentencia del TJUE que se cita es que el recurso de incumplimiento ampara situaciones como la expuesta, esto es, la discrepancia en la interpretación de una norma comunitaria por parte de los órganos internos de un Estado miembro cuando el órgano jurisdiccional supremo ha establecido jurisprudencia vinculante que, de alguna forma, impide a los órganos jurisdiccionales inferiores y administrativos tributarios actuar frente a la misma. Y dicha discrepancia, al igual que en el supuesto que se ha examinado relativo a la actuación de las comunidades de bienes, no supone en absoluto una ausencia o incorrecta transposición de la Directiva comunitaria sobre IVA. Nuestra norma interna⁴⁸ recoge una delimitación del hecho imponible determinando que están sujetas tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios, efectuando una delimitación amplia del concepto de actividad empresarial o profesional, todos ellos conceptos autónomos de Derecho comunitario, que exigen su interpretación de acuerdo con la norma comunitaria y la jurisprudencia del TJUE.

El representante de España ante el TJUE alegó también la dificultad para subsanar el incumplimiento alegado por la Comisión, puesto que tenía su origen en la jurisprudencia del TS, aludiendo con ello a la vinculación de la jurisprudencia interna sobre el resto de los órganos encargados de la aplicación y revisión de los actos tributarios. Pero el TJUE es contundente en esta cuestión: cabe declarar la existencia de un incumplimiento de un Estado miembro, con arreglo al precepto del TFUE regulador de este recurso, cualquiera que sea el órgano de dicho Estado cuya acción u omisión ha originado el incumplimiento, incluso cuando se trata de una institución constitucionalmente independiente. No obstante, advierte de que si bien no cabe tomar en consideración de-

⁴⁷ Puesta de manifiesto incluso por la Comisión en el proceso ante el TJUE, puesto que en los escritos de requerimiento efectuados a España, la Comisión ya hacía referencia a la jurisprudencia del TS y observaba que, como consecuencia de la misma, la Administración española había modificado su práctica relativa a la sujeción al IVA de las actividades de los registradores-liquidadores, cambio que se desprendería claramente, según la Comisión, de una Resolución de la DGT de 14 de noviembre de 2003 (NFC018506) y de una de Sentencia de la AN de 23 de octubre de 2003 (NFJ015820), que modificaba su criterio anterior sobre esta cuestión a la luz de la jurisprudencia del TS.

⁴⁸ Sin perjuicio de que con ocasión de la sentencia del TJUE relativa a los registradores-liquidadores se introdujo una modificación en la LIVA para comprender dentro del concepto de actividad empresarial o profesional la de los servicios desarrollados por estos profesionales en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario, lo que se efectuó por Ley 2/2010, de 1 de marzo, que introduce una letra c) al artículo 4.dos de la LIVA.

cisiones judiciales aisladas o muy minoritarias en un contexto jurisprudencial marcado por una orientación diferente, o una interpretación desautorizada por el órgano jurisdiccional nacional supremo, la situación es distinta cuando se trata de una interpretación jurisprudencial significativa no desautorizada por dicho órgano jurisdiccional supremo o incluso confirmada por este⁴⁹.

Ratifica el TJUE pues la opinión mantenida anteriormente, pues de existir una sentencia aislada, no se admitiría la interposición de este recurso; lo que no impediría, como se ha expuesto la posibilidad de interposición por la vía de la cuestión de prejudicialidad.

El motivo por el que el TJUE en definitiva permite la interposición de este recurso en los supuestos que examinamos, no es otro que la consideración de que el alcance de las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas nacionales debe apreciarse teniendo en cuenta la interpretación que de ellas hacen los órganos jurisdiccionales nacionales⁵⁰, esencialmente el supremo órgano jurisdiccional interno quien, como señala el TFUE, en caso de duda, es el que debe promover la cuestión de prejudicialidad.

Nos podemos encontrar también con la existencia de una jurisprudencia consolidada del TS en la interpretación de una norma de Derecho comunitario, seguida por tanto por los órganos administrativos y jurisdiccionales inferiores. Cabe preguntarse entonces sobre la posibilidad de plantear una cuestión de prejudicialidad por el propio TS. Suscitada la duda de la posible interpretación errónea del Derecho comunitario por una de las partes en un proceso jurisdiccional ante dicho órgano, no puede desconocerse que este tiene la posibilidad de plantear una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE cuando considere la existencia de una «jurisprudencia controvertida», puesta de manifiesto comúnmente por una de las partes en el proceso.

La cuestión ha sido ya resuelta en sentido positivo, puede y debe plantearse esta prejudicialidad cuando el órgano supremo jurisdiccional considere tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantean al Tribunal de Justicia; y, cuando las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales versan sobre la interpretación de una disposición de Derecho de la Unión, en principio el TJUE está obligado a pronunciarse.

La primera duda que suscita este planteamiento de prejudicialidad es el de su admisibilidad, ya que el propio órgano jurisdiccional interno podría modificar su posición sin necesidad de acudir a este proceso comunitario, cuando considere que su jurisprudencia anterior contradice el Derecho comunitario⁵¹.

⁴⁹ En este sentido se pronuncia también en Sentencias de 5 de mayo de 1970, asunto C-77/69, Comisión-Bélgica; y de 9 de diciembre de 2003, asunto C-129/00, Comisión-Italia.

⁵⁰ Así en Sentencia de 8 de junio de 1994, asunto C-382/92 (NSJ000758), Comisión-Reino Unido.

⁵¹ El Gobierno Español planteó esta cuestión previa de inadmisibilidad por cuanto al considerar que el TJUE solo tiene la facultad de pronunciarse en una remisión prejudicial sobre la compatibilidad con el Derecho comunitario de medidas administrativas y legislativas nacionales, y no de una jurisprudencia emanada de un órgano jurisdiccional su-

Si bien ello es cierto, y puede el órgano jurisdiccional modificar su posición al respecto⁵², el TJUE ha reconocido expresamente que el órgano interno tiene la posibilidad de plantear la prejudicialidad⁵³, en el marco de lo dispuesto en el artículo 267 del TFUE, pues si bien no corresponde al TJUE, en el marco de un procedimiento prejudicial, apreciar la conformidad del Derecho nacional con el Derecho de la Unión, es competente para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes a dicho Derecho que pueden permitirle apreciar tal conformidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido⁵⁴, esto es, cuando las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales versan sobre la interpretación de una disposición de Derecho comunitario, en principio el TJUE está obligado a pronunciarse⁵⁵. El origen legislativo, administrativo o judicial de las normas nacionales cuya conformidad con el Derecho comunitario ha de apreciar el tribunal remitente a la luz de los elementos de interpretación que le proporciona el TJUE no afecta en ningún modo a la competencia de este para pronunciarse sobre la petición de decisión prejudicial.

En definitiva, no parece existir ningún límite en cuanto a la naturaleza de las normas nacionales que pueden ser indirectamente puestas en tela de juicio con motivo de una remisión prejudicial de interpretación del Derecho comunitario.

Esto es lo sucedido en la cuestión de prejudicialidad planteada por el TS, que da lugar a la Sentencia del TJUE de 26 de enero de 2010, asunto C-118/08, Transportes Urbanos (NFJ036742),

premo como el Tribunal Supremo, dado que este podría por sí mismo modificar su jurisprudencia para adaptarla a las exigencias comunitarias y que, por tanto, la presente cuestión prejudicial no es necesaria para resolver el litigio principal, sino que se acercaría más bien a una consulta jurídica

⁵² Así ha sucedido en materia de IVA en otras ocasiones, como por ejemplo en la interpretación del artículo 7.8 de la LIVA, en relación con la tributación de las sociedades mercantiles de capital íntegramente perteneciente a una Administración territorial. La Sentencia de 16 de mayo de 2011, rec. 1974/2008 (NFJ044368), se separa abiertamente, y así lo expone el TS en el Fundamento de Derecho 3.º, del parecer anterior del propio órgano, entre otras en Sentencias de 15 de diciembre de 2010, rec. de casación para la unificación de doctrina 51/2007 (NFJ041490); y de 22 de octubre de 2010, rec. de casación para la unificación de doctrina 271/2006 (NFJ041000). Si bien para los supuestos en que resultaba aplicable la LIVA de 1985, había mantenido una posición diversa de la actual, en Sentencias de 25 de septiembre de 2002, rec. 663/1998 (NFJ013432); de 3 de octubre de 2002, rec. 496/1997 (NFJ014126); de 24 de junio de 2003, rec. 8470/1998; de 22 de enero de 2004, rec. 11454/1998 (NFJ016884); de 23 de abril de 2004, rec. 967/1999 (NFJ018832); de 12 de junio de 2004, rec. 8139/1999 (NFJ019867); de 26 de septiembre de 2005, rec. 1710/2000 (NFJ021620); y de 15 de julio de 2009, rec. 3496/2003 (NFJ035908).

⁵³ Como señala en sus conclusiones de 9 de junio de 2009 el Abogado General, «si bien es cierto que el TS puede libremente modificar por sí mismo su jurisprudencia para, en su caso, alinearla con las exigencias comunitarias, este ha considerado necesario preguntar al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación de los principios de equivalencia y de efectividad a fines de poder realizar una apreciación de su propia jurisprudencia».

⁵⁴ Entre otras, Sentencias del TJUE de 15 de diciembre de 1993, asunto C-292/92, Hünermund y otros; de 31 de enero de 2008, asunto C-380/05, Centro Europa 7 (NCJ040871).

⁵⁵ En este sentido, Sentencias del TJUE de 13 de marzo de 2001, asunto C-379/98, Preussen Elektra; de 22 de mayo de 2003, asunto C-18/01, Korhonen y otros; y de 23 de abril de 2009, asunto C-261/07 (NCJ049019) y C-299/07, VTB-VAB y Galatea.

que resuelve la cuestión de si el Derecho comunitario se opone a una regla de un Estado miembro en virtud de la cual las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado basadas en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional están sometidos al requisito del agotamiento previo de las vías de recurso contra el acto administrativo lesivo, mientras que dichas reclamaciones no están sujetas a tal requisito cuando se basan en una infracción de la Constitución por esta misma ley⁵⁶.

Las pretensiones de exigencia de responsabilidad planteadas al Consejo de Ministros habían sido rechazadas precisamente por la existencia de una jurisprudencia anterior del TS según la cual las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión estaban sometidas a una regla de agotamiento previo de las vías de recurso, administrativas y judiciales, contra el acto administrativo lesivo adoptado en ejecución de una ley nacional contraria a dicho Derecho⁵⁷.

El TS plantea la cuestión de prejudicialidad para que el TJUE le proporcione los elementos de interpretación del Derecho comunitario que pudieran ser útiles para la valoración de los efectos de las disposiciones nacionales.

Nos encontramos así ante esta segunda vía de adecuación de la interpretación interna con la comunitaria que, si bien será difícil de que se acoja por el máximo órgano jurisdiccional nacional, no debe descuidarse en tanto las partes en el proceso pueden llevar al ánimo del juzgador la necesidad de revisar su jurisprudencia anterior cuando la considere discrepante con la interpretación adecuada del Derecho comunitario.

⁵⁶ Recordemos que el origen del asunto deviene de la Sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03, Comisión-España (NFJ020809), que declaró el incumplimiento del Reino de España en materia de deducciones en IVA y subvenciones, pues no podían incluirse en el denominador de la prorata las subvenciones percibidas por el sujeto pasivo total, ni tampoco minorar las cuotas soportadas deducibles de bienes de inversión en proporción a las subvenciones de capital afectas a su adquisición. Tras esta sentencia los sujetos pasivos o bien solicitaron la rectificación de las autoliquidaciones, o exigieron la responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho comunitario.

⁵⁷ Entre otras, Sentencias del TS de 29 de enero de 2004, rec. 52/2002 (NFJ036983); y de 24 de mayo de 2005, rec. 53/2003.

Bibliografía

- ALONSO GARCÍA, R. [2003]: *El juez español y el derecho comunitario. Jurisdicciones constitucional y ordinaria frente a su primacía y eficacia*, Tirant lo Blanch.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2011]: «Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos derivadas de la vulneración de la normativa comunitaria», *Noticias de la UE*, n.º 318.
- CARRO MARINA, M. [1990]: «El alcance del deber de los tribunales internos de plantear cuestiones prejudiciales ante el TJCE (El Auto del TS de 27 de enero de 1990)», *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 66, abril-junio.
- DE JUAN CASADEVALL, J. [2011]: «La responsabilidad del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión en materia tributaria: la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010», *Quincena Fiscal*, n.º 9, mayo, Aranzadi.
- DE MIGUEL CANUTO, E. [2010]: «Devolución de tributos contrarios al Derecho Comunitario», *Tribuna Fiscal*, n.º 241, noviembre, CISS.
- [2010]: «Acción de indemnización y acción de restitución por vulneración del Derecho Comunitario», *Tribuna Fiscal*, n.º 235, mayo, CISS.
- DÍAZ ABAD, N. [1999]: «La responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho Comunitario en la jurisprudencia del TJCE», *Noticias de la UE*, n.º 178.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1988]: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid.
- [2004]: «El derecho fiscal europeo», *Manual de fiscalidad internacional* (dir. CORDÓN EZQUERRO, T.), IEF.
- FERNÁNDEZ GARCÍA, L. D. Y SERRANO SORAO, T. [1988]: «Responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del Derecho Comunitario», *Noticias de la UE*, n.º 156, CISS.
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F. [1997]: «La Responsabilidad del Estado español por incumplimiento del Derecho comunitario», *Noticias de la UE*, n.º 147.
- GARCIA PRATS, F. [2001]: «Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero» I, II y III, *Revista de Derecho Financiero*, n.º 259, 260 y 261.
- HERRERA MOLINA, P. M. [2011]: «La transformación de la fiscalidad directa española como consecuencia de la jurisprudencia comunitaria», *Noticias de la UE*, n.º 315.
- HERRERA MOLINA, P. M. y GRAU RUIZ, M. A. [2002]: «La armonización fiscal: límites y alternativas», *Impuestos (Compendio)*, Tomo I, La Ley.
- MARTÍNEZ MICÓ, J. G. (dir.) y otros autores [2008]: *Análisis de la Jurisprudencia Tributaria Comunitaria. Su incidencia en los tribunales españoles*, Marcial Pons.
- MARTIN QUERALT, J. [2010]: «Un paso firme del Tribunal Supremo. La devolución de tributos abonados con base en una norma contraria al ordenamiento comunitario pese a la firmeza del acto de liquidación», *Tribuna Fiscal*, n.º 231, enero, CISS.
- MORENO FERNÁNDEZ, J. I. [2011]: «La responsabilidad patrimonial del Estado en materia tributaria frente a normas legales y reglamentarias declaradas contrarias al Derecho comunitario», *Noticias de la UE*, n.º 316.

ORDÓÑEZ SOLÍS, D. [2011]: «Los jueces españoles y la aplicación del derecho de la UE», *Noticias de la UE*, n.º 315.

PONT CLEMENTE, J. F. [2010]: «El derecho a la devolución de ingresos indebidos como resultado de una contravención del Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, n.º 5, Aranzadi.

RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C. y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. (dirs.) [1993]: «El Derecho comunitario y su aplicación judicial», Civitas.

RUIZ-JARABO COLOMER, D. [1993]: *El Juez nacional como juez comunitario*, Fundación Universidad Empresa, Civitas.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. [2011]: «Devolución de excesos no deducidos en el IVA y plazo para ejercitarla», *Revista Impuestos*, n.º 11, La Ley.

- [2011]: «IVA, violación del Derecho de la UE y responsabilidad patrimonial del Estado», *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 2, mayo.

CONDONACIONES DE CRÉDITOS INTRA-GRUPO: RÉGIMEN CONTABLE, JURÍDICO Y FISCAL. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA DEL ICAC Y DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

José Gabriel Martínez Paños

*Senior Manager de EY Abogados
Profesor Colaborador Asociado de la Universidad Pontificia de Comillas (ICAI-ICADE)*

David López Pombo

Asociado Principal de Uría Menéndez

EXTRACTO

Se observa en los últimos tiempos una tendencia creciente a la condonación parcial o total de créditos entre empresas pertenecientes a un mismo grupo de sociedades. Los objetivos de estas condonaciones de créditos intra-grupo son variados, pero normalmente se busca reforzar la estructura de fondos propios o solucionar situaciones sobrevenidas de desequilibrio patrimonial de las entidades del grupo prestatarias.

Dada la frecuencia de estas operaciones y su importancia creciente en la práctica (especialmente en un contexto de crisis económica como el actual, en el que las dificultades de las empresas para hacer frente a sus deudas son, desgraciadamente, cada vez más habituales), se hace necesario analizar el impacto contable y fiscal de estas operaciones de condonación (con especial atención a la doctrina sobre el particular del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y de la Dirección General de Tributos) así como el procedimiento legal a utilizar para llevarlas a cabo. Eso es, precisamente, lo que los autores han pretendido realizar por medio de este artículo.

Palabras claves: condonación de créditos, ampliaciones de capital por compensación de créditos y aportaciones de socios a fondos propios.

Fecha de entrada: 21-11-2013 / Fecha de aceptación: 17-12-2013 / Fecha de revisión: 24-02-2014

FREE CANCELLATIONS OF INTRA-GROUP CREDIT RIGHTS: ACCOUNTING, LEGAL AND TAX REGIME. ANALYSIS OF THE POSITION ON THE MATTER TAKEN BY THE SPANISH CHARTERED ACCOUNTANTS' INSTITUTE AND THE SPANISH GENERAL DIRECTORATE OF TAXES

José Gabriel Martínez Paños

David López Pombo

ABSTRACT

In the recent past, there has been an increasing trend towards the total or partial free cancellation of intra-group credit rights. The goals of these cancellations may vary but, in general, they are aimed at strengthening the borrower's equity structure or resolving equity impairment situations. Given the frequency of the transactions and their significant importance from a practical standpoint (especially within the context of the current economic crisis, in which companies are having increasing difficulty coping with their debts), it is necessary to analyse the accounting and tax treatment of these free cancellations (paying close attention to the interpretation of the matter by the Spanish Chartered Accountants' Institute and the Spanish General Directorate of Taxes) as well as describe the legal procedure to be used to carry them out.

The authors pursue those goals in this paper.

Keywords: free cancellation of credit rights, capitalization of credit rights and shareholders' contributions to equity.

Sumario

1. Introducción
2. Tratamiento contable de las condonaciones de derechos de crédito intra-grupo
 - 2.1. Introducción a la regulación contable de las operaciones de condonación de derechos de crédito
 - 2.2. Tratamiento contable de una condonación de derechos de crédito por la sociedad dominante en favor de la sociedad dependiente
 - 2.3. Tratamiento contable de una condonación de derechos de crédito por la sociedad dependiente en favor de la sociedad dominante
 - 2.4. Tratamiento contable de la condonación de derechos de crédito entre sociedades «hermanas»
 - 2.5. El caso especial de la condonación de derechos de crédito adquiridos «al descuento»
3. Tratamiento mercantil y requisitos para la realización de condonaciones de derechos de crédito intra-grupo
4. Tratamiento fiscal de las condonaciones de derechos de crédito intra-grupo
 - 4.1. Efectos en el Impuesto sobre Sociedades
 - 4.2. Efectos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
5. La Consulta número 4 del BOICAC 89, de marzo de 2012 (NFC043971) y su potencial impacto sobre las condonaciones de derechos de créditos intra-grupo
 - 5.1. Supuesto de hecho y tratamiento contable propuesto por el ICAC
 - 5.2. Análisis y crítica del criterio del ICAC
 - 5.3. Implicaciones fiscales del anterior criterio del ICAC en las condonaciones de deuda intra-grupo
6. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

Dentro de los grupos de sociedades es generalizada la existencia de relaciones financieras entre las distintas entidades que los integran. De hecho, estas prácticas se han incrementado sustancialmente en los últimos años por efecto de la globalización y de la liberalización en los mercados de capitales internacionales. Los objetivos de estas relaciones financieras son diversos, siendo los más comunes poner en funcionamiento un sistema de reparto eficiente de la tesorería generada por el grupo¹ o, sencillamente, proporcionar fondos en aquellos casos de difícil acceso a otras fuentes de financiación ajenas al propio grupo de sociedades.

Dadas las dificultades derivadas de la actual situación financiera y económica mundial, y de la de España en particular, se ha ido observando una tendencia a eliminar o al menos reducir el importe de estas financiaciones intra-grupo con el objetivo de reforzar la estructura de fondos propios de las entidades del grupo prestatarias o de solucionar situaciones sobrevenidas de desequilibrio patrimonial. Esta tendencia, por otra parte, ha aumentado en España en los últimos tiempos como consecuencia de la modificación² del artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS)³, en virtud de la cual se ha limitado considerablemente con carácter general la deducibilidad fiscal de los gastos financieros de las sociedades residentes en España.

Históricamente, el procedimiento más utilizado para llevar a cabo estas capitalizaciones de derechos de crédito entre entidades del grupo (normalmente, entre la entidad matriz y su filial) ha sido el del aumento de capital por compensación de créditos. Con la entrada en vigor en enero de 2008 del nuevo Plan General de Contabilidad español (PGC)⁴, sin embargo, muchos grupos de sociedades han pasado a utilizar la vía de la condonación o la de la aportación directa a fondos propios de sus derechos de crédito para resolver este tipo de relaciones financieras, dada la mayor sencillez y práctica ausencia de requisitos legales y formales de estas vías.

Analizaremos a continuación el tratamiento contable y fiscal de estas operaciones de condonación de derechos de créditos entre empresas del grupo. Para ello, examinaremos la regulación sobre la materia establecida en el PGC y, sobre todo, las contestaciones a consultas sobre el particular evacuadas tanto por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) como por la Dirección

¹ Mediante la firma de contratos de gestión de tesorería intra-grupo (*cash poolings agreements*), en virtud de los cuales una entidad se encarga de coordinar la distribución de la tesorería generada por el grupo para corregir los excesos o carencias de efectivo entre las distintas entidades que lo forman.

² En virtud de los Reales Decretos-Leyes 12/2012, de 30 de marzo, y 20/2012, de 13 de julio.

³ Aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

⁴ Aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

General de Tributos (DGT). En nuestro análisis, haremos una especial referencia a la contestación a la Consulta número 4 del Boletín Oficial del ICAC (BOICAC) 89, de marzo de 2012 (NFC043971), ya que supuso un cambio de rumbo en la postura mantenida por el ICAC hasta el momento y generó una gran incertidumbre en el mercado con respecto a las consecuencias fiscales que dicho nuevo rumbo podría generar.

2. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS CONDONACIONES DE DERECHOS DE CRÉDITO INTRA-GRUPO

2.1. INTRODUCCIÓN A LA REGULACIÓN CONTABLE DE LAS OPERACIONES DE CONDONACIÓN DE DERECHOS DE CRÉDITO

Con carácter general, el tratamiento contable de este tipo de operaciones está establecido en las normas de registro y valoración (NRV) 9.^a y 18.^a del PGC:

- a) De acuerdo con el apartado 3.1 de la NRV 9.^a, los «débitos y partidas a pagar»⁵ se valoran inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, esto es, el valor razonable de la contraprestación recibida (generalmente efectivo), ajustado por los costes de transacción directamente atribuibles.

Con posterioridad, estos pasivos financieros se valoran por su coste amortizado⁶, registrándose en la cuenta de pérdidas y ganancias (P/G) los intereses devengados aplicando el método del tipo de interés efectivo⁷.

Todo ello, sin perjuicio de las potenciales circunstancias que puedan dar lugar a la alteración del registro inicialmente realizado de estos pasivos financieros, bien porque se deban dar de baja, bien porque se produzca una modificación sustancial de sus condiciones actuales, de acuerdo con el apartado 3.5 de la NRV 9.^a⁸.

⁵ Aquellos pasivos financieros de origen comercial (originados en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la empresa) o no comercial, que no tengan la calificación de instrumentos derivados.

⁶ Excepción hecha de los débitos y partidas a pagar cuyo vencimiento no sea superior a un año, que se podrán valorar por su valor nominal durante toda su «vida».

⁷ Salvo que se traten de contratos de cuentas en participación o pasivos financieros con una remuneración variable que no se pueda determinar a priori, en cuyo caso se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que deba atribuirse al titular del activo financiero.

⁸ La existencia de modificaciones sustanciales en un pasivo financiero debe analizarse desde un punto de vista económico y a la luz de las nuevas condiciones contractuales del pasivo. Por ejemplo, por la firma de un convenio de acreedores [tal y como analiza el ICAC en su Consulta núm. 1 del BOICAC 76, de diciembre de 2008 (NFC031489)], entendiéndose la NRV 9.^a que se produce esta circunstancia si el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, es diferente en al menos un 10% del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo.

- b) Por otro lado, desde el punto de vista de la sociedad que es titular del derecho de crédito, los «préstamos y partidas a cobrar»⁹ se contabilizan inicialmente por su valor razonable que, con carácter general, será el precio de la transacción (*i. e.*, el valor razonable de la contraprestación entregada más los costes directamente atribuibles), de acuerdo con el apartado 2.1 de la NRV 9.^a

Posteriormente, estos activos se valoran por su coste amortizado, registrándose en la cuenta de P/G los intereses devengados conforme al método del tipo de interés efectivo¹⁰.

Dicho lo anterior, siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de estos derechos de crédito se ha deteriorado por eventos acaecidos con posterioridad a su reconocimiento inicial, que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo esperados, se deberá dotar un deterioro contra la cuenta de P/G por la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima vayan a generar^{11, 12}.

- c) Finalmente, y en aplicación del apartado segundo de la NRV 18.^a, las «subvenciones, donaciones y legados no reintegrables» no tienen la consideración de ingresos en la cuenta de P/G en la medida en que se reciban de «socios o propietarios», de tal forma que los importes donados se deben registrar, directamente, como un incremento de los fondos propios de la sociedad que recibe la donación o aportación¹³.

Este incremento de fondos propios se registrará como un abono a la cuenta 118 del PGC («Aportaciones de socios o propietarios»). El saldo de esta cuenta representa una reserva disponible y, al no existir ninguna norma legal que impida su reparto, es susceptible de distribución a los socios o accionistas de la empresa correspondiente.

Conforme a este marco contable, dados los términos de la NRV 9.^a (que básicamente sigue los criterios de las Normas Internacionales de Contabilidad –NIC– números 32 y 39¹⁴) y de la

⁹ Aquellos activos financieros que sean bien créditos por operaciones comerciales, originados por la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la empresa, o bien créditos por operaciones no comerciales.

¹⁰ Excepto los créditos y partidas a cobrar cuyo vencimiento no sea superior a un año, que se podrán valorar por su valor nominal durante toda su «vida».

¹¹ La potencial reversión del deterioro se abonaría contra la cuenta de P/G, teniendo como límite el valor en libros del derecho de crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado este deterioro.

¹² Como en el caso de los pasivos financieros a coste amortizado, este tratamiento sería distinto en aquellos instrumentos que tengan la consideración de contratos de cuentas en participación y similares, que se valorarán a su coste incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida imputable al financiador, menos los deterioros practicados.

¹³ Si tienen carácter monetario, por el valor razonable del importe concedido, y si son de carácter no monetario, por el valor razonable del bien recibido.

¹⁴ Introducidas en el ordenamiento comunitario por el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 de la Comisión de 3 de noviembre de 2008.

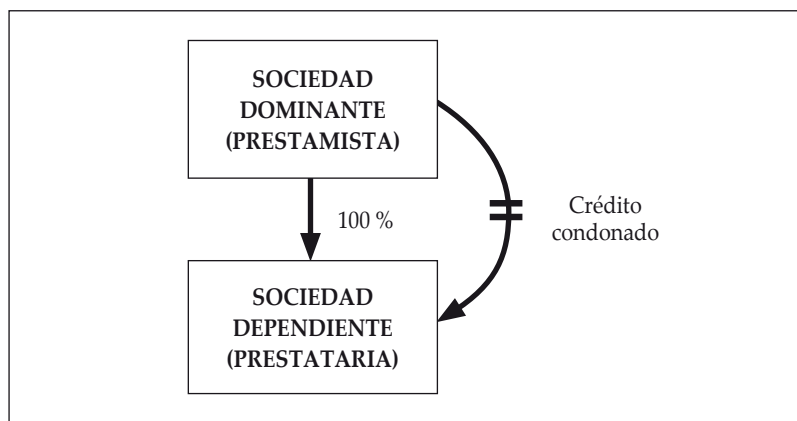
NRV 18.^{a15}, la condonación de un derecho de crédito realizada por un socio en favor de su sociedad filial se registraría como una aportación a los fondos propios de esta entidad, en principio por un importe igual al valor contable del derecho de crédito condonado (sin perjuicio de las consideraciones que se harán a continuación respecto de la valoración de los derechos de crédito en estas operaciones).

Sin embargo, hay determinadas cuestiones que no parecen tener una respuesta directa en el PGC: ¿cuál es el tratamiento contable para la sociedad que condona el derecho de crédito? ¿Qué ocurre si la relación entre las dos empresas del grupo prestamista-prestataria no es la de socio-sociedad sino que estamos ante condonaciones entre sociedad-socio o entre sociedades «hermanas»? ¿Cuál es el tratamiento contable si existen socios minoritarios en la sociedad que se beneficia de la condonación del derecho de crédito?

Estos interrogantes han sido aclarados por el ICAC mediante sus contestaciones a las consultas formuladas a este organismo desde el año 2008. Son de especial relevancia a estos efectos las Consultas 4 (NFC035413) y 5 (NFC035414) del BOICAC número 79, de septiembre de 2009 y, sobre todo, la Consulta número 4 del BOICAC 89, de marzo de 2012 (NFC043971).

Como se verá, en general el ICAC propone contabilizar este tipo de operaciones atendiendo, en todo caso, a la realidad económica subyacente, pero sin perder de vista las características concretas de cada operación, que podrían hacer que varíe su tratamiento contable. El principio básico sobre el que pivotan las consultas citadas es que no puede existir *animus donandi*, liberalidad, en las condonaciones de derechos de crédito entre empresas del grupo.

2.2. TRATAMIENTO CONTABLE DE UNA CONDONACIÓN DE DERECHOS DE CRÉDITO POR LA SOCIEDAD DOMINANTE EN FAVOR DE LA SOCIEDAD DEPENDIENTE



¹⁵ Todo ello sin perjuicio del impacto que podría tener el proyecto de NIC relativa a las denominadas «common control transactions», si es que finalmente se produce su aprobación.

Con carácter general, en la medida en que la sociedad dominante sea titular del 100 % del capital social de la sociedad dependiente que se beneficia de la condonación, esta operación tendrá el siguiente tratamiento contable:

- a) Mayor valor de la inversión de la sociedad dominante en la sociedad dependiente (o, en su caso, en la sociedad dependiente a través de la que se controle indirectamente a la filial beneficiaria)¹⁶, con abono al préstamo o partida a cobrar registrado contra la filial correspondiente; y
- b) Mayor valor de los fondos propios de la sociedad dependiente, mediante la baja del pasivo financiero y abono a la cuenta 118 del PGC («Aportaciones de socios o propietarios»).

El ICAC, sin embargo, exceptúa la aplicación de este criterio general en aquellos casos en que no sea probable que la empresa que condona el derecho de crédito obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro por la citada condonación [*vid.*, por ejemplo, la contestación a la Consulta 5 del BOICAC número 79, de septiembre de 2009 (NFC035414)], lo que implica que, al no cumplirse la definición y el criterio de reconocimiento de los activos establecida en el marco conceptual del PGC, la condonación debería registrarse directamente como un gasto en la sociedad dominante y, aunque el ICAC no lo indica expresamente, se podría interpretar que la contrapartida de esta operación debiera ser un ingreso en la sociedad dependiente¹⁷.

Sin embargo, en nuestra opinión, hay elementos que permiten sostener que, incluso en estos casos, la condonación no debería generar ingreso alguno en la cuenta de P/G de la sociedad dependiente que se beneficia de ella, como son, en primer lugar, el hecho de que el apartado 2 de la NRV 18.^a no contiene ninguna excepción a la regla general aplicable en casos de «Subvenciones, donaciones y legados» entre empresas del grupo y, en segundo lugar, que estas aportaciones encajan en la definición de patrimonio neto que establece el marco conceptual del PGC¹⁸. Además, no se ve el fundamento por el que una empresa que ya no se encuentra «en funcionamien-

¹⁶ En este caso, se consideraría que existiría una segunda aportación a fondos propios, realizada a la sociedad dependiente indirectamente participada por la filial directamente participada por la sociedad dominante. Es decir, se trataría de una suerte de aportaciones/condonaciones sucesivas.

¹⁷ En contra de este criterio podría estar la contestación a la Consulta 3 del BOICAC 83, de septiembre de 2010 (NFC039179), aunque en ella solo se analiza la posición de la sociedad dominante inversora, que reduce su participación en su sociedad dependiente para de forma simultánea suscribir un aumento de capital en esta (esto es, una operación «acordeón»). Esta consulta indica que en una operación «acordeón», en la que existen dudas sustanciales sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento a la entidad beneficiaria de la operación «acordeón», la sociedad dominante debe reflejar una disminución en el valor de su participación en su filial.

¹⁸ Patrimonio neto se define como la parte residual de los activos de la empresa una vez deducidos todos sus pasivos, e incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

to» deba registrar un ingreso por estas aportaciones a sus fondos propios excepcionándose, por tanto, la aplicación general de la NRV 18.^a del PGC¹⁹.

La excepción introducida por el ICAC al tratamiento contable general aplicable a condonaciones de créditos intra-grupo, ¿significa que toda aportación a los fondos propios de una sociedad que no cumpla el criterio de empresa en funcionamiento (por ejemplo, al estar prevista su liquidación en el corto plazo) debe registrarse como un gasto por parte de la sociedad dominante que realiza dicha condonación? No parece que debiera ser así. De hecho, como veremos más adelante, la DGT ha considerado²⁰ que incluso en el caso de aportaciones a sociedades en causa de disolución, o cuya disolución es inminente, estas operaciones deben registrarse como un mayor valor de la participación en la sociedad que realiza la condonación y como un incremento de los fondos propios de la sociedad dependiente beneficiaria^{21, 22}.

Por último, el ICAC analiza aquellos casos de condonaciones en favor de sociedades dependientes que cuentan con socios minoritarios que no participan en la operación de condonación (o de aportación a fondos propios) «en términos de proporción» con el socio dominante. En estas situaciones, la parte del derecho de crédito condonado que no se corresponda con la «participación efectiva»²³ de la sociedad dominante que condona en la sociedad dependiente tendrá la consideración de gasto del ejercicio (con la naturaleza económica de donación) para la sociedad dominante y de ingreso extraordinario para la sociedad dependiente que recibe la condonación²⁴.

Como vemos, el ICAC parece abordar el registro contable de estas operaciones desde la premisa de que las partes realizan las operaciones en términos de equivalencia económica²⁵, por

¹⁹ Teniendo en cuenta que, desde que no se encuentra «en funcionamiento», sus estados financieros deben reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante.

²⁰ En particular, en su contestación a la Consulta vinculante número V1832/2009, de 6 de agosto de 2009 (NFC034903).

²¹ Es importante señalar que la DGT se basa en un informe de 14 de julio de 2009 del ICAC a la hora de evacuar su contestación a estas consultas. Todo ello sin perjuicio del posterior registro de una provisión por depreciación.

²² Debemos ponderar además que el propio marco conceptual del PGC, de conformidad con el artículo 38 del Código de Comercio, presume que las empresas se encuentran «en funcionamiento», considerando, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible.

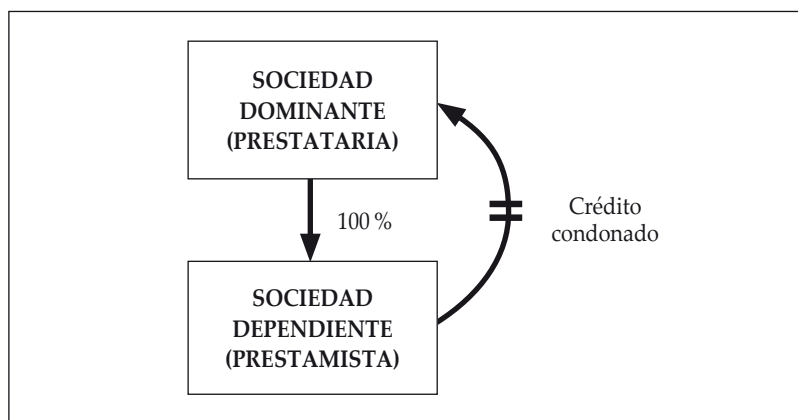
²³ El ICAC no aclara a qué se refiere con «participación» a estos efectos. A priori, parecería que este término debe ser entendido como la participación en el capital social de la sociedad participada. Sin embargo, existen situaciones en las que la interpretación de esta regla es dudosa: ¿Qué ocurre cuando existen participaciones preferentes? ¿Tendría algún impacto la divergencia entre derechos de voto y porcentaje de participación en el capital social (porque convivan, por ejemplo, acciones de distintas clases)?

²⁴ Según resulta, entre otras, de la contestación a la Consulta número 4 del BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035413).

²⁵ En nuestra opinión, esta participación «equivalente» se podría conseguir, desde una perspectiva económica racional, mediante pactos ajenos a la operación de condonación en sí, incluyendo acuerdos entre los distintos socios. Por ejemplo, si los socios minoritarios prestan servicios a la sociedad de forma gratuita o a un precio inferior a merca-

lo que en caso de que no exista esta efectiva equivalencia económica, considera que la operación debe generar un ingreso y un gasto extraordinario, respectivamente, para las sociedades intervinientes en la operación de condonación.

2.3. TRATAMIENTO CONTABLE DE UNA CONDONACIÓN DE DERECHOS DE CRÉDITO POR LA SOCIEDAD DEPENDIENTE EN FAVOR DE LA SOCIEDAD DOMINANTE



Conforme a la contestación a la Consulta número 4 del BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035413), una condonación realizada en favor de la sociedad dominante por una de sus sociedades dependientes tiene la consideración de distribución de fondos propios, por lo que la baja del derecho de crédito se realizará con cargo a una cuenta de reservas de la sociedad dependiente²⁶.

Por otro lado, la sociedad dominante cancelará su derecho de crédito con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación, que podría ser (i) bien un ingreso financiero derivado de la distribución de un resultado por parte de su sociedad dependiente, (ii) bien la recuperación de parte de su inversión en esta sociedad (con la consiguiente reducción del coste de adquisición de la participación en la filial), y ello en función de la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición.

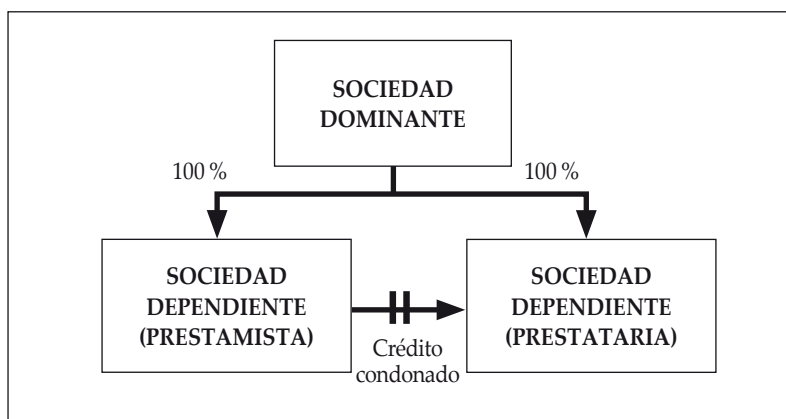
do, a cambio de que el socio dominante realice aportaciones de forma «gratuita» a la sociedad para cubrir cualquier falta de tesorería puntual.

²⁶ En caso de que la sociedad no tuviera reservas distribuibles, debería producirse la dotación de una reserva negativa por parte de la sociedad «donante». A efectos mercantiles, sin embargo, no parece posible la dotación de esta reserva si el valor de los fondos propios es inferior al capital social de la sociedad «donante» una vez realizada esta operación, lo que a efectos prácticos parece llevar a la conclusión de que estas operaciones de condonación por sociedades dependientes a favor de sus socios solo serían posibles en caso de que existan reservas distribuibles.

En relación con esta concreta cuestión (contabilización de la condonación a nivel de la sociedad dominante beneficiaria), el ICAC, en su Consulta número 2 del BOICAC 96, de diciembre de 2013 (NFC049789), ha mostrado su preferencia por el reconocimiento de un ingreso en la sociedad dominante siempre que existan resultados acumulados en la sociedad dependiente por un importe equivalente al del crédito condonado que hayan sido generados durante el tiempo de tenencia de la participación en la filial por la sociedad dominante (con independencia de que, societariamente, la sociedad dependiente haya utilizado su reserva por resultados de ejercicios anteriores para dar de baja el derecho de crédito condonado)²⁷. A esta conclusión se llega, según el ICAC, realizando una aplicación a contrario sensu de lo dispuesto en el apartado 2.8 de la NRV 9.^a

Finalmente, en el supuesto de que existan socios minoritarios en la sociedad dependiente y el reparto se realice en una proporción superior a la que correspondería a la sociedad dominante por su participación efectiva en su filial, la parte del derecho de crédito condonado que no se corresponda con esa participación tendrá la naturaleza de gasto extraordinario para la sociedad dependiente «donante» y de ingreso extraordinario para la sociedad dominante (registrándose bajo la rúbrica de «otros resultados» en la cuenta de P/G de la donataria), de acuerdo con la doctrina del ICAC recogida en la Consulta número 4 del BOICAC 79 (NFC035413), referida anteriormente.

2.4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA CONDONACIÓN DE DERECHOS DE CRÉDITO ENTRE SOCIEDADES «HERMANAS»



²⁷ En particular, el ICAC dispone que «cualquier operación de reparto de reservas se calificará como de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin».

En este caso, de acuerdo con el criterio del ICAC en su Consulta número 4, publicada en el BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035413), la realidad económica de esta operación hace que se divida en:

- a) Una operación de distribución/recuperación de fondos entre la sociedad dependiente que realiza la condonación y la sociedad dominante, que se materializa mediante la distribución de un derecho de crédito por la sociedad dependiente condonante a su matriz, con el consiguiente registro por esta última de un ingreso financiero o de una recuperación de parte de su inversión (conforme a los criterios explicados en el apartado anterior).
- b) Una posterior aportación por parte de la sociedad dominante en favor de la sociedad dependiente que se beneficia de la condonación, que se materializa mediante la aportación del derecho de crédito adquirido previamente por la sociedad dominante (de forma equivalente a lo que sucede en las ampliaciones de capital por compensación de créditos), implicando lógicamente el registro por esta de un mayor valor de su inversión en la sociedad dependiente.

Por lo tanto, de conformidad con este planteamiento, la condonación de un derecho de crédito entre sociedades dependientes «hermanas» siempre tendrá un impacto en las cuentas anuales de la sociedad dominante o de la persona física o jurídica que ejerza la dirección única (y, en su caso, de las sociedades que «medien» entre las sociedades dependientes que realicen la operación de condonación y la sociedad dominante «común»).

En caso de que existan socios minoritarios en las sociedades dependientes²⁸, el porcentaje de participación del crédito condonado que se corresponda con la participación de los socios minoritarios se contabilizará de acuerdo con los criterios generales expuestos en el apartado 2.2 anterior, esto es, generará un gasto extraordinario para la sociedad dependiente condonante y un ingreso extraordinario para la sociedad dependiente beneficiaria de la condonación.

Por tanto, conforme a los criterios establecidos por el ICAC, parece que cualquier tipo de condonación entre sociedades del grupo deberá dividirse en varias operaciones sucesivas de condonación entre socio-sociedad o sociedad-socio, según el caso, con independencia de que intervengan sociedades no residentes o, incluso, personas físicas en la operación [*ex* Consulta número 6 del BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035415)]²⁹.

²⁸ Asumiendo también que la distribución/recuperación y posterior aportación se realiza en una proporción superior a la que correspondería por su participación efectiva.

²⁹ La DGT ha matizado, sin embargo, esta doctrina para el caso de que la entidad condonante y la condonataria tengan como accionistas comunes a personas físicas. Véanse, en este sentido, las Consultas vinculantes números V2941/2013, de 2 de octubre de 2013 (NFC049221), y V3074/2013, de 16 de octubre de 2013 (NFC049350).

2.5. EL CASO ESPECIAL DE LA CONDONACIÓN DE DERECHOS DE CRÉDITO ADQUIRIDOS «AL DESCUENTO»

En los últimos años, no ha sido extraño que, como consecuencia de la situación económica o financiera de una sociedad del grupo, que le impedía hacer frente con comodidad a sus posiciones deudoras frente a entidades financieras independientes, otra sociedad del grupo (generalmente, la entidad matriz) haya adquirido el derecho de crédito a la entidad financiera con un descuento sobre el importe debido por la sociedad del grupo deudora (esto es, con una quita parcial realizada voluntariamente por la entidad financiera) y que, posteriormente, se haya producido una condonación de dicho derecho de crédito con el objetivo de aumentar los fondos propios de la sociedad deudora y, así, recapitalizarla.

El tratamiento de estas condonaciones no debería ser idéntico al aplicable en caso de que el derecho de crédito hubiera sido concedido por otra sociedad del grupo y posteriormente condonado (*i. e.*, aportación a fondos propios de la entidad beneficiaria de la condonación por el importe nominal del crédito)³⁰, ya que, en este caso, el hecho de que se haya producido una quita por parte de una entidad ajena al grupo de sociedades motivará el reconocimiento de un ingreso en la cuenta de P/G de la sociedad deudora por la diferencia entre el importe de la deuda condonada (que será equivalente al precio de compra del derecho de crédito —esto es, al precio que incorpora ya la quita parcial realizada por el transmitente del crédito—) y el valor contable de la deuda que se da de baja (que será equivalente al importe nominal inicial de la deuda a condonar), mientras que el resto del préstamo o partida a cobrar tendrá el tratamiento general expuesto en los apartados 2.2 a 2.4 de este artículo.

Así lo ha confirmado el ICAC en su Consulta número 5 del BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035414), siendo esto coherente con el tratamiento contable que tendría a nivel consolidado la operación, en aplicación del artículo 48 del NOFCAC³¹. En particular, el ICAC considera que el importe que realmente aporta el grupo a los fondos propios de la sociedad que se beneficia de la condonación es el «precio de adquisición del crédito abonado a la entidad financiera».

3. TRATAMIENTO MERCANTIL Y REQUISITOS PARA LA REALIZACIÓN DE CONDONACIONES DE DERECHOS DE CRÉDITO INTRA-GRUPO

De acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil, la condonación de derechos de crédito está sometida a los preceptos que rigen las donaciones inoficiosas y está sujeta al cumplimiento de las normas de validez de estas, con los matices introducidos por los artículos 1.187 a 1.191 del Código Civil.

³⁰ Todo ello sin perjuicio del impacto de la Consulta número 4 del BOICAC 89, de marzo de 2012 (NFC043971), que se comentará a continuación.

³¹ Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (NOFCAC).

Por tanto, la validez de estas operaciones depende del cumplimiento de los requisitos legales necesarios para realizar una donación; esto es, no se exige formalismo alguno, pero es necesaria la aceptación del donatario y el conocimiento de la aceptación por el donante para que esta se perfeccione (*ex arts. 623 y 632 del Código Civil*).

Así, con carácter general, para realizar este tipo de operaciones de condonación de créditos debería bastar con el acuerdo de las dos sociedades, que no tendrá que constar necesariamente por escrito. Dicho esto, para evitar incertidumbres futuras acerca de la fecha de efectos de la condonación, deberá poderse evidenciar tanto la intención de condonar el derecho de crédito por parte de su titular como la aceptación de esa condonación por parte de la sociedad beneficiaria.

En todo caso, estas operaciones deberán respetar los límites establecidos para las sociedades de capital en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC)³². En particular, en caso de condonaciones de derechos de crédito por una sociedad dependiente en favor de su sociedad dominante, deberán respetarse las reglas y límites establecidos en el artículo 273 de la LSC con respecto a la distribución de reservas de libre disposición³³.

Dicho lo anterior, no parece que las condonaciones de derechos de crédito necesiten cumplir con los requisitos establecidos en la LSC para los aumentos de capital por compensación de créditos, esto es:

- a) No es necesario que los derechos de crédito condonados sean líquidos, vencidos y exigibles (de forma total o en al menos un 25 %, dependiendo de la forma societaria).
- b) No se requiere informe de administradores.
- c) No se requiere el otorgamiento de escritura pública.
- d) No es necesaria la certificación del auditor de cuentas de la sociedad sobre el crédito condonado (en el caso de las sociedades anónimas).

Finalmente, desde un punto de vista de Derecho concursal, es importante señalar que este tipo de actos de condonación de derechos de crédito puede ser objeto de anulación, lo que produciría la reintegración a la masa activa del deudor concursal del derecho de crédito condonado, en la medida en que su condonación se hubiera realizado dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración del concurso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (al ser actos a título gratuito).

³² Aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

³³ Solo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio o a reservas de libre disposición si el valor del patrimonio neto no es, o a consecuencia del reparto no resulta ser, inferior al capital social de la sociedad que realiza la condonación del derecho de crédito.

4. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS CONDONACIONES DE DERECHOS DE CRÉDITO INTRA-GRUPO

4.1. EFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Con carácter general, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS) coincide con el resultado contable del sujeto pasivo (calculado de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio y en su normativa de desarrollo), corregido mediante los ajustes expresamente establecidos en el TRLIS (principalmente, en sus arts. 11 a 25).

Dado que el TRLIS no establece regulación específica alguna para las operaciones de condonación de derechos de crédito entre empresas de un mismo grupo de sociedades, el impacto en el IS de estas operaciones dependerá, con carácter general, de su tratamiento contable.

Dicho esto, lo cierto es que la DGT ha ido analizando y matizando las implicaciones fiscales en el IS de este tipo de operaciones mediante las contestaciones a las consultas que sobre el particular se le han ido planteando³⁴.

Así, según la DGT, el tratamiento fiscal de las operaciones de condonación entre empresas del grupo debe seguir su registro contable. Por tanto, en estos casos, el importe en libros del derecho de crédito condonado tiene con carácter general la consideración para la sociedad dominante de un mayor valor de adquisición de la participación en la sociedad dependiente, mientras que para esta última supondría un aumento de sus fondos propios a efectos contables y fiscales. Esto ocurriría también en caso de que el derecho de crédito a condonar hubiera sido previamente deteriorado contablemente por el prestamista, en la medida en que el valor fiscal del crédito condonado coincidiría con el valor fiscal del pasivo cancelado^{35, 36}.

³⁴ Entre otras, en las contestaciones a las Consultas vinculantes números V1703/2009, de 16 de julio de 2009 (NFC034681); V1832/2009, de 6 de agosto de 2009 (NFC034903); V1833/2009, de 6 de agosto de 2009 (NFC034906); V2180/2009, de 29 de septiembre de 2009 (NFC035749); V2630/2009, de 26 de noviembre de 2011 (NFC037046); V0621/2010, de 30 de marzo de 2010 (NFC037731); V0877/2010, de 30 de marzo de 2010 (NFC038033); V2177/2010, de 1 de octubre de 2010 (NFC039396); V2842/2010, de 29 de diciembre de 2010 (NFC040043); V0381/2011, de 17 de febrero de 2011 (NFC040536); V0412/2011, de 22 de febrero de 2011 (NFC040526); V0450/2011, de 25 de febrero de 2011 (NFC040509); V2333/2011, de 3 de octubre de 2011 (NFC042622); V1475/2012, de 9 de julio de 2012 (NFC044969); V0445/2013, de 14 de febrero de 2013 (NFC046604); V0854/2013 (NFC047127) y V0856/2013 (NFC047133), ambas de 19 de marzo de 2013; V2220/2013, de 5 de julio de 2013 (NFC047903); V2341/2013, de 15 de julio de 2013 (NFC048552); V2862/2013, de 27 de septiembre de 2013 (NFC049134); V2941/2013, de 2 de octubre de 2013 (NFC049221); V3074/2013, de 16 de octubre de 2013 (NFC049350); V0191/2014 (NFC050014) y V0192/2014 (NFC050015), ambas de 28 de enero de 2014; V0212/2014, de 29 de enero de 2014 (NFC050016), y V0233/2014, de 31 de enero de 2014 (NFC050017).

³⁵ Esta situación (que el valor fiscal del activo y el pasivo coincidan, pese a la contabilización de un deterioro en el derecho de crédito por parte del prestamista) será la habitual, puesto que el artículo 12.2 del TRLIS impide la deducibilidad fiscal del deterioro de derechos de créditos en aquellos casos en que prestatario y prestamista son partes vinculadas en el sentido del artículo 16 del TRLIS, salvo en el caso de insolvencia del deudor judicialmente declarada.

³⁶ Tal y como confirma, por ejemplo, la contestación a la Consulta vinculante número V2220/2013, de 5 de julio de 2013 (NFC047903).

Por otra parte, en caso de que la condonación fuera realizada por la sociedad dependiente en favor de su sociedad dominante, la sociedad dominante registrará un ingreso por dividendos o distribución de beneficios (teniendo derecho a aplicar los métodos de eliminación de la doble imposición establecidos en el TRLIS³⁷) o bien la recuperación del valor de su inversión en la sociedad dependiente³⁸. Para la sociedad dependiente, por su parte, esta operación reducirá sus fondos propios a efectos contables y fiscales³⁹.

Vemos, por tanto, que la DGT confirma la plena validez a efectos fiscales del tratamiento contable de estas operaciones establecido en el PGC (tal y como ha sido interpretado por el ICAC) en relación con supuestos de participaciones del 100 % entre las sociedades que participan en la condonación.

Es también directamente trasladable al ámbito del IS el tratamiento contable aplicable en caso de existencia de socios minoritarios en la sociedad dependiente beneficiaria de la condonación: en esta operación se generaría un ingreso extraordinario en la sociedad «donataria» (por el valor de la parte del crédito condonado que proporcionalmente correspondiese a la participación de los socios minoritarios) y un gasto extraordinario en la sociedad «donante» por el mismo importe.

Este ingreso estará plenamente sujeto a tributación en el IS de la sociedad que se beneficia de la condonación, sin aplicación en ningún caso de los métodos para eliminar la doble imposición establecidos en el TRLIS (en caso de que sea una sociedad dominante la destinataria de la condonación del derecho de crédito). Adicionalmente, el gasto contable que debería registrar la sociedad condonante no sería deducible en el IS, en la medida en que sería considerado como una liberalidad [ex art. 14.1 e) del TRLIS⁴⁰].

Además, es importante señalar que los efectos fiscales de esta condonación intra-grupo no se eliminarían por la aplicación del régimen de consolidación fiscal y la mecánica propia de este

³⁷ Generalmente, en caso de que la sociedad dependiente sea residente en España, el método de eliminación de la doble imposición establecido en el artículo 30 del TRLIS; si la filial fuera no residente, la sociedad dominante podrá elegir, en su caso, los métodos para eliminar la doble imposición internacional establecidos en los artículos 21, 31 y 32 del TRLIS, o los establecidos en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

³⁸ Según los criterios expuestos en la Consulta del ICAC número 2 del BOICAC 96, de diciembre de 2013 (NFC049789).

³⁹ A este respecto, en los grupos de consolidación fiscal de IS, es necesario tener en cuenta los efectos de la contestación de la DGT a la Consulta vinculante número V0450/2011, de 25 de febrero de 2011 (NFC040509), que indica que si por aplicación de los criterios establecidos en la Consulta número 4 del BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035413), se produce una reducción de los fondos propios, que haga que una sociedad del grupo quede incurso en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1 d) de la LSC, tal sociedad, de acuerdo con el artículo 67.4 del TRLIS, no podrá formar parte del grupo fiscal en los términos establecidos en dicho precepto (siempre que, lógicamente, no solucione su desequilibrio patrimonial antes de la conclusión del ejercicio social en el que se aprueban las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en que se incurre en dicha situación).

⁴⁰ Véanse, por ejemplo, contestaciones de la DGT a las Consultas vinculantes números V1703/2009, de 16 de junio de 2009 (NFC034681); V0621/2010, de 30 de marzo de 2010 (NFC037731); V0854/2013 (NFC047127) y V0856/2013 (NFC047133), ambas de 19 de marzo de 2013, y V2341/2013, de 15 de julio de 2013 (NFC048552).

de eliminación de las operaciones internas, en la medida en que para ello sería necesario que el efecto de la operación interna para las partes involucradas (esto es, ese ingreso imponible y gasto no deducible que se acaban de explicar) estuviese integrado en sus bases imponibles individuales (*ex art. 72.2 del TRLIS*), condición que no ocurre en estas operaciones dado que el gasto no forma parte de la base imponible al no ser fiscalmente deducible en el IS. Así lo ha puesto de manifiesto la DGT en su contestación a Consulta número V0621/2010, de 30 de marzo de 2010 (NFC037731)⁴¹.

Estas mismas implicaciones, según el caso, serían aplicables a las condonaciones de derechos de crédito entre sociedades «hermanas» o en caso de relaciones circulares o recíprocas.

Finalmente, la DGT, en su contestación a la Consulta número V1703/2009, de 16 de julio de 2009 (NFC034681), ha acogido el criterio del ICAC en caso de adquisición por parte de una sociedad del grupo a un tercero de un derecho de crédito contra otra sociedad del grupo al descuento, esto es, por un importe inferior al nominal del pasivo financiero, con posterior condonación de ese derecho de crédito. Así, la parte del pasivo financiero de la sociedad «donataria» que no se corresponda con el precio del derecho de crédito adquirido por la otra empresa del grupo (el importe del descuento o quita) tendrá la consideración de ingreso imponible en el IS para la sociedad donataria.

4.2. EFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Con anterioridad a 1 de enero de 2009, este tipo de operaciones hubieran quedado no sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), en cualquiera de sus tres modalidades, y ello porque:

⁴¹ En contra de este criterio, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 23 de noviembre de 2006 (1219/2004) (NFJ024988).

En esta resolución, el TEAC analiza un supuesto de aprovechamiento de las bases imponibles negativas generadas por una sociedad miembro de un grupo fiscal en IS por otra entidad de dicho grupo fiscal, existiendo en ese sentido un pacto entre ambas sociedades en virtud del cual no nacerían derechos de crédito ni de débito recíprocos entre ellas para reflejar dicho aprovechamiento o «cesión de bases imponibles negativas» por parte de una entidad a la otra. Adicionalmente, ninguna de las sociedades intervinientes realizaba ajuste alguno contable o fiscal por esta operativa. La inspección tributaria imputó un gasto y un ingreso, respectivamente, a las sociedades involucradas, considerando el gasto como no deducible fiscalmente al tratarse de una liberalidad [*ex art. 14.1 e) del TRLIS*] y el ingreso como plenamente imponible, sin que pudiera ser objeto de eliminación en el marco de la consolidación fiscal en su condición de operación intra-grupo (y ello, por aplicación de lo dispuesto en el art. 77.2 del TRLIS: «Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal»). Sin embargo, con un criterio sorprendente, el TEAC contradice la posición de la inspección y considera que el ingreso imputado a la sociedad que aprovecha «gratis» las bases imponibles negativas de la otra entidad debe ser objeto de eliminación en virtud del régimen de consolidación fiscal, y ello pese a admitir expresamente la no deducibilidad del gasto derivado de la operativa de la sociedad «cedente» de bases imponibles negativas (y, por tanto, la no inclusión de ese gasto en la base imponible del IS de la sociedad que «cedía» las bases).

- a) No hubieran quedado sujetas a la modalidad de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» (TPO) dado que, por esencia, la condonación tiene carácter gratuito y, adicionalmente, no se trata de la constitución de un derecho real.
- b) No hubieran quedado sujetas a la modalidad de «Operaciones Societarias» (OS), al no implicar una reducción o aumento del capital social de la entidad (únicos supuestos de aumento o disminución de los fondos propios que contemplaba la normativa anterior a 1 de enero de 2009).
- c) No hubieran quedado sujetas a la modalidad de «Actos Jurídicos Documentados» (AJD) ya que, entre otras cosas, la condonación de un derecho de crédito con correlativo aumento de los fondos propios de la entidad beneficiaria no es susceptible de inscripción en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial o de Bienes Muebles, ni puede catalogarse como documento mercantil o administrativo.

Sin embargo, con efectos desde 1 de enero de 2009, se introdujo⁴², mediante la modificación de la redacción del artículo 19 del texto refundido de la Ley del ITPAJD⁴³ (TRLITPAJD), un nuevo hecho imponible de OS consistente en todas aquellas aportaciones efectuadas por un socio a una sociedad que no dieran lugar a un aumento del capital social de esta⁴⁴.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia *Del-takabel*, C-15/89, Rec. p. I-241, ha entendido que la condonación, total o parcial, de una posición deudora de una sociedad frente a sus socios es una prestación efectuada por un socio que, sin aumentar el capital social, puede aumentar el valor de las partes sociales de esta empresa. La DGT ha compartido esta posición en la mayoría de sus contestaciones a consultas [véanse, por

⁴² Véase el artículo séptimo, apartado tres, de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁴³ Aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

⁴⁴ A este respecto, es muy dudoso que España, como Estado miembro de la Unión Europea, estuviera facultada para introducir el 1 de enero de 2009 este nuevo hecho imponible de OS en el texto refundido de la Ley del ITPAJD. La Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero de 2008, establece una clara y precisa limitación para los Estados miembros que dejen de aplicar, a partir de 1 de enero de 2006, cualquier impuesto sobre la concentración de capitales a ciertas aportaciones a sociedades, entre ellas las prestaciones efectuadas por los socios que, sin aumentar el capital social, puedan aumentar el valor de las partes sociales de esta empresa (*ex art. tercero de esta Directiva*), tal y como se expone a continuación: «Si, con posterioridad al 1 de enero de 2006, un Estado miembro deja, en cualquier momento, de aplicar el impuesto sobre las aportaciones a las aportaciones de capital a que se refiere el artículo 3, letras g) a j), no podrá reinstaurar el citado impuesto respecto de tales aportaciones de capital [...]»

Consecuentemente, si España no gravaba a 1 de enero de 2006 (conforme al texto vigente en ese momento del art. 19 del TRLITPAJD) las aportaciones efectuadas por un socio a una sociedad que no dieran lugar a un aumento del capital social de esta, parece que el artículo tercero de la Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero de 2008, impedía la introducción de dicho nuevo hecho imponible. Por ello, la instauración temporal y tributación efectiva que generó este nuevo hecho imponible de OS durante el periodo 1 de enero de 2009 a 3 de diciembre de 2010 podría considerarse contraria a la normativa comunitaria.

ejemplo, Consultas vinculantes números V2177/2010, de 1 de octubre de 2010 (NFC039396), y V2180/2009, de 29 de septiembre de 2009 (NFC035749)]⁴⁵. Por ello, con esta nueva redacción del artículo 19 del TRLITPAJD, la condonación de derechos de crédito entre empresas de grupo pasó a quedar sujeta y no exenta de OS, «penalizando» fiscalmente el reforzamiento de los fondos propios de las sociedades beneficiarias que estas operaciones de condonación traen consigo.

Dicho lo anterior, esta cuestión ha pasado a ser irrelevante en la práctica, en la medida en que con la modificación con efectos a 3 de diciembre de 2010 del artículo 45.I.B.11 del TRLITPAJD aprobada por medio del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, se introdujo una exención en el ITPAJD (modalidad OS) para las operaciones de constitución, aumento de capital y otras aportaciones de socios⁴⁶.

5. LA CONSULTA NÚMERO 4 DEL BOICAC 89, DE MARZO DE 2012 (NFC043971) Y SU POTENCIAL IMPACTO SOBRE LAS CONDONACIONES DE DERECHOS DE CRÉDITOS INTRA-GRUPO

5.1. SUPUESTO DE HECHO Y TRATAMIENTO CONTABLE PROPUESTO POR EL ICAC

En esta consulta, el ICAC analiza el tratamiento contable que tendría un aumento de capital social por compensación de créditos bajo unas determinadas circunstancias.

En el supuesto de hecho, una sociedad A (prestamista) habría concedido en ejercicios anteriores un préstamo a otra sociedad B (prestataria), préstamo que se habría registrado aplicando el criterio del coste amortizado. Sin embargo, debido a cambios en las circunstancias del mercado, el valor en libros del instrumento financiero sería significativamente superior a su valor razonable, por lo que se cuestiona al ICAC sobre el tratamiento contable que tendría para prestamista y prestatario que ese derecho de crédito se cancelara mediante un aumento de capital por compensación de créditos en la sociedad prestataria.

El ICAC –según indica, siguiendo los principios sentados en las Consultas 4 (NFC035413) y 5 (NFC035414) del BOICAC 79, de septiembre de 2009– establece las siguientes conclusiones:

- a) La sociedad prestamista (A) debe registrar las acciones recibidas por el valor razonable de la contrapartida entregada (el préstamo concedido), por lo que deberá re-

⁴⁵ En contra, aunque con un criterio bastante discutible, la contestación de la DGT a la Consulta número V0621/2010, de 29 de septiembre de 2009 (NFC037731).

⁴⁶ Véase, en este sentido, por ejemplo, la Consulta de la DGT V0445/2013, de 14 de febrero de 2013 (NFC046604).

conocer una pérdida equivalente al deterioro del valor del derecho de crédito, salvo que previamente se hubiese registrado el deterioro de valor del citado préstamo en su cuenta de P/G (en cuyo caso, el deterioro se convertiría en una pérdida definitiva).

- b) En consonancia, la sociedad prestataria (B) debería registrar un incremento de sus fondos propios por el valor razonable de la contraprestación entregada y un ingreso en su cuenta de P/G por la parte del pasivo financiero que no se corresponda con la contraprestación entregada (esto es, por la diferencia entre el importe nominal de la deuda cancelada y su valor razonable en el momento de la ampliación).

Adicionalmente, la entidad consultante solicita la confirmación de si este tratamiento sería idéntico si las empresas que intervienen en la operación fuesen empresas de un mismo grupo de sociedades. A este respecto, el ICAC concluye que el anterior tratamiento contable no variaría.

Por tanto, interpretando estrictamente esta consulta, parecería que en cualquier capitalización (y, por tanto, también condonación o aportación directa a fondos propios) intra-grupo de derechos de crédito debería realizarse una estimación del valor razonable de los derechos de crédito capitalizados/condonados y que, en caso de que su valor razonable fuera inferior al importe en libros de dichos créditos, debería registrarse un ingreso en la sociedad que realiza la ampliación de capital (o que recibe la aportación o se beneficia de la condonación)⁴⁷.

5.2. ANÁLISIS Y CRÍTICA DEL CRITERIO DEL ICAC

En nuestra opinión, y aunque no se pronuncia al respecto, el ICAC en esta consulta sigue la interpretación establecida por el IFRIC/CINIIF⁴⁸ número 19 (*Extinguishing financial liabilities with equity*), en el que se establecen las guías para el registro contable por parte de una empresa deudora en caso de intercambio de su deuda a cambio de instrumentos de capital propios (esto es, según la propia dicción de la norma, «el registro contable de la operación que surge, cuando tras la renegociación de una deuda entre el deudor y el acreedor se extinga total o parcialmente un pasivo a cambio de instrumentos de patrimonio emitidos por el deudor»⁴⁹).

⁴⁷ Creemos que este no debe ser el criterio general, en la medida en que el ICAC se refiere a un caso muy especial, el de una deuda cuyo valor en libros es «significativamente superior a su valor razonable»; sin embargo, ante la ausencia de una definición del término «significativamente superior» a estos efectos (¿un deterioro del 10% respecto al coste amortizado pendiente por aplicación de la NIC 39 y de la NRV 9.ª?), no es descartable que se quisiese imponer una interpretación expansiva de este criterio que llevase a la obligación de valorar a mercado este tipo de instrumentos en todo caso en el momento de su capitalización o condonación.

⁴⁸ *Internacional Financial Reporting Interpretations Committee* (Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera).

⁴⁹ Véase M.ª TORRE CANTALAPIEDRA, A.: «Cancelación de pasivos con instrumentos de capital», en *Técnica Contable*, n.º 733, septiembre de 2010, págs. 20 y ss.

Conforme a este IFRIC/CINIIF, el registro contable de un intercambio de instrumentos de deuda por instrumentos de patrimonio emitidos por el deudor debe realizarse de la forma siguiente:

- a) En primer lugar, los instrumentos de capital emitidos para extinguir el pasivo financiero se deben estimar inicialmente por su valor razonable o por el valor razonable del pasivo financiero extinguido, en función de cuál de los dos pueda ser determinado con fiabilidad.
- b) Posteriormente, la diferencia entre el valor contable del pasivo financiero cancelado y la contraprestación pagada (el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos) dará lugar al reconocimiento de un resultado contra la cuenta de P/G, en línea con lo establecido en el párrafo 41 de la NIC 39⁵⁰.

Tanto el IFRIC/CINIIF número 19 como la posición del ICAC en la Consulta número 4 del BOICAC 89, de marzo de 2012 (NFC043971) parecen perfectamente válidas en un escenario de estricta independencia y no vinculación entre deudor y acreedor. En efecto, es razonable sostener que entre dos partes independientes este tipo de operaciones den lugar al reconocimiento de resultados en la cuenta de P/G si el valor de mercado del pasivo financiero cancelado es inferior a los instrumentos de patrimonio emitidos, en la medida en que desde una perspectiva estrictamente económica⁵¹ estaríamos ante una pura quita de dicha deuda. Esto es coherente, por otra parte, con la posición del ICAC en caso de compras por entidades del grupo a terceros de créditos al descuento, para su posterior condonación en beneficio de otra sociedad del grupo. Son casos, en definitiva, en que la quita o descuento la conceden entidades ajenas al propio grupo de sociedades, y en operaciones entre terceros independientes sí puede existir *animus donandi*, con las consecuencias que ello acarrea (liberalidad –gasto– para la entidad donante e ingreso para la entidad donataria).

Sin embargo, no podemos estar de acuerdo con la extensión que el ICAC hace de este criterio a aumentos de capital por compensación de créditos realizados entre empresas de un mismo grupo de sociedades.

Y es que el PGC prevé un tratamiento contable específico para las «subvenciones, donaciones y legados no reintegrables» que tengan lugar entre empresas del grupo, que se edifica sobre la imposibilidad de existencia de *animus donandi* [y por tanto de beneficio (ingreso) para el receptor o de liberalidad (pérdida) para la entidad que realiza la donación o legado] y que debe ser aplicable a esta operación en la medida en que, en el fondo, se trataría de una quita de deuda entre dos empresas de un mismo grupo. De hecho, como el propio ICAC confirma en su contestación a la Consulta número 4 del BOICAC 79, de septiembre de 2009 (NFC035413), cuando un desplazamiento patrimonial sin contraprestación se produce entre dos sociedades dependientes, no cabe

⁵⁰ Y, consecuentemente, con el apartado 3.5 de la NRV 9.ª del PGC (baja de pasivos financieros).

⁵¹ En línea con el principio de prevalencia del fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica, capital en nuestro actual PGC.

duda de «que está presente la misma razón o causa que justifica el tratamiento contable regulado en la NRV 18.^a», apartado 2, del PGC. El razonamiento debería ser similar en ambos casos.

Además, del PGC español se deduce que las operaciones societarias entre empresas del grupo, cuando su objeto es un negocio, no dan lugar a resultados: así se establece en los casos de fusiones, escisiones e incluso en las reducciones de capital o en la disolución de sociedades, de conformidad con el apartado segundo de la NRV 21.^a, en los que cualquier posible resultado de la operación se carga o se abona, en su caso, contra reservas.

También resulta relevante a estos efectos, la Consulta 3 del BOICAC 91, de septiembre de 2012 (NFC045469), en la que el ICAC, en el contexto de una aportación no dineraria de un inmueble que no tiene la consideración de negocio en la que participan dos empresas de un mismo grupo, indica lo siguiente (la cursiva es nuestra).

«es preciso considerar que la norma de registro y valoración 14.^a "Ingresos por ventas y prestaciones de servicios" del PGC recoge de forma expresa que: "No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor".

Por tal motivo, en la medida que la permuta realizada por la sociedad fuera calificada de "no comercial", *al constituir, en esencia, una mera reorganización jurídica del patrimonio del grupo*, también debería llegarse a la conclusión de que en la operación descrita *no procede reconocer cifra de negocios*.

Si por el contrario, la permuta tuviera el carácter de "comercial", cabría reflejar el correspondiente ingreso.»

A priori, los aumentos de capital por compensación de derechos de créditos entre empresas de un mismo grupo también tendrán, con carácter general, la consideración de «mera reorganización jurídica del patrimonio del grupo», en la medida en que el activo y el pasivo del grupo se mantendrán inalterados por esta operación. En tal caso, según el criterio del ICAC que acaba de transcribirse, no debería generarse ingreso («cifra de negocios») como resultado de estas operaciones.

Finalmente, y no por ello menos importante, el propio IFRIC/CINIIF número 19 excluye de su aplicación, *inter alia*, a las operaciones realizadas entre socio y sociedad o entre entidades bajo un control común⁵². No se entiende por qué el ICAC se ha apartado de este criterio en esta contestación a la consulta, sobre todo teniendo en cuenta el impacto en estas operaciones de la NRV 18.^a del PGC.

⁵² «An entity shall not apply this interpretation to transactions in situations where:

- a) the creditor is also a direct or indirect shareholder and is acting in its capacity as a direct or indirect existing shareholder.
- b) the creditor and the entity are controlled by the same party or parties before and after the transaction and the substance of the transaction includes an equity distribution by, or contribution to, the entity.

En resumen, se comparte la conclusión a que llega el ICAC en esta consulta respecto al tratamiento de la capitalización de derechos de créditos cuyo valor razonable sea inferior a su valor en libros, siempre y cuando la operación se produzca entre empresas independientes.

Sin embargo, no se comparte la extensión por el ICAC de dicho tratamiento a los supuestos en que estas operaciones se produzcan entre empresas del grupo, ya que esta operación debe tener los mismos efectos que una pura condonación de derechos de crédito entre empresas del grupo y, por tanto, no generar resultados entre las distintas empresas del grupo (sin perjuicio de lo que sucedería en caso de la existencia de socios minoritarios).

Ello es así por la ausencia de *animus donandi* en las operaciones entre empresas de un mismo grupo, que impide que en los puros desplazamientos patrimoniales entre empresas de un mismo grupo se generen resultados contables. Esta posición está en línea, además, con la defendida por el ICAC en otras consultas relativas a operaciones que resultan puras reorganizaciones jurídicas del patrimonio del grupo.

5.3. IMPLICACIONES FISCALES DEL ANTERIOR CRITERIO DEL ICAC EN LAS CONDONACIONES DE DEUDA INTRA-GRUPO

La DGT había tradicionalmente sostenido con respecto a los efectos fiscales de las operaciones de capitalización o condonación de derechos de crédito intra-grupo que, al no existir regulación específica alguna en el ámbito fiscal sobre ellas, el tratamiento fiscal debería ser similar al tratamiento contable que les fuera aplicable.

La aplicación estricta de este principio general, tras la emisión de la Consulta del ICAC número 4 del BOICAC 89, de marzo de 2012 (NFC043971), podría llevar a que en casos de ampliaciones de capital por compensación de créditos que tuviesen un valor de mercado inferior a su valor nominal o, por extensión, en condonaciones o aportaciones directas a fondos propios de créditos con esas características, las partes involucradas debieran registrar ingresos fiscales plenamente sujetos a tributación por IS (por lo que respecta a la entidad que ampliase capital o se beneficiase de la condonación/aportación) o gastos no deducibles fiscalmente (por lo que respecta al socio que suscribiese las nuevas acciones en la ampliación o que realizase la condonación/aportación).

Este tratamiento fiscal podría suponer un efecto práctico muy negativo, especialmente en aquellas entidades que se benefician de la condonación del derecho de crédito, dado que normalmente serán entidades en dificultades financieras (esas dificultades son precisamente las que llevan a sostener que el valor de mercado del crédito es inferior a su importe nominal) que podrían

c) extinguishing the financial liability by issuing equity shares is in accordance with the original terms of the financial liability.»

encontrarse, como consecuencia de la condonación, con bases imponibles positivas⁵³ (e, incluso, con cuotas de IS a pagar) sin tener recursos reales para hacer frente al pago de dichas cuotas.

Esto podría hacer que operaciones de condonación intra-grupo que se realizaban con el objetivo de reforzar la estructura de fondos propios y mejorar la situación financiera y económica global de la entidad que se beneficiaba de la condonación, tuviesen como efecto colateral no buscado la generación de un coste fiscal para esta última que, en determinados casos, podía tornar la operación en inviable desde un punto de vista económico.

La alarma en el mercado tras la publicación en marzo de 2012 del BOICAC 89, como puede comprenderse, fue grande, y la expectación ante la posición que adoptaría la DGT con respecto a la Consulta número 4 contenida en dicho BOICAC (NFC043971) fue mayor todavía.

Esa alarma, no obstante, estaba atemperada por el hecho de que, hasta ese momento, la posición tradicional de la DGT había sido afirmar que la norma contable parecía rechazar la posibilidad de que entre socio y sociedad pudiera existir como causa del negocio la mera liberalidad (en línea con lo que, hasta la fecha, había sostenido el ICAC). Por ello, en coherencia, operaciones de condonación de créditos intra-grupo, con carácter general, no podían tener impacto en la cuenta de P/G de las entidades involucradas.

Resultaba especialmente clarificadora a estos efectos la contestación de la DGT a la Consulta número V1832/2009, de 6 de agosto de 2009 (NFC034903), en la que se planteaba el supuesto de una condonación de deuda por un socio con carácter previo a la liquidación de la sociedad dependiente beneficiaria de la condonación (sociedad que tenía un patrimonio neto negativo y que, según decía la consulta, era previsible que no pudiera devolver «una parte significativa de los créditos adeudados» –lo que, lógicamente, implicaba que el valor de mercado de estos créditos fuese inferior a su valor nominal–). Pues bien, la DGT concluía que, incluso en estas situaciones, la condonación de la deuda por parte de otra empresa del grupo no generaría «ningún ingreso contable ni fiscal al tratarse de una aportación a los fondos propios realizada por su sociedad dominante».

En línea con lo anterior, parece que la DGT ha logrado ser coherente con su posición tradicional pero respetando al mismo tiempo –como no podía ser de otra manera, ya que el tratamiento contable aquí es el que prima– la posición del ICAC en la consulta publicada en el BOICAC 89, de marzo de 2012. Son especialmente relevantes las siguientes dos contestaciones a consultas que se exponen a continuación, ya que abrieron una senda por la que ha continuado transitando la DGT posteriormente.

En la contestación a la Consulta vinculante número V0445/2013, de 14 de febrero de 2013 (NFC046604), se analiza un caso en el que, ante las «dificultades económico financieras» de la sociedad consultante residente en España, se pretende condonar, parcialmente, parte del crédito concedido por otra sociedad dependiente del mismo grupo, con el fin de compensar las pérdidas acumuladas por la consultante.

⁵³ Especialmente, con las restricciones actualmente en vigor a la compensación de bases imponibles negativas.

La DGT acaba concluyendo que la condonación del préstamo concedido por la sociedad dependiente a la sociedad consultante deberá registrarse, en sede de la sociedad donataria, «como mayor valor de los fondos propios, por lo que no dará lugar al registro de ningún ingreso contable ni, por ende, fiscal en la base imponible del periodo impositivo en que se lleve a cabo dicha condonación». Todo ello sin entrar a analizar la valoración del derecho de crédito condonado, a pesar de que en los antecedentes fácticos de la consulta se mencionaban expresamente las dificultades económico financieras de la entidad consultante que, lógicamente, podían proyectar una sombra de duda sobre su capacidad para repagar en su totalidad el crédito que se pensaba condonar y, por tanto, sobre la equivalencia entre el valor de mercado de este y su valor nominal.

Más clara, sin embargo, es la contestación a la Consulta vinculante número V2220/2013, de 5 de julio de 2013 (NFC047903). Y decimos que es más clara porque en ella, expresamente, se plantea a la DGT las consecuencias fiscales de la aportación a fondos propios/condonación de un crédito intra-grupo cuando, de conformidad con la normativa contable (especialmente –añadimos nosotros– en aplicación de la Consulta del ICAC núm. 4 del BOICAC 89, de marzo de 2012), la sociedad donataria tuviese que registrar un ingreso contable como consecuencia de la aportación/condonación.

El razonamiento de la DGT en la respuesta a esta consulta es interesantísimo, y puede resumirse de la forma siguiente:

- De conformidad con el artículo 15 del TRLIS, existe una obligación de valorar a mercado los elementos patrimoniales aportados a sociedades y los valores recibidos en contraprestación (regla que aplicaría a las ampliaciones de capital por compensación de créditos⁵⁴) así como los transmitidos o adquiridos a título lucrativo (aplicable en casos de condonaciones o aportaciones directas de los créditos a fondos propios).
- Es irrelevante a efectos fiscales que el crédito aportado/condonado esté deteriorado contablemente⁵⁵, ya que en casos de operaciones socio-sociedad, la condonación o capitalización (indica la DGT «cualquiera que sea la forma jurídica empleada»⁵⁶), no puede generar ingresos o gastos fiscales en las partes involucradas.
- En línea con lo anterior, las dificultades financieras de la entidad donataria (que, en última instancia, son el apoyo para estimar que el valor de mercado del derecho de crédito contra ella es inferior a su importe nominal) carecen de relevancia,

⁵⁴ Pese a que la Administración tributaria española y el Tribunal Supremo, en el contexto de la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal del Título VII, Capítulo VIII, del TRLIS, hayan negado expresamente la consideración de aportaciones no dinerarias especiales a las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos.

⁵⁵ Adicionalmente, ese deterioro contable no habrá sido fiscalmente deducible, salvo en caso de insolvencia judicialmente declarada del deudor, *ex* artículo 12.2 del TRLIS.

⁵⁶ Dando amparo expresamente, entendemos, a la capitalización vía ampliación de capital por compensación de créditos.

«por cuanto la capitalización o condonación ponen de manifiesto, precisamente, que dicha devolución ya no se va a tener que producir».

- A efectos fiscales (y aquí es donde la DGT logra aunar el principio de no impacto en P/G de estas operaciones intra-grupo con la obligación de valorar a mercado los créditos aportados/condonados que sostuvo el ICAC en la consulta de marzo de 2012), «debe entenderse en el ámbito fiscal que el valor de mercado al que se produce dicha capitalización o condonación se corresponde con la obligación contractual correspondiente al contrato de préstamo existente entre las partes afectadas, sin que deba tenerse en cuenta el posible deterioro contable que pudiera existir en el derecho de crédito».
- Y, en definitiva, «[...] tampoco se genera un ingreso a efectos fiscales en el prestatario como consecuencia de la capitalización o condonación del crédito, ya que la deuda que tiene frente al prestamista se corresponde con el importe capitalizado o condonado».

Poco más se puede añadir a lo dicho por la DGT en esta respuesta a consulta que, sin apartarse de la posición del ICAC en su Consulta número 4 del BOICAC 89, de marzo de 2012 (NFC043971), elimina incertidumbres y deja claro que a efectos fiscales una operación de condonación o capitalización de créditos intra-grupo, con carácter general, no tendrá impacto en la cuenta de P/G (y, por tanto, en la base imponible del IS) de las entidades involucradas.

Como ya dijimos anteriormente, la DGT ha seguido por este camino, reiterando su doctrina sobre el particular en sus recientes respuestas a las Consultas vinculantes números V0191/2014 (NFC050014) y V0192/2014 (NFC050015), de 28 de enero de 2014.

Dicho lo anterior, no debemos caer en el error de confundir el carácter vinculante frente a la Administración tributaria de las respuestas a consultas de la DGT con un supuesto valor cuasi-normativo. Esto es, aunque en estos momentos pueda parecer algo poco probable, no puede descartarse que en el futuro la DGT cambie completamente o de alguna forma altere el criterio expuesto en su Consulta de 5 de julio de 2013 y reiterado en las de 28 de enero de 2014, especialmente si en algún nuevo pronunciamiento, el ICAC continúa por la senda abierta en marzo de 2012.

Por ello, habrá que seguir estando atentos a las interpretaciones administrativas que se emitan en este sentido, que esperemos sigan siendo sensibles a las dificultades económicas actuales de las empresas españolas tal y como, al menos desde el punto de vista fiscal, lo han sido hasta ahora.

6. CONCLUSIONES

1. Conforme a la NRV 18.^a del PGC y a la interpretación evacuada por el ICAC en sus contestaciones a consultas, el tratamiento contable de una condonación de derechos de crédito entre empresas de un mismo grupo se basa en la ausencia de ánimo de liberalidad en esta operación.

Por tanto, en caso de condonación de crédito por una sociedad en beneficio de su sociedad filial, la operación se registra contablemente como una aportación a los fondos propios de la sociedad filial, sin impacto en su cuenta de P/G y, en caso de condonación de un crédito por una sociedad filial en beneficio de su socio, como una devolución de reservas o como recuperación del valor de adquisición de la participación en la filial que realiza la condonación.

El mismo tratamiento, con carácter general, aplicaría en caso de condonaciones de créditos entre sociedades «hermanas», si bien en este caso se produciría una suerte de aportaciones/condonaciones sucesivas del crédito, que se distribuiría desde la sociedad condonante hasta la sociedad dominante del grupo y de ahí se aportaría sucesivamente hasta llegar a la sociedad beneficiaria de la condonación.

2. Como excepción a esta regla general tendríamos las situaciones en que la sociedad condonataria no perteneciese en su totalidad al mismo grupo de sociedades, esto es, cuando existieran socios minoritarios. En ese caso, la operación sí tendría impacto en la cuenta de P/G de las sociedades involucradas, generando, por el valor del crédito correspondiente a la participación de los socios minoritarios en la sociedad condonataria, un ingreso contable para esta y un gasto para la entidad condonante.
3. Desde un punto de vista fiscal, no existe especialidad alguna sobre estas operaciones en el TRLIS, de tal forma que el tratamiento fiscal seguirá al contable, sin necesidad de realizar ajuste alguno al resultado contable de estas operaciones a la hora de calcular la base imponible del IS. Por lo que respecta al ITPAJD, estas operaciones no tendrían impacto práctico.
4. Con carácter general, el importe por el que se contabilizarán estas operaciones coincidirá con el valor en libros del pasivo financiero condonado. En la Consulta del ICAC número 4 del BOICAC 89, de marzo de 2012 (NFC043971), sin embargo, se sostiene, para un escenario de ampliación de capital por compensación de créditos, que en caso de que el valor de mercado del crédito fuera claramente inferior a su valor contable, la diferencia entre uno y otro debería registrarse como ingreso contable en la cuenta de P/G de la sociedad filial y como gasto extraordinario de la sociedad que suscribe las nuevas acciones. El mismo razonamiento sería extrapolable a condonaciones o aportaciones directas del crédito a fondos propios (*i. e.*, sin ampliación de capital social).
5. En la medida en que no exista vinculación entre deudor y acreedor, opinamos que esta consulta del ICAC es coherente con el marco conceptual del PGC y con la interpretación de la normativa internacional contable respecto de este tipo de operaciones. Sin embargo, no se comparte su aplicación a las operaciones de capitalización/condonación realizadas entre empresas de un mismo grupo, y ello sobre la base de lo dispuesto en la NRV 18.^a del PGC (ausencia de *animus donandi* en operaciones de aportación socio-sociedad y viceversa) y la interpretación que tradicionalmente ha realizado el ICAC de esta NRV en relación con este tipo de operaciones.

6. La DGT parece haber despejado –por el momento– las incertidumbres que había generado esta consulta del ICAC, especialmente con la respuesta a las Consultas vinculantes números V2220/2013, de 5 de julio de 2013 (NFC047903), y V0191/2014 (NFC050014) y V0192/2014 (NFC050015), ambas de 28 de enero de 2014, en las que ha afirmado que a efectos fiscales el valor de mercado de un crédito intra-grupo capitalizado/condonando coincidirá con su importe nominal, y ello con independencia de que ese crédito haya sido deteriorado contablemente o con independencia de las potenciales dificultades financieras de la sociedad condonataria (dificultades que pudieran hacer pensar, desde un punto de vista estrictamente económico, en un valor de mercado del crédito inferior a su valor nominal y, por tanto, del potencial registro de un ingreso a efectos contables por la sociedad condonataria como consecuencia de la operación de capitalización/condonación).

Estas consultas, en nuestra opinión, aportan coherencia al debate (al menos desde un punto de vista fiscal) y muestran la sensibilidad de la Administración tributaria con todas aquellas empresas que, en el contexto económico actual, recurren a estas operaciones de eliminación de créditos intra-grupo con el objetivo de reforzar su solvencia, mejorar su estructura de fondos propios, reducir la cuantía de sus gastos financieros y asegurar su supervivencia futura, sin tener que incurrir para ello en costes fiscales. Esperemos que la Administración tributaria, en futuros pronunciamientos, no se aparte de esta senda.

RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS (II): INSTRUMENTOS FINANCIEROS A COSTE AMORTIZADO

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

EXTRACTO

En esta segunda entrega de la serie de artículos dedicada a la Resolución del ICAC sobre deterioro de valor de los activos se abordan los temas relativos a instrumentos financieros a coste amortizado.

Palabras claves: deterioro, inversión a vencimiento y partidas a cobrar.

ORDER OF THE ICAC ABOUT IMPAIRMENT OF ASSET (II): FINANCIAL ASSETS MEASURED AT AMORTIZED COST

ABSTRACT

The present article, which is part of a series dedicated to the Order of the ICAC about impairment of asset, summarize the impairment of financial assets measured at amortized cost.

Keywords: impairment, held to maturity investments and receivables.

Sumario

1. Instrumentos financieros

1.1. Instrumentos financieros a coste amortizado

- 1.1.1. Arrendamientos financieros
- 1.1.2. Tipo de interés variable
- 1.1.3. Refinanciaciones
- 1.1.4. Declaración de concurso
- 1.1.5. Importancia significativa
- 1.1.6. Valor de cotización como mejor estimación del importe recuperable
- 1.1.7. Caída del valor de cotización por factores distintos al deterioro
- 1.1.8. Calendarios de deterioro
- 1.1.9. Presunción de pérdida mínima
- 1.1.10. Adquisición de créditos deteriorados
- 1.1.11. Adquisición de créditos deteriorados: tratamiento en la NIC 39

1. INSTRUMENTOS FINANCIEROS

La Resolución dedica la norma cuarta al deterioro de activos financieros, y en la misma se desarrolla el criterio recogido en el Plan General de Contabilidad (PGC) según el cual un instrumento se encuentra deteriorado cuando, con posterioridad al reconocimiento inicial, ocurran uno o más eventos que tengan un impacto negativo sobre los flujos de efectivo futuros estimados del activo financiero.

Se recogen en la Resolución una serie de eventos que pueden evidenciar una situación de deterioro en los activos financieros (como el retraso en los pagos, dificultades financieras, incremento de la probabilidad de que el deudor sea declarado en concurso...).

«6. La evidencia objetiva de que un activo o un grupo de activos están deteriorados incluye, entre otros, datos observables, que reclaman la atención del tenedor del activo sobre los siguientes eventos que causan la pérdida:

- a) **Dificultades financieras significativas** del emisor o del obligado;
- b) **incumplimientos de las cláusulas contractuales**, tales como **impagos o retrasos** en el pago de los intereses o el principal;
- c) **el acreedor**, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del deudor, **le concede ventajas que en otro caso no le hubiera otorgado**;
- d) sea **cada vez más probable que el deudor entre en una situación concursal** o en cualquier otra situación de **reorganización financiera**;
- e) la **desaparición de un mercado activo** para el activo en cuestión, debido a dificultades financieras; o
- f) los **datos observables indican** que existe una **disminución en los flujos de efectivo estimados futuros** en un grupo de activos financieros desde el reconocimiento inicial de aquellos, **aunque la disminución no pueda ser todavía identificada** con activos financieros individuales del grupo, **incluyendo** entre tales datos:
 - f.1) **Cambios adversos en las condiciones de pago de los deudores del grupo** (por ejemplo, un número creciente de retrasos en los pagos o un número creciente de clientes por tarjetas de crédito que hayan alcanzado su límite de crédito y estén pagando el importe mensual mínimo); o
 - f.2) **condiciones económicas locales o nacionales que se correlacionen con impagos en los activos del grupo** (por ejemplo, un incremento en la tasa de desempleo

en el área geográfica de los deudores, un descenso en el precio de las propiedades hipotecadas en el área relevante, un descenso en los precios de un determinado producto para los créditos concedidos a sus productores, o cambios adversos en las condiciones del sector que afecten a los deudores del grupo).»

Al igual que el PGC, la Resolución establece que cuando un activo financiero se encuentre deteriorado debe reconocerse una pérdida por deterioro y la correspondiente corrección valorativa.

La entidad debe analizar si existe evidencia objetiva de deterioro, al menos al cierre del ejercicio.

1.1. INSTRUMENTOS FINANCIEROS A COSTE AMORTIZADO

Una vez identificado un activo financiero como deteriorado se debe reconocer una corrección valorativa, y por tanto una pérdida por deterioro, para ajustar el valor contable del mismo al valor recuperable. Entiende la norma como valor recuperable, a estos efectos, el valor actual de los flujos de efectivo estimados, utilizando el tipo de interés efectivo de la operación.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros

(...)

2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste amortizado.

(...)

2. Si existiese evidencia objetiva de una pérdida por deterioro del valor en activos valorados a coste amortizado, el importe de la **corrección valorativa será la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados.**

(...)

4. En el cálculo del **valor actual de los flujos de efectivo** futuros estimados se **utilizará como tipo de actualización el tipo de interés efectivo original del activo financiero** (es decir, el tipo de interés efectivo calculado en el momento del reconocimiento inicial), si su tipo contractual es fijo.»

Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39:

«GA93 Una vez que el valor del activo financiero o el grupo de activos financieros similares ha sido rebajado como consecuencia de una pérdida por deterioro, **los ingresos por intereses se reconocerán a partir de entonces utilizando el tipo de interés aplicado al descuento de los flujos de efectivo futuros cuando se ha evaluado la pérdida por deterioro.**»

EJEMPLO 1. Deterioro en bono cupón 0

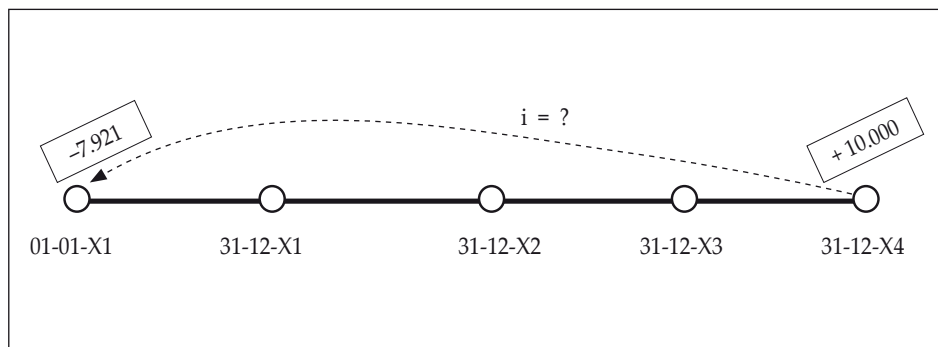
Adquirimos a comienzos del ejercicio X1 un bono cupón 0 % (sin pago periódico de cupones) de la sociedad El grumete con un nominal de 10.000 y vencimiento a 31 de diciembre de X4 por un importe de 7.921. Se clasificó la inversión como mantenida hasta el vencimiento. A comienzos del ejercicio X2, ante las dificultades financieras que atraviesa la sociedad El grumete se consideró que el crédito se encontraba deteriorado, estimando que se recuperaría el 80 % del importe. Finalmente, se recibe ese importe estimado de 8.000.

Solución

En el reconocimiento inicial de la inversión, se reconocerá el bono por el importe desembolsado en la operación, de 7.921.

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	7.921	
572	Bancos		7.921

Debemos calcular en este momento cuál es el tipo de interés que iguale el desembolso futuro, de 10.000 al cierre del ejercicio X4, al valor contable por el que hemos reconocido el bono, de 7.921.



La fórmula para obtener el tipo de interés sería la siguiente:

$$7.921 = \frac{10.000}{(1 + i)^4}$$

Despejando, obtenemos el tipo de interés de la operación, del 6 %.

.../...

.../...

El cuadro de amortización para reconocer los intereses en los siguientes ejercicios sería el siguiente:

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X1		-	-	7.921
31-12-X1	0	475	-475	8.396
31-12-X2	0	504	-504	8.900
31-12-X3	0	534	-534	9.434
31-12-X4	10.000	566	9.434	0

Al cierre del ejercicio X1 se deben devengar los ingresos financieros, conforme al cuadro de amortización obtenido anteriormente, lo que supone incrementar el valor del bono, y reconocer un ingreso financiero, por un importe de 475.

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	475	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		475

Figuraría el bono en el balance de la entidad al cierre del ejercicio X1 por su coste amortizado, a un valor de 8.396.

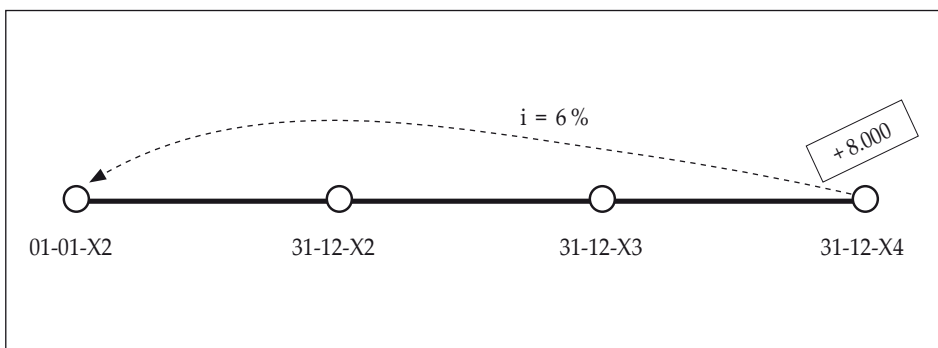
Activo	Notas de la memoria	200X	200X-1
A) ACTIVO NO CORRIENTE			
V. Inversiones financieras a largo plazo			
1. Instrumentos de patrimonio			
2. Créditos a terceros			
3. Valores representativos de deuda		8.396	
4. Derivados			
5. Otros activos financieros			

.../...

.../...

Según la información del ejemplo, a comienzos del ejercicio X2 se cuenta con una evidencia de deterioro en la inversión, por lo que debe reconocerse en ese momento una corrección valorativa, y una pérdida, por la diferencia entre el valor en libros en ese momento (8.396) y el valor actual de los flujos esperados.

La estimación de la entidad es que se recuperará un importe de 8.000 al vencimiento del instrumento (31 de diciembre de X4). Debemos actualizar ese valor al tipo de interés efectivo del contrato calculado en el reconocimiento inicial (del 6 %).



El valor que obtendremos de dicha actualización es de 6.717, la diferencia entre ambos importes será 1.679.

1 de enero de X2	
Valor contable	8.396
Valor recuperable	6.717
Diferencia (deterioro)	1.679

El asiento que debe realizarse para reconocer la cuenta correctora para ajustar el valor contable por el que figura en este momento el instrumento a su valor recuperable (cuenta 297) y la pérdida por deterioro en este momento (cuenta 696) será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de valores de deuda a largo plazo	1.679	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo		1.679

.../...

.../...

Al haberse ajustado el valor contable del instrumento, mediante una cuenta correctora de deterioro, se debe recalcular un nuevo cuadro de amortización para obtener los intereses devengados en cada ejercicio. En nuestro ejemplo, dicho cuadro será el siguiente:

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X1				6.717
31-12-X2	0	403	-403	7.120
31-12-X3	0	427	-427	7.547
31-12-X4	8.000	453	7.547	0

Al cierre del ejercicio X2 procedemos a reconocer los intereses devengados en dicho ejercicio, conforme al cuadro de amortización recalculado después de reconocer el deterioro del instrumento.

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	403	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		403

En las cuentas de pérdidas y ganancias del ejercicio se deben reconocer tanto el deterioro de este año, por importe de 1.679, como los intereses devengados conforme al nuevo cuadro de amortización, por un importe de 403.

	Nota	Debe	Haber
		200X	200X-1
A) OPERACIONES CONTINUADAS			
12. Ingresos financieros			
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio			
a ₁) En empresas del grupo y asociadas			
a ₂) En terceros			

.../...

.../...

.../...

	Nota	Debe	Haber
		200X	200X-1
.../...			
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros			
b ₁) De empresas del grupo y asociadas			
b ₂) De terceros		403	475
13. Gastos financieros			
a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas			
b) Por deudas con terceros			
c) Por actualización de provisiones			
14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros			
a) Cartera de negociación y otros			
b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta			
15. Diferencias de cambio			
16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros			
a) Deterioros y pérdidas		1.679	
b) Resultado por enajenaciones y otras			

Comparando con la información del ejercicio anterior que aparece en la columna de la derecha, se aprecia cómo, una vez reconocido un deterioro en el activo financiero, los intereses a reconocer en los siguientes ejercicios son menores (ya que la base de cálculo de los intereses se ha reducido).

En el balance de la entidad figurará el valor contable del instrumento, neto de las cuentas correctoras reconocidas por el deterioro del mismo.

.../...

.../...

Activo	Notas de la memoria	200X	200X-1
A) ACTIVO NO CORRIENTE			
V. Inversiones financieras a largo plazo			
1. Instrumento de patrimonio			
2. Créditos a terceros			
3. Valores representativos de deuda		7.120	8.396
4. Derivados			
5. Otros activos financieros			

Al haberse reconocido un deterioro en este ejercicio, el importe por el que figura el bono es inferior al valor por el que venía reconocido en libros en el ejercicio anterior.

En los ejercicios X3 y X4 se deben reconocer los intereses devengados, conforme al cuadro de amortización que habíamos reconocido con posterioridad al deterioro, por lo que los ingresos financieros de esos ejercicios serán de 427 y 453, respectivamente.

En X3:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	427	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		427

En X4:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	453	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		453

Al vencimiento del instrumento se recibirán 8.000 como habíamos estimado. Se debe dar de baja el instrumento que figura en libros por un valor neto de 8.000, con una cuenta correctora de 1.679 (reconocida en el deterioro del instrumento) y un valor en la cuenta de valores de deuda de 9.679 (por el reconocimiento inicial de 7.921 y la activación de intereses en los siguientes ejercicios de 475, 403, 427 y 453, respectivamente).

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	8.000	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo	1.679	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		9.679

En nuestro ejemplo, al cumplirse las estimaciones realizadas en la corrección por deterioro no ha sido necesario hacer ajustes posteriores por deterioros adicionales y reversiones de deterioros, algo que en la práctica será menos habitual que ocurra.

La corrección valorativa reconocida por un deterioro debe revisarse en los siguientes ejercicios. Los cambios de estimaciones en los ejercicios siguientes al reconocimiento del deterioro pueden dar lugar, en caso de que la pérdida estimada haya disminuido, a una reversión del deterioro reconocido previamente. Esa reversión del deterioro debe reconocerse directamente en el resultado del ejercicio.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros

(...)

2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste amortizado.

(...)

11. Si en periodos posteriores, el importe de la pérdida por deterioro del valor disminuyese, la pérdida por deterioro reconocida previamente será objeto de reversión. La reversión no dará lugar a un importe en libros del activo financiero que exceda al coste amortizado que habría sido reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese contabilizado la pérdida por deterioro del valor. El importe de la reversión se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.»

EJEMPLO 2. Reversión del deterioro en bono cupón 0

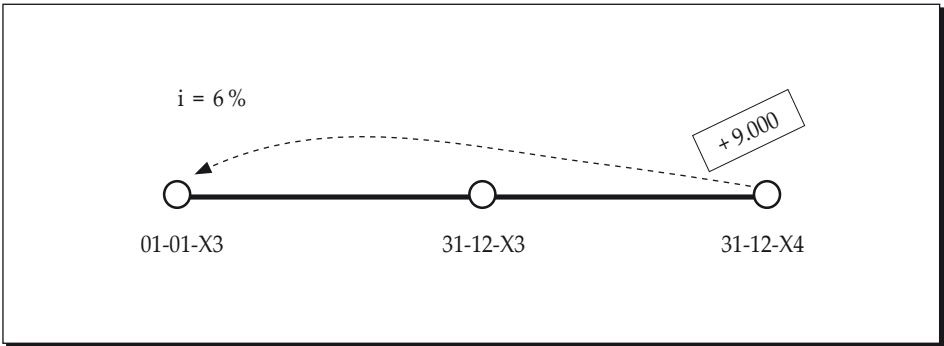
Partiendo de los datos del ejercicio anterior, considerando que a comienzos del ejercicio X3 se estimase que el importe a recuperar al vencimiento del bono (31 de diciembre de X4) fuese de 9.000.

.../...

.../...

Solución

Recordemos que el bono figurará a comienzos del ejercicio X3 por un importe de 7.120, habiendo reconocido en el ejercicio previo una pérdida por deterioro. En este momento, al ser el valor recuperable superior al valor contable, se ha producido una reversión del deterioro. El importe de deterioro a revertir será la diferencia entre el valor contable en este momento y el valor actual de los cobros que se esperan obtener en el instrumento. En nuestro caso, se debería actualizar el importe de 9.000 que se espera obtener dentro de dos años, al tipo de interés efectivo original de la operación, que es el 6 %.



El valor actual en este momento es de 8.010, por lo que se debe reconocer una reversión del deterioro por un importe de 890.

1 de enero de X3	
Valor contable	7.120
Valor recuperable	8.010
Diferencia (reversión de deterioro)	890

El asiento para dar de baja esa parte de la corrección por deterioro que habíamos reconocido previamente, y el ingreso que supone esa reversión del deterioro, será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo	890	
798	Reversión del deterioro de valores de deuda a corto plazo		890

.../...

.../...

Al realizarse un ajuste al valor contable de la inversión, por una reversión del deterioro, se debe proceder a recalcular el cuadro de amortización con el que se devenguen los ingresos financieros en los siguientes ejercicios.

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X2				8.010
31-12-X3	0	481	-481	8.491
31-12-X4	9.000	509	8.491	0

Con los intereses reconocidos en ese cuadro de amortización se deben reconocer los ingresos financieros en los ejercicios X3 y X4.

En X3:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	481	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		481

En X4:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	509	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		509

Al vencimiento del instrumento se reciben 9.000 como se había estimado. Se debe dar de baja la cuenta correctora por deterioro, que figurará en este momento por un importe de 789 (1.679 menos la reversión de 890) y el instrumento financiero, que figura en libros de la entidad por importe de 9.789 (por el reconocimiento inicial de 7.921 y la activación de intereses en los siguientes ejercicios de 475, 403, 453 y 481, respectivamente).

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	9.000	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo	789	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		9.789

Aclara la Resolución que en la estimación del valor recuperable de los activos financieros reconocidos a coste amortizado, no solo se deben considerar los cobros del deudor, sino también cualquier flujo proveniente de las garantías reales con las que cuente el activo, considerando en las estimaciones los costes necesarios para ejercitar esas garantías.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros

(...)

2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste amortizado.

(...)

3. Los **flujos de efectivo futuros** estimados de un instrumento de deuda son **todos los importes, principal e intereses, que la empresa estima que obtendrá** durante la vida del instrumento. En su estimación se considerará toda la información relevante que esté disponible en la fecha de formulación de las cuentas anuales, que proporcione datos sobre la posibilidad de cobro futuro de los flujos de efectivo contractuales.

Quando los instrumentos cuenten con **garantías reales, se incluirán los flujos que se obtendrían de su realización, menos el importe de los costes necesarios** para su obtención y posterior venta, con independencia de la probabilidad de la ejecución de la garantía.»

EJEMPLO 3. Garantías reales

A comienzos del ejercicio X1 se concede un préstamo a la entidad El tuercas, por importe de 10.000 con cobros anuales de intereses al 5 % durante los siguientes 3 años, y devolución del principal al cierre del ejercicio X3. Se constituye una garantía sobre un vehículo de reparto de la entidad. Al cierre del ejercicio X1 se desembolsa la primera anualidad del préstamo, y dada la mala situación financiera de la entidad El tuercas, se considera que se encuentra deteriorado el crédito. Se estima que la entidad no será capaz de hacer frente a las cuotas anuales de intereses, por lo que se ejecutará al cierre del próximo ejercicio la garantía sobre el vehículo de reparto. El valor de mercado del mismo se estima cercano a los 8.000, con unos costes de venta de 250. Llegado el vencimiento de la segunda anualidad la entidad no cumple con el pago, ejecutándose la garantía y vendiendo la misma en mercado según las estimaciones realizadas.

Solución

Al inicio del contrato se debe calcular el tipo de interés efectivo de la operación, y elaborar el cuadro de amortización con el que devengar los ingresos financieros en los siguientes ejercicios. En nuestro ejemplo coincidirán los cobros futuros de intereses con los devengos anuales, lo que simplifica el tratamiento contable. El cuadro de amortización de la operación será el siguiente:

.../...

.../...

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X1	–	–	–	10.000
31-12-X1	500	500	0	10.000
31-12-X2	500	500	0	10.000
31-12-X3	10.500	500	10.000	0

Por el asiento de reconocimiento del préstamo, en la concesión:

Código	Cuentas	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	10.000	
572	Bancos		10.000

Al cierre del ejercicio X1 se deben reconocer los ingresos financieros de la operación.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	500	
762	Ingresos de créditos		500

Se cuenta en ese momento con una evidencia de deterioro (las dificultades financieras de la entidad). Se debe reconocer una corrección de valor por la diferencia entre el valor contable y el importe recuperable. Establece la Resolución que, en el caso de las operaciones que cuenten con una garantía real, se debe considerar en la actualización de flujos esperados tanto los pagos realizados por el deudor, como el importe obtenido en la ejecución de las garantías reales. En nuestro ejemplo el importe que se espera obtener en la ejecución de la garantía, neto de los costes de venta, es de 7.750. Actualizando ese importe al tipo de interés efectivo de la operación, del 5 %, se obtiene un valor actual de 7.381. Luego la diferencia entre el valor en libros en este momento (por un importe de 10.000) y el valor actual será una pérdida por deterioro de este ejercicio.

31 de diciembre de X1	
Valor contable	10.000
Valor recuperable	7.381
Diferencia (deterioro)	2.619

.../...

.../...

El asiento para reconocer la pérdida por deterioro, y la cuenta correctora correspondiente, sería:

Código	Cuentas	Debe	Haber
697	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo	2.619	
298	Deterioro de valor de créditos a largo plazo		2.619

Se debe recalcular el cuadro de amortización en este momento, para reconocer los ingresos financieros conforme a la nueva base (que será el valor actual que hemos obtenido de 7.381).

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X2				7.381
31-12-X2	7.750	369	7.381	0

Al cierre del ejercicio X2 se debe actualizar el valor del crédito, conforme al cuadro de amortización que acabamos de obtener.

Código	Cuentas	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	369	
762	Ingresos de créditos		369

En ese momento se producirá la ejecución de la garantía, y posterior venta de la furgoneta en mercado. Se debe dar de baja en ese momento el crédito reconocido y la cuenta correctora de mismo.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	7.750	
298	Deterioro de valor de créditos a largo plazo	2.619	
252	Créditos a largo plazo		10.369

1.1.1. Arrendamientos financieros

A pesar de que la Resolución no menciona expresamente los contratos de arrendamiento financiero, la misma resultaría aplicable a los derechos de crédito por los arrendadores en los arrendamientos financieros, ya que así viene reconocido en la norma de arrendamientos del PGC.

«NRV 8.^a Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

1. Arrendamiento financiero

(...)

1.3. Contabilidad del arrendador

(...)

Las correcciones de valor por deterioro y la baja de los créditos registrados como consecuencia del arrendamiento se tratarán aplicando los criterios de los apartados 2.1.3 y 2.9 de la norma relativa a los instrumentos financieros.»

De forma que, tal y como establece la Resolución sobre deterioro de valor de los activos, los importes que espera obtener la entidad en la ejecución de las garantías reales, deben considerarse en la estimación del valor recuperable a efectos de calcular el deterioro de esas operaciones.

EJEMPLO 4. Leasing en el que se prevé impago del deudor y recuperación del bien

Nuestra entidad se dedica a la financiación de vehículos a través de contratos de *leasing*. A comienzos del ejercicio X1 se formaliza la adquisición de un vehículo por un importe de 20.000, y la cesión del mismo a un cliente a través de un contrato de arrendamiento con una duración de 4 años, en el que se pactan 4 cuotas de alquiler anuales de 5.000 y una opción de compra al final del arrendamiento por un importe de 4.000. A comienzos del ejercicio X3 se considera que el arrendatario no desembolsará la cuota correspondiente al ejercicio X3, por lo que se resolverá el contrato recuperando la entidad el vehículo. Se estima que el valor de mercado del vehículo, a la fecha de ejecución, será de 10.000, con unos costes de venta de 500.

Solución

Al comienzo del contrato se debe calcular, para reconocer el devengo de intereses financieros en los siguientes ejercicios, el tipo de interés implícito del contrato. Dicho tipo de interés será el que iguale el valor razonable del bien arrendado (de 20.000 según el ejemplo), a los pagos mínimos del contrato, entre los que se incluye la opción de compra cuando no haya dudas de que se vaya a ejercitar por la entidad (en nuestro ejemplo los pagos mínimos serán cuatro cuotas anuales de 5.000 y una opción de compra al cuarto año de 5.000).

El tipo de interés implícito en la operación es de 6,98 %. El cuadro de amortización sería el siguiente:

.../...

.../...

Fecha	Desembolsos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X1	-20.000			20.000
31-12-X1	5.000	1.395	3.605	16.395
31-12-X2	5.000	1.144	3.856	12.539
31-12-X3	5.000	875	4.125	8.413
31-12-X4	9.000	587	8.413	0

El reconocimiento inicial de la operación supondrá reconocer un activo financiero por el crédito que suponen esos pagos mínimos del contrato, por un importe de 20.000.

Código	Cuentas	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo ¹	20.000	
572	Bancos		20.000

Al cierre del ejercicio X1 se recibirá la primera cuota de arrendamiento, por un importe de 5.000. Debemos diferenciar en ese momento la parte que es debida a intereses del ejercicio, y el importe que corresponde a amortización del principal.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	5.000	
252	Créditos a largo plazo		3.605
762	Ingresos de créditos		1.395

Al cierre del ejercicio X2 se recibe la segunda de las cuotas.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	5.000	
252	Créditos a largo plazo		3.856
762	Ingresos de créditos		1.144

¹ Si bien se debería diferenciar parte del crédito como a corto plazo (por la amortización del principal que se realizará a lo largo del siguiente año) en aras a una mayor simplicidad, no diferenciamos en la corrección del ejercicio entre créditos a corto y largo plazo.

.../...

.../...

A comienzos del ejercicio X3 se estima que el arrendatario (deudor) atraviesa dificultades financieras, por lo que se debe identificar la operación como deteriorada, y reconocer una pérdida del ejercicio por el deterioro incurrido. Se estima en este momento que se recuperará un importe, con la ejecución del bien arrendado, de 9.500 una vez deducidos los costes de realización. El valor actual de ese importe, utilizando el tipo de interés implícito en el contrato de 6,98 % es de 8.881. La diferencia entre el valor contable (de 12.539) y ese importe debe reconocerse como una corrección de deterioro al valor del crédito, y como una pérdida por deterioro en este ejercicio.

1 de enero de X3	
Valor contable	12.539
Valor recuperable	8.881
Diferencia (deterioro)	3.658

El asiento que procedería por el deterioro sería el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
697	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo	3.658	
298	Deterioro de valor de créditos a largo plazo		3.658

Se debe calcular en este momento un nuevo cuadro de amortización, con el que devengar los ingresos financieros de la operación, después de haber reconocido el deterioro.

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X2	0			8.881
31-12-X3	9.500	619	8.881	0

En el ejercicio X3, los ingresos financieros a reconocer, conforme al cuadro de amortización que acabamos de obtener, serían:

Código	Cuentas	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	619	
762	Ingresos de créditos		619

.../...

.../...

Se ejecutará en ese momento, recibiendo la entidad el importe que había estimado previamente de 9.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	9.500	
298	Deterioro de valor de créditos a largo plazo	3.658	
252	Créditos a largo plazo		13.158

1.1.2. Tipo de interés variable

Establece la Resolución que, para aquellas operaciones que no tengan cobros de intereses fijos, sino que los mismos se referencien a un índice variable (como será el caso de las operaciones referenciadas al Euribor), la actualización de flujos debe realizarse considerando el tipo de interés variable que haya a la fecha de la estimación del deterioro.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros

(...)

2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste amortizado.

(...) 2. Si existiese evidencia objetiva de una pérdida por deterioro del valor en activos valorados a coste amortizado, el importe de la **corrección valorativa será la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor actual de los flujos de efectivo futuros estimados.**

(...)

4. En los **activos financieros a tipo de interés variable**, se tomará el **tipo de interés efectivo que corresponda** a la fecha de cierre de las cuentas anuales **de acuerdo con las condiciones contractuales**».

EJEMPLO 5. Operación a tipo de interés variable

Se adquiere a comienzos del ejercicio X1 un bono de la entidad Enladrillado de nominal 10.000 con cupones referenciados al Euribor más 100 puntos básicos (un punto porcentual).

.../...

.../...

El tipo de interés variable de los ejercicios X1 y X2 son, respectivamente el 5 % y el 5,5 %. Al comienzo del ejercicio X3 se considera que la inversión se encuentra deteriorada, por lo que se recibirán los cupones anuales, pero solo se obtendrá el 75 % del principal al vencimiento. El Euribor en los ejercicios X3 y X4 fue el 6 %. Finalmente se cumplen las estimaciones de la entidad, recibiendo el 75 % del nominal del instrumento.

Solución

En el reconocimiento inicial del instrumento, se debe reconocer el mismo por su valor razonable, que en nuestro ejemplo se corresponde con el valor razonable de la contraprestación entregada, de 10.000.

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	10.000	
572	Bancos		10.000

En los ejercicios siguientes deben reconocerse los ingresos financieros conforme al tipo de interés variable en cada momento. En el ejercicio X1 el tipo de interés variable fue del 5 %, luego tanto el cupón recibido en esa fecha como los ingresos financieros a devengar en ese ejercicio serán de 500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	500	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		500

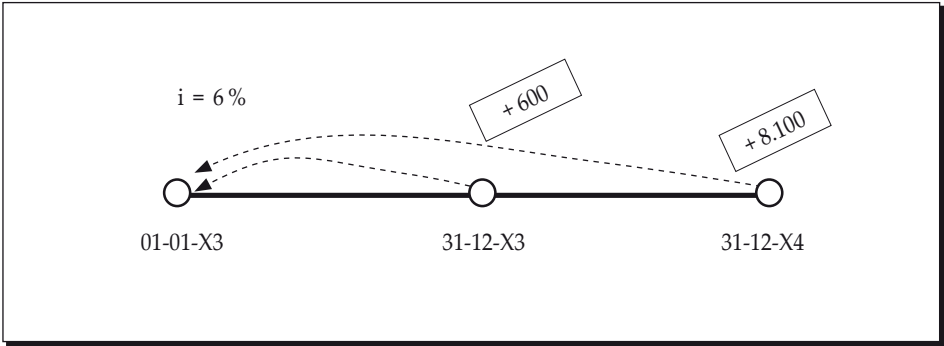
En el ejercicio X2, al ser el tipo de interés de referencia el 5,5 %, se debe reconocer un ingreso por el cupón recibido, de 550.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	550	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		550

A comienzos del ejercicio X3 se evidencia el deterioro, por lo que se debe ajustar el valor del instrumento a su importe recuperable. Aclara la Resolución que la actualización de flujos debe realizarse conforme al tipo de interés variable a dicha fecha, del 6 %. En nuestro ejemplo se estima que se recibirán los dos cupones, referenciados al Euribor, por un importe de 600, y el 75 % del principal.

.../...

.../...



Luego el valor actual de los flujos estimados es de 7.775. Al comparar ese importe con el valor contable en este momento del instrumento, de 10.000, se desprende que la pérdida por deterioro ha sido de 2.225.

1 de enero de X3	
Valor contable	10.000
Valor recuperable	7.775
Diferencia (deterioro)	2.225

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de valores de deuda a largo plazo	2.225	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo		2.225

Debemos calcular un nuevo cuadro de amortización, conforme al tipo de interés variable en esa fecha, con el que realizar el devengo de los ingresos financieros en los siguientes ejercicios.

Fecha	Desembolsos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X2				7.775
31-12-X3	600	467	133	7.642
31-12-X4	8.100	458	7.642	0

.../...

.../...

Al cobro del cupón del ejercicio X3 deben reconocerse los ingresos financieros conforme al cuadro de amortización elaborado previamente. Al haber deteriorado el instrumento, los intereses que se deben reconocer en este ejercicio son inferiores al cupón cobrado, lo que supone que parte del cupón recibido en este momento debe reconocerse, a efectos contables, como amortización parcial del bono, por la diferencia entre el cupón recibido (de 600), y el interés reconocido conforme al cuadro de amortización (de 467).

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	600	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		133
761	Ingresos de valores representativos de deuda		467

Al restar menos de un año para el vencimiento del instrumento se debe reclasificar el importe a la cuenta de activo corriente, de valores representativos de deuda a corto plazo.

Código	Cuentas	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	9.867	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		9.867

De igual modo debe procederse con la cuenta correctora, reclasificando de la cuenta de deterioro de valores a largo plazo, a deterioro de valores de deuda a corto plazo.

Código	Cuentas	Debe	Haber
597	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo	2.225	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo		2.225

Al cierre del ejercicio X4, se recibe como se esperaba el cupón de 600, y un importe equivalente al 75 % del nominal del bono, por lo que se recibe un importe total de 8.100. El interés que se debe reconocer contablemente, según el cuadro de amortización obtenido después de reconocer el deterioro, es de 452. Se deben dar de baja en este momento tanto los instrumentos de deuda, como la cuenta correctora por deterioro.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	8.100	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
.../...			
597	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo	2.225	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		9.867
761	Ingresos de valores representativos de deuda		458

1.1.3. Refinanciaciones

Se reconoce en la introducción de la Resolución que en las discusiones para la elaboración de la misma se discutió cuál debía ser el tratamiento de las refinanciaciones. En concreto, se discutió si se debía aplicar por analogía lo dispuesto para las permutas de pasivos financieros en las refinanciaciones, lo que supondría dar de baja el activo financiero original, y reconocer un nuevo activo financiero cuando la modificación se calificase como sustancial (presumiéndose como tal cuando la diferencia en valores actuales de los dos instrumentos sea superior al 10%). Sin embargo, la Resolución ha decidido no aplicar de forma analógica ese criterio, por lo que la refinanciación de las operaciones no dará lugar a la baja de las mismas, y el reconocimiento de un nuevo activo financiero. En su lugar se debe reconocer en las refinanciaciones el valor recuperable del instrumento como el valor actual de los flujos esperados aplicando el tipo de interés efectivo original del contrato.

«Cuarta. **Deterioro del valor de los activos financieros**

(...)

2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste amortizado.

(...)

5. **Cuando se renegocien o modifiquen las condiciones** de los instrumentos de deuda a causa de dificultades financieras del deudor, **se utilizará el tipo de interés efectivo antes de la modificación del contrato.»**

EJEMPLO 6. Refinanciaciones

A comienzos del ejercicio X1 se le concedió un préstamo a la entidad La estrella por un importe de 10.000, con cobros anuales de intereses al 5 % y la amortización del principal

.../...

.../...

al final del ejercicio X4. A comienzos del ejercicio X2 se considera que la entidad La estrella atraviesa dificultades financieras. Se estima en ese momento que se cobrarán todas las cuotas anuales de intereses, pero que solo se recibirá el 80 % del nominal del préstamo al vencimiento de la operación. A comienzos del ejercicio X3 se acuerda la refinanciación por parte de la entidad, mediante una quita del 40 % del nominal, un alargamiento de las condiciones de pago hasta el ejercicio X5, y un nuevo tipo de interés del 8 %.

Solución

Se debe reconocer el préstamo en la concesión por un importe de 10.000.

Código	Cuentas	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	10.000	
572	Bancos		10.000

Para devengar los ingresos financieros en los siguientes ejercicios se debe elaborar en este momento el cuadro de amortización de la operación.

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X1		–	–	10.000
31-12-X1	500	500	0	10.000
31-12-X2	500	500	0	10.000
31-12-X3	500	500	0	10.000
31-12-X4	10.500	500	10.000	0

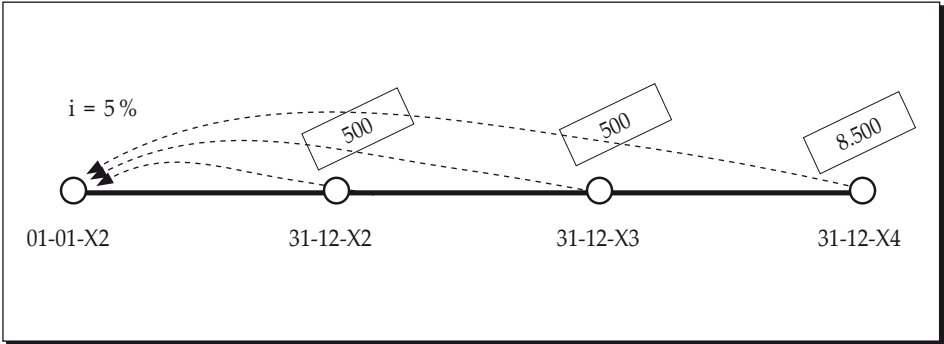
El asiento para reconocer el primer pago de intereses sería:

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	500	
762	Ingresos de créditos		500

A comienzos del ejercicio X2 se identifica la operación como deteriorada, por lo que debemos estimar en este momento el importe recuperable.

.../...

.../...



Luego el valor recuperable del préstamo es de 8.272, que al compararlos con el valor contable de 10.000 da una pérdida de 1.728.

1 de enero de X2	
Valor contable	10.000
Valor recuperable	8.272
Diferencia (deterioro)	1.728

El asiento para reconocer la pérdida por deterioro, y la corrección de valor por el mismo concepto de 1.728, será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
697	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo	1.728	
298	Deterioro de valor de créditos a largo plazo		1.728

El nuevo cuadro de amortización, una vez reconociendo el deterioro de la operación, será el siguiente:

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X1				8.272
31-12-X2	500	414	86	8.186

.../...

.../...

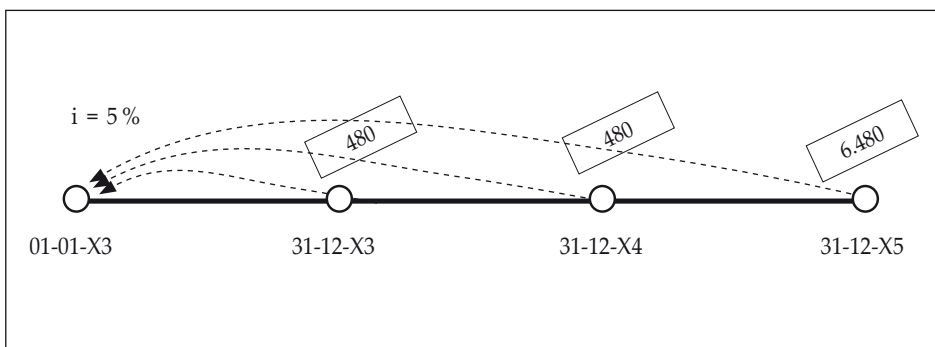
.../...

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
.../...				
31-12-X3	500	409	91	8.095
31-12-X4	8.500	405	8.095	0

Al pago de la siguiente cuota anual de intereses, al ser superior el cobro de intereses que los intereses que se deben devengar conforme al cuadro de amortización calculado previamente, se debe reconocer la diferencia como una amortización parcial del préstamo, para ajustar el valor contable que tiene en ese momento al coste amortizado.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	500	
252	Créditos a largo plazo		86
762	Ingresos de créditos		414

A comienzos del ejercicio X3 se produce la refinanciación del deudor, por lo que debe reconocerse un nuevo valor recuperable del instrumento. En nuestro ejemplo, para obtener el importe recuperable del instrumento debemos actualizar los tres pagos anuales restantes de intereses, por un importe de 500, la recuperación del 80 % del nominal al vencimiento del préstamo y aplicar un nuevo tipo de interés del 8 %. De modo que el nuevo nominal de la operación será de 6.000, y los pagos de intereses anuales, aplicando el nuevo tipo de interés del 8 %, serán de 480. Establece la resolución que las refinanciaciones no supondrán la baja del activo financiero y el reconocimiento de un nuevo activo financiero. El importe recuperable debe obtenerse calculando los nuevos flujos de efectivo esperados, y actualizando los mismos al tipo de interés efectivo original de la operación.



.../...

.../...

El nuevo valor recuperable es de 6.490. Al comparar ese importe con el valor contable en este momento, de 8.186, se obtiene un deterioro adicional de 1.696.

1 de enero de X3	
Valor contable	8.186
Valor recuperable	6.490
Diferencia (deterioro)	1.696

El asiento para reconocer el nuevo deterioro, incrementando la corrección valorativa por deterioro que figura en este momento en libros de la entidad por dicha operación, será:

Código	Cuentas	Debe	Haber
697	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo	1.696	
298	Deterioro de valor de créditos a largo plazo		1.696

De nuevo debe recalcularse el cuadro de amortización con el que reconocer los ingresos financieros en los siguientes ejercicios.

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X3		–	–	6.490
31-12-X3	480	325	155	6.334
31-12-X4	480	317	163	6.171
31-12-X5	6.480	309	6.171	0

Por el cobro de la primera de las anualidades con posterioridad a la refinanciación:

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	480	
252	Créditos a largo plazo		155
762	Ingresos de créditos		325

1.1.4. Declaración de concurso

Aclara la Resolución que la interrupción del devengo de intereses en fase concursal no supone la paralización del devengo contable de intereses de esas operaciones en libros de la entidad acreedora. Al valorarse las mismas por el valor actual del importe a recuperar, será necesario reconocer la actualización de esos importes.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros

(...)

2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste amortizado.

(...)

6. En el supuesto de que el **deudor fuese declarado en concurso** de acreedores, la empresa **continuará reconociendo los correspondientes intereses**, y, en su caso, contabilizará el oportuno deterioro hasta que se llegue a una solución de convenio o se declare la apertura de la fase de liquidación».

EJEMPLO 7. Declaración de concurso de acreedores

A comienzos del ejercicio X1 se concedió un crédito de 10.000 a la entidad El madreñas, con cobros anuales de intereses del 6 % y amortización del principal al final del ejercicio X4. A comienzos del ejercicio X2 se declara el concurso de la sociedad El madreñas. Estimamos que la duración del procedimiento concursal será de dos años, acordándose al cierre del ejercicio X4 una quita del 30 % del importe de la deuda. Finalmente se aprueba el convenio de acreedores a comienzos del ejercicio X3, acordándose una quita del 20 %, cobrándose en ese momento, por lo tanto, un importe de 8.000.

Solución

El asiento por el reconocimiento inicial de la operación será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	10.000	
572	Bancos		10.000

El cuadro de amortización de la operación, conforme al que devengar los ingresos financieros en los siguientes ejercicios, será:

.../...

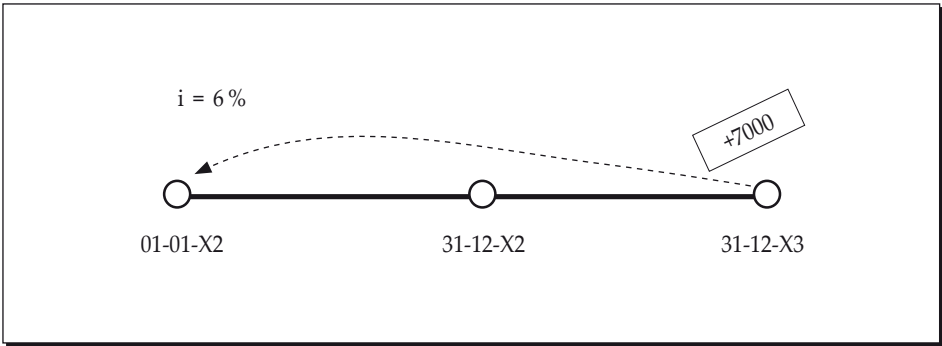
.../...

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X1		-	-	10.000
31-12-X1	600	600	0	10.000
31-12-X2	600	600	0	10.000
31-12-X3	600	600	0	10.000
31-12-X4	10.600	600	10.000	0

Al cierre del ejercicio X1 se debe reconocer el devengo contable de intereses, reconociendo un ingreso financiero en la operación por importe de 600, importe que se corresponde con el cobro de intereses del ejercicio.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	600	
762	Ingresos de créditos		600

Se identifica la operación como deteriorada a comienzos del ejercicio X2, para lo cual se debe estimar en este momento el importe recuperable de la misma. Al haberse declarado el concurso, y estimando que el procedimiento acabará con una aprobación de convenio de acreedores, se considera que no se producirá el derecho a ningún importe por intereses contractuales, recibiendo la entidad únicamente el 70 % del principal (al aprobarse una quita del 30 %). De modo que el valor recuperable del préstamo será el valor actual de un cobro de 7.000 dentro de dos años, actualizado al tipo de interés efectivo de la operación del 6 %.



.../...

.../...

Por la diferencia entre el importe recuperable de la operación en este momento (de 6.230) y el valor contable del mismo (de 10.000), se debe reconocer una pérdida por deterioro (por un importe de 3.770).

1 de enero de X2	
Valor contable	10.000
Valor recuperable	6.230
Diferencia (deterioro)	3.770

El asiento para reconocer esa cuenta correctora y la pérdida de este ejercicio sería:

Código	Cuentas	Debe	Haber
697	Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo	3.770	
298	Deterioro de valor de créditos a largo plazo		3.770

Se debe recalcular, al haberse reconocido contablemente un deterioro, el cuadro de amortización, con el que reconocer el devengo de ingresos financieros en los siguientes ejercicios.

Fecha	Cobros	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X2				6.230
31-12-X2	0	374	-374	6.604
31-12-X3	7.000	396	6.604	0

Al cierre del ejercicio X2, a pesar de haberse declarado en concurso el crédito, se debe reconocer un ingreso financiero para actualizar el importe que aparece en ese momento como importe recuperable (calculado como el valor actual de los flujos que la entidad espera obtener) al valor de los flujos que se estimó se recuperaría.

Código	Cuentas	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	374	
762	Ingresos de créditos		374

.../...

.../...

Al inicio del ejercicio X3 se aprueba el convenio con una quita del 20 %, por lo que el importe a recibir por nuestra entidad será de 8.000. Al haberse reconocido previamente por un importe recuperable menor, el nuevo valor del préstamo supone una reversión del deterioro reconocido previamente.

1 de enero de X3	
Valor contable	6.604
Valor recuperable	8.000
Diferencia (reversión del deterioro)	1.396

Para reconocer contablemente esa reversión del deterioro:

Código	Cuentas	Debe	Haber
298	Deterioro de valor de créditos a largo plazo	1.396	
797	Reversión del deterioro de créditos a largo plazo		1.396

Se recibe en este momento ese importe de 8.000, por lo que se debe dar de baja el préstamo y la cuenta correctora. La cuenta correctora por deterioro se reconoció inicialmente por un importe de 3.770, revertiéndose parte del mismo, por un valor de 1.396, en este momento. De modo que el saldo de deterioro de activo que se mantiene en libros, como cuenta correctora, tendrá un importe de 2.374.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	8.000	
298	Deterioro de valor de créditos a largo plazo	2.374	
252	Créditos a largo plazo		10.374

1.1.5. Importancia significativa

Recordemos que en el PGC se establece una opción simplificada para aquellos activos financieros en los que el efecto del descuento financiero no sea significativo.

De forma coherente con esa opción simplificada de reconocer esos créditos por su valor nominal, sin tener en cuenta el efecto financiero, se permite en la Resolución que cuando el efecto financiero no sea significativo no es necesario reconocer el valor actual de los flujos que se esperan obtener.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros

(...)

2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste amortizado.

(...)

7. El **descuento de los flujos de efectivo no es necesario realizarlo cuando su impacto cuantitativo no sea material**. En particular, cuando el plazo previsto para el cobro de los flujos de efectivo sea igual o inferior a doce meses.»

EJEMPLO 8. Importancia significativa

Se vende a 15 de abril de X1 una partida de existencias por importe de 8.000, instrumentándose el crédito en una letra a 6 meses. Llegado el vencimiento de la letra no se atiende por el acreedor, estimando que en el procedimiento ejecutivo se recuperará un importe de 6.500 dentro de 2 meses. Finalmente se obtiene ese importe estimado de 6.500.

Solución

Acogiéndonos a la opción simplificada que establece el PGC, no vamos a valorar el crédito a clientes por su valor razonable, lo que supondría actualizar el importe a recibir, sino que reconoceremos dicho crédito por el importe a recibir (su valor nominal).

Código	Cuentas	Debe	Haber
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar	8.000	
700	Ventas		8.000

Una vez identificado el deterioro del crédito, en lugar de reconocer como valor recuperable el valor actual de los flujos a recibir, valoraremos dicho crédito por los flujos a recibir, sin tener en cuenta el efecto financiero de la actualización. Al estimarse un importe recuperable de 6.500, la pérdida que se debe reconocer en la operación es de 1.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	1.500	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		1.500

.../...

.../...

Se debe reclasificar en este momento el importe de créditos de clientes a la partida de cliente impagados.

Código	Cuentas	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados	8.000	
431	Clientes, efectos comerciales a cobrar		8.000

Finalmente se recibe ese importe estimado de 6.500, debiendo darse de baja en este momento el crédito reconocido y la cuenta correctora que figura en libros.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	6.500	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales	1.500	
4315	Efectos comerciales impagados		8.000

1.1.6. Valor de cotización como mejor estimación del importe recuperable

Considera la Resolución que en aquellos instrumentos para los que se cuente con un valor de cotización, dicho valor de cotización se podrá utilizar como sustituto del valor recuperable. Se matiza que esa presunción será válida siempre que el valor de cotización pueda entenderse como «suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa».

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros

(...)

2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste amortizado.

(...)

8. Para los **instrumentos cotizados, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se puede utilizar el valor de mercado del instrumento**, siempre que este sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.»

EJEMPLO 9. Valor de cotización como mejor estimación del importe recuperable

Adquirimos al comienzo del ejercicio X1 un bono de la sociedad PE, desembolsando por el mismo su valor nominal, de 10.000, con cobros de cupones del 2 % durante los 5 años siguientes, amortizándose el principal al final del ejercicio X5. Se clasifica la inversión como mantenida hasta el vencimiento. Al cierre del ejercicio X1 se tienen dudas de la recuperabilidad del mismo, cotizando el bono en este momento por un importe de 6.305.

Solución

En el reconocimiento inicial del instrumento, se debe reconocer el bono por el valor razonable de la contraprestación entregada, que en nuestro ejemplo es de 10.000.

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	10.000	
572	Bancos		10.000

El cuadro de amortización con el que reconocer el devengo de ingresos financieros en los siguientes ejercicios será el siguiente:

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X1		—	—	10.000
31-12-X1	200	200	0	10.000
31-12-X2	200	200	0	10.000
31-12-X3	200	200	0	10.000
31-12-X4	200	200	0	10.000
31-12-X5	10.200	200	10.000	0

Al cobro del primer cupón se debe reconocer el devengo de ingresos conforme al cuadro de amortización que acabamos de elaborar, por lo que se debe reconocer el siguiente asiento:

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	200	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		200

.../...

.../...

Se identifica en ese momento el crédito como deteriorado, por lo que se debe proceder a reconocer una pérdida por deterioro en este momento. Al contar con un valor de cotización, presume la norma que el mismo será la mejor estimación del importe recuperable del crédito. En nuestro ejemplo, al ser el valor de cotización de 6.305 y el valor contable de 10.000, se ha evidenciado una pérdida por deterioro de 3.695.

31 de diciembre de X1	
Valor contable	10.000
Valor recuperable	6.305
Diferencia (deterioro)	3.695

El asiento para reconocer dicha pérdida será:

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de valores de deuda a largo plazo	3.695	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo		3.695

1.1.7. Caída del valor de cotización por factores distintos al deterioro

Reconoce la Resolución que, si bien el valor de cotización puede evidenciar una situación de deterioro del deudor, puede darse un descenso del valor de cotización por efectos diferentes al deterioro, como puede ser una caída del tipo de interés libre de riesgo. En esos casos, la caída de la cotización no supondrá por sí sola una evidencia de deterioro, si bien puede ser un indicio de deterioro, que analizado junto al resto de información relevante puede dar lugar a que se identifique el crédito como deteriorado.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros

(...)

Identificación de activos financieros deteriorados.

(...)

9. Los siguientes supuestos **no constituyen evidencia objetiva de deterioro por sí mismos, aunque sí indicios**:

(...)

c) Un **descenso del valor razonable** del activo financiero por debajo de su coste o coste amortizado (por ejemplo, un descenso en el valor razonable de un instrumento de deuda como consecuencia de un **incremento en el tipo de interés libre de riesgo**)».

EJEMPLO 10. Caída del valor de cotización por factores distintos al deterioro

Adquirimos al comienzo del ejercicio X1 un bono de la sociedad PE por 10.000, que desembolsará durante 5 años cupones al 2 %, amortizando el principal al final del ejercicio X5. En esa fecha el tipo de interés libre de riesgo era el 1,5 %. Se clasifica la inversión como mantenida hasta el vencimiento. Al cierre del ejercicio X2 el valor de cotización es de 8.936. El tipo de interés libre de riesgo en esa fecha es del 4,5 %.

Solución

El asiento por el reconocimiento inicial del instrumento debe realizarse reconociendo el mismo por el valor razonable de la contraprestación entregada, que en nuestro ejemplo se corresponde con un desembolso a dicha fecha de 10.000:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	10.000	
572	Bancos		10.000

Al cierre del ejercicio se debe reconocer el cobro del cupón, y devengar un ingreso financiero por el mismo importe, de 200.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	200	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		200

La caída de valor no parece deberse a un deterioro, sino a una subida de tipo de interés. El mercado estará descontando, en el valor de cotización actual, los flujos de efectivo del instrumento al tipo de interés de este momento, y no al original de la operación. Contablemente esa caída de valor, debida a factores diferentes al deterioro de la situación crediticia del deudor, no debe reconocerse como una pérdida del ejercicio, por lo que seguiremos valorando el instrumento por su valor contable, de 10.000.

1.1.8. Calendarios de deterioro

Admite la Resolución que la estimación del importe recuperable no se base en la estimación y actualización de flujos futuros, sino que se apliquen otras metodologías de estimación, como los calendarios de morosidad.

«Introducción

En todo caso, la metodología de estimación de las pérdidas por deterioro deberá tomar en consideración que el deterioro es inherente a cualquier cartera de activos financieros, estando este claramente influido por la evolución de los ciclos económicos. Por ello, **en el cálculo de las pérdidas por deterioro se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos**, siempre que sean consistentes con los requerimientos establecidos en la Resolución, **como por ejemplo, los denominados calendarios de morosidad** ajustados a la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.»

La metodología de calendarios de morosidad consiste en aplicar un porcentaje dado de pérdida al importe reconocido en las operaciones, en función del periodo de impago de las mismas. Dicha metodología se recoge, y se desarrolla en detalle, en la Circular 4/2004 del Banco de España sobre normas de información financiera para entidades de crédito. Como muestra se reproduce a continuación el calendario que establece para el tratamiento general en dicho cuerpo normativo:

	%
Hasta 6 meses	25
Más de 6 meses, sin exceder de 9	50
Más de 9 meses, sin exceder de 12	75
Más de 12 meses	100

De modo que cuando una operación entre en mora (definiendo como tal aquellas que llevan impagadas más de 30 días) se aplicaría dicho calendario, reconociendo una cobertura mínima del 25 %, que se incrementaría a una cobertura del 100 % para aquellas operaciones que lleven más de 12 meses impagados.

1.1.9. Presunción de pérdida mínima

La Resolución introduce una presunción de pérdida mínima que debe estar dotada al cierre del ejercicio. Considera la Resolución que la cobertura mínima de las operaciones comerciales para las que no se haya realizado un análisis individualizado de deterioro, y no considerando a estos efectos las operaciones con la Administración pública, debe ser del 3 %.

«Cuarta. Deterioro del valor de los activos financieros

(...)

2. Deterioro del valor en activos financieros valorados al coste amortizado.

(...)

9. Cuando la empresa estime el deterioro de valor de **las operaciones comerciales** de manera colectiva o global, **se presumirá, salvo prueba en contrario, que deberá contar al cierre del ejercicio con un porcentaje de cobertura del 3 % del importe total de los saldos con clientes**, minorado, en su caso, en el importe recuperable de las garantías que se hubieran constituido a favor de la empresa. No se incluirán en la base de cálculo de la citada cobertura los saldos con las Administraciones públicas ni aquellos para los que se hubiera realizado un análisis individualizado del deterioro de valor.»

EJEMPLO 11. Presunción de pérdida mínima

Al cierre del ejercicio quedan ventas pendientes de cobro por importe de 100.000. De ese saldo, 2.500 responden a operaciones con la Administración pública. Uno de los clientes, que adeudaba 4.000 se consideró de dudoso cobro, reconociendo una pérdida de deterioro por el 40 % del importe.

Solución

Para calcular la base del cómputo de la base de los créditos comerciales a los que se les debe aplicar la cobertura mínima del 3 %, debemos partir del importe de créditos totales y excluir aquellos que hubieran sido objeto de análisis individualizado de deterioro (en nuestro ejemplo de 4.000) y aquellos concedidos a la Administración pública (por importe de 2.500). De forma que la base de operaciones comerciales restante (por un importe de 93.500) debe ser objeto de una cobertura mínima del 3 %.

Total clientes	100.000
Menos	
Administraciones Públicas	-2.500
Créditos deteriorados	-4.000
Resto	93.500
Deterioro (3 %)	2.805

.../...

.../...

El asiento para reconocer esa pérdida, y la corrección valorativa correspondiente, será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
699	Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo	2.805	
598	Deterioro de valor de créditos a corto plazo		2.805

1.1.10. Adquisición de créditos deteriorados

No se aborda en la Resolución el tratamiento que debe darse a la adquisición de créditos deteriorados. Sin embargo esa operativa ya ha sido tratada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), que en el BOICAC 80 estableció los criterios que deberían seguirse para el tratamiento contable aplicable.

La consulta se pronuncia sobre la consideración que debe hacerse sobre la estimación de las pérdidas ya incurridas en el momento de la adquisición, y en concreto, sobre si en la estimación del tipo de interés efectivo, y por lo tanto en el cuadro de amortización de la operación, se deben actualizar los flujos contractuales, o se deben considerar esas pérdidas ya incurridas en el descuento de flujos futuros. Según dicha consulta, en la estimación del tipo de interés efectivo no deben considerarse los flujos de efectivo contractuales, sino que al tratarse de una adquisición de un activo donde las pérdidas ya se han incurrido, la actualización debe considerar los flujos de efectivo estimados.

PGC: Consulta 5 BOICAC 80 (NFC035925)

«1. Tal y como precisa la norma, para calcular el tipo de interés **efectivo no deben considerarse las pérdidas por riesgo de crédito futuras. Cuestión distinta son las pérdidas en las que ya se ha incurrido** y que se desprenden del precio a que se formaliza la transacción.

Desde una perspectiva económica racional, considerando el importante descuento con que se ha adquirido el citado crédito y la situación de insolvencia en la que se encuentra el deudor, **no cabe duda que dichas pérdidas deberían ser consideradas y, en consecuencia, que el tipo de interés efectivo de la operación debería calcularse a partir de los flujos de efectivo estimados y no de los contractuales.** Adicionalmente, si no se conociese con exactitud algún otro parámetro para su cálculo como, por ejemplo, la fecha en que previsiblemente se cobre el crédito, también deberá realizarse la correspondiente estimación.»

Se aborda en la misma consulta cómo deben tratarse los cambios de estimación con posterioridad a la adquisición. En aplicación de la norma de registro y valoración 22.^a debe aplicarse un ajuste prospectivo en la operación. Para aplicar dicho ajuste prospectivo considera la consulta que no se debe ajustar el valor contable de la operación en este momento, sino que se debe recalcular el tipo de interés efectivo de la operación, de forma que el reconocimiento contable de los cambios de estimaciones afectará de una forma diferida, y con un criterio financiero.

PGC: Consulta 5 BOICAC 80 (NFC035925)

«3. Si, como consecuencia de la obtención de información adicional o del conocimiento de nuevos hechos, se produce un **cambio de estimación que ponga de manifiesto la obtención de flujos de efectivo superiores a los inicialmente previstos**, deberá aplicarse lo señalado en la norma de registro y valoración 22.^a "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables", en cuya virtud la empresa deberá calcular un **nuevo tipo de interés efectivo**, sin que proceda practicar ajuste alguno en el valor en libros del activo en el momento en que se produce el cambio de estimación.»

EJEMPLO 12. Adquisición de créditos deteriorados. Consulta 5 BOICAC 80 (NFC035925)

La sociedad Pegcaito frito emitió un bono cupón 0 a comienzos del ejercicio X1, con vencimiento al cierre del ejercicio X4 y nominal de 10.000. Dicha emisión fue adquirida por la sociedad Pigeon, que desembolsó en la operación un importe de 8.227,02. Al cierre del ejercicio X1, ante las dificultades financieras que atraviesa la entidad Pegcaito frito se consideró que el crédito se encontraba deteriorado, estimando que se recuperaría el 70 % del importe.

A comienzo del ejercicio X2 se vende el bono a la sociedad Vulture, por un importe de 6.046,86. El tipo de interés en esa fecha para operaciones no deterioradas es del 5 %.

Se pide:

Asientos contables:

- a) Suponiendo que finalmente se desembolsa el 70 % del nominal, como se había estimado.
- b) Suponiendo que a comienzos del ejercicio X3 se considera que se ha revertido esa situación de deterioro, estimando la entidad que cobrará el 100 % del nominal del bono.

Solución

La sociedad Pigeon debe reconocer el bono adquirido por el valor razonable en ese momento, que se corresponde con la contraprestación entregada de 8.227.

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	8.227	
572	Bancos		8.227

El tipo de interés efectivo de la operación es del 5 %. El cuadro de amortización, con el cual devengar los ingresos financieros en los siguientes ejercicios, es el siguiente:

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X1		–	–	8.227
31-12-X1	0	411	–411	8.638
31-12-X2	0	432	–432	9.070
31-12-X3	0	454	–454	9.524
31-12-X4	10.000	476	9.524	0

Al cierre del ejercicio X1 se debe devengar el ingreso financiero de 411, conforme al cuadro de amortización que acabamos de calcular.

Código	Devengo X1	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	411	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		411

Se identifica la operación en dicha fecha como deteriorada, por lo que se debe calcular el valor recuperable en esa fecha, para analizar el deterioro de la operación. En nuestro ejemplo el valor recuperable del bono es de 6.047, por lo que al compararlo con el valor contable en este momento, de 8.639, el deterioro del ejercicio ha sido de 2.592.

31 de diciembre de X1	
Valor contable	8.639
Valor recuperable	6.047
Diferencia (deterioro)	2.592

.../...

.../...

El asiento para reconocer la cuenta correctora por deterioro, y la pérdida incurrida en este ejercicio, será el siguiente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de valores de deuda a largo plazo	2.592	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo		2.592

Se debe recalcular en este momento el cuadro de amortización:

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X1	0	288	-288	6.047
31-12-X2	0	302	-302	6.349
31-12-X3	0	317	-317	6.667
31-12-X4	7.000	333	6.667	0

A la venta se debe dar de baja el bono reconocido, y la cuenta correctora que figuraba en libros, por importe de 8.639.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	6.047	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo	2.592	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		8.639

La sociedad Vulture que adquiere el crédito debe reconocer el mismo por su valor razonable, que tal como presume el PGC se corresponderá con el valor contable de la contraprestación entregada, que en nuestro ejemplo asciende a 6.047.

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	6.047	
572	Bancos		6.047

.../...

.../...

Aclara la consulta que en la estimación del tipo de interés efectivo de la operación, y por lo tanto en la elaboración del cuadro de amortización, se debe considerar, ya no los flujos contractuales, sino los flujos esperados una vez consideradas las pérdidas incurridas del crédito con anterioridad a la adquisición. En nuestro ejemplo entendemos que la estimación del importe recuperable de la operación por la sociedad Vulture coincide con la que realizó previamente Pigeon, por un importe de 7.000. El tipo de interés efectivo de la operación será, por lo tanto, del 5 %. A pesar de tratarse de un crédito deteriorado, el tipo de interés efectivo no será más elevado, puesto que las pérdidas incurridas ya se han considerado en la estimación de los importes recuperables en la operación, por lo que esa pérdida no debe incluirse de nuevo en el tipo de interés efectivo (ya que de lo contrario se estaría duplicando el efecto).

El cuadro de amortización conforme al que reconocer los ingresos financieros en los siguientes ejercicios sería el siguiente:

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X2				6.047
31-12-X2	0	302	-302	6.349
31-12-X3	0	317	-317	6.667
31-12-X4	7.000	333	6.667	0

Por el reconocimiento de ingresos financieros en el ejercicio X2:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	302	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		302

a) Suponiendo que finalmente se desembolsa el 70 % del nominal, como se había estimado.

Si finalmente el importe que se recupera del crédito es de 7.000, como se había estimado previamente, no será necesario hacer ningún ajuste posterior a las estimaciones que habíamos realizado, por lo que los ingresos financieros a reconocer en los siguientes ejercicios se corresponderán con los que habíamos obtenido en el cuadro de amortización anterior.

El asiento por reconocimiento de ingresos en el ejercicio X3 será:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	317	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		317

.../...

.../...

Por el devengo de ingresos financieros en el ejercicio X4:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	333	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		333

Se recupera en este momento el importe de 7.000 que habíamos estimado previamente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	7.000	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		7.000

b) Suponiendo que a comienzos del ejercicio X3 se considera que se ha revertido esa situación de deterioro, estimando la entidad que cobrará el 100 % del nominal del bono.

Tal y como establece la consulta del ICAC, los cambios de las estimaciones sobre los importes recuperables, al no tratarse de una reversión de una pérdida reconocida previamente, no deben reconocerse como un ingreso del ejercicio. En su lugar, se debe recalcular un nuevo tipo de interés efectivo que iguale el valor contable por el que aparece el crédito en este momento, a los flujos de efectivo estimados.

En nuestro ejemplo, el tipo de interés efectivo que iguala el valor contable actual (de 6.349) a la nueva estimación de flujos futuros (de 10.000 al cierre del ejercicio X4) será del 25,50 %. El cuadro de amortización, aplicando ese tipo de interés efectivo, quedará de la siguiente manera:

Fecha	Desembolsos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X2	-6.349	0	-6.349	6.349
31-12-X3	0	1.619	-1.619	7.968
31-12-X4	10.000	2.032	7.968	0

Para el devengo de ingresos financieros en el ejercicio, aplicando el nuevo tipo de interés efectivo del 25,50 %:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.619	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		1.619

.../...

.../...

En el ejercicio X4:

Código	Cuentas	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	2.032	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.032

Al vencimiento del ejercicio X4 se recibirá el importe de 10.000, tal y como se había estimado, por lo que procedemos en este momento a reconocer la entrada en bancos de ese importe, y dar de baja el bono que figura en libros de la entidad por la misma cantidad.

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos	10.000	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		10.000

1.1.11. Adquisición de créditos deteriorados: tratamiento en la NIC 39

El tratamiento que se da en la normativa internacional a la adquisición de créditos deteriorados difiere del que reconoce la consulta del BOICAC. Al igual que la consulta, el modelo que sigue la NIC 39 considera en la adquisición de créditos deteriorados las pérdidas ya incurridas en el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación.

«GA5 En algunos casos, los activos financieros se adquieren con un **descuento importante, reflejo de las pérdidas crediticias en las que se ha incurrido**. Las entidades **incluyen dichas pérdidas crediticias en los flujos de efectivo estimados al computar el tipo de interés efectivo.**»

Sin embargo, recoge un tratamiento distinto para los cambios de estimaciones con posterioridad a la adquisición. En lugar de diferir el reconocimiento de esos cambios de estimaciones, mediante la aplicación de un nuevo tipo de interés efectivo más elevado, se establece que los nuevos cambios de estimación se deben reconocer directamente en el resultado del ejercicio.

«GA8 Si una entidad revisa sus estimaciones de pagos o cobros, ajustará el **importe en libros del activo financiero o pasivo financiero** (o grupos de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo reales y estimados ya revisados. La entidad calculará nuevamente el importe en libros computando el valor actual de los

flujos de efectivo futuros estimados utilizando el tipo de interés efectivo original del instrumento financiero o, cuando proceda, el tipo de interés efectivo revisado calculado de acuerdo con el párrafo 92. **El efecto del ajuste se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del ejercicio.»**

EJEMPLO 13. Adquisición de créditos deteriorados. NIC 39

Con los datos del ejemplo anterior, realizar los asientos en la sociedad Vulture en caso de una modificación de las estimaciones sobre el importe recuperable, considerando como en el caso anterior que se fuese a recuperar íntegramente el nominal del crédito (de 10.000), en el caso de que la sociedad Vulture aplique la NIC 39.

Solución

Tal y como establece la guía de aplicación de la NIC 39, esa nueva estimación supondrá una modificación al valor por el que se deba reconocer el bono en las cuentas de la sociedad Vulture. Se debe valorar el mismo por el importe recuperable, descontando el cobro futuro de 10.000 al cierre del ejercicio X4 al 5 %, a pesar de que la entidad no haya reconocido previamente ningún importe como pérdida por deterioro. La diferencia entre el valor contable del bono (de 6.349) y ese importe recuperable (de 9.070) supone un beneficio en este momento de 2.721.

1 de enero de X3	
Valor contable	6.349
Valor recuperable	9.070
Diferencia (ingreso)	2.721

El asiento para ajustar el valor de la inversión, y reconocer el correspondiente beneficio, será el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
Inversiones financieras a vencimiento	2.721	
Beneficio por ajustes por cambios de valor		2.721

Debe reformularse en este momento el cuadro de amortización, conforme al cual reconocer los ingresos financieros en los siguientes ejercicios.

.../...

.../...

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
01-01-X3				9.070
31-12-X3	0	454	-454	9.524
31-12-X4	10.000	476	9.524	0

Por el devengo de ingresos financieros al cierre del ejercicio X3:

Cuentas	Debe	Haber
Inversiones financieras a vencimiento	454	
Ingresos financieros		454

Por el devengo de ingresos financieros al cierre del ejercicio X4:

Cuentas	Debe	Haber
Inversiones financieras a vencimiento	476	
Ingresos financieros		476

En ese momento se recibe el importe de 10.000, tal y como se había estimado previamente, dando de baja el bono, que figura en este momento por un importe de 10.000 en libros de la sociedad Vulture.

Cuentas	Debe	Haber
Bancos	10.000	
Inversiones financieras a vencimiento		10.000

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

**BOICAC núm. 89, marzo 2012. Consulta 2. Inmovilizado intangible. NRV 5.^a y 6.^a.
Sobre el tratamiento contable de la explotación de unos derechos de autor (NFC043966)**

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la explotación de unos derechos de autor.

Respuesta:

Una sociedad dedicada a la edición de libros tiene previsto lanzar junto a la edición impresa una versión electrónica (*e-book*) cuya distribución se realizará mediante descargas por internet. Para ello, adquiere a su autor el derecho a reproducir y distribuir una determinada obra. En particular, la consulta versa sobre el criterio que debe seguirse, ante la ausencia de un inventario físico, para valorar las existencias de los libros que se van a comercializar en formato electrónico.

La propiedad intelectual se encuentra regulada en el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (modificado parcialmente por la Ley 23/2006, de 7 de julio), que en su artículo 10 la define como «todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro».

Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, regulado en el artículo 14, de carácter irrenunciable e inalienable, y el derecho de explotación de su obra, regulado en el artículo 17, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

De acuerdo con el artículo 18, «se entiende por reproducción la fijación directa o indirecta, provisional o permanente, por cualquier medio y en cualquier forma, de toda la obra o de parte de ella, que permita su comunicación o la obtención de copias».

Y en cuanto a la distribución, el artículo 19 establece lo siguiente:

«1. Se entiende por distribución la puesta a disposición del público del original o de las copias de la obra, en un soporte tangible, mediante su venta, alquiler, préstamo o de cualquier otra forma.

2. (...)

3. Se entiende por alquiler la puesta a disposición de los originales y copias de una obra para su uso por tiempo limitado y con un beneficio económico o comercial directo o indirecto (...).»

Los derechos de explotación tienen un plazo limitado, pues según el artículo 26 «durarán toda la vida del autor y setenta años después de su muerte o declaración de fallecimiento».

Por último, hay que tener en cuenta que los derechos de explotación quedan amparados en el contrato de edición, cuyo concepto se recoge en el artículo 58 de la siguiente manera: «Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.»

Desde una perspectiva estrictamente contable, el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define como inmovilizaciones intangibles los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica (cuarta parte, definición del subgrupo 20). Estos elementos deben ser reconocidos en balance siempre y cuando cumplan los criterios establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) y en las normas de registro y valoración (NRV).

Para su reconocimiento, la NRV 5.^a «Inmovilizado intangible» del PGC exige que además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro contable regulados en el MCC, se cumpla el criterio de identificabilidad, lo que implica atender alguno de los dos siguientes requisitos:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

Por su parte, los activos se definen en el MCC como «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera

que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro». Los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5.º del MCC, «cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad».

De acuerdo con lo anterior, cabe concluir que los derechos adquiridos por la empresa para editar y distribuir los libros, en versión impresa y en formato electrónico, a través de internet, se registrarán como un inmovilizado intangible por su precio de adquisición, trayendo a colación por analogía los criterios incluidos en el PGC para la propiedad industrial, en cuya NRV 6.^a «Normas particulares sobre el inmovilizado intangible», se dispone:

«b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.»

En este sentido, la norma cuarta de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, que debe considerarse en vigor al amparo de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en todo aquello que no contradiga lo previsto en el PGC, establece lo siguiente:

«1. La "Propiedad industrial" se valorará por los costes incurridos para la obtención del derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente (...)

2. Los derechos de propiedad industrial se valorarán, por el precio de adquisición o coste de producción, tal y como se definen en el Plan General de Contabilidad. Para el caso de obtenerse como consecuencia de un proyecto de desarrollo de la propia empresa, su activación se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales derechos que estén pendientes de amortización, más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, y siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente Registro.

3. Las correcciones de valor a efectuar en los activos contabilizados como propiedad industrial, se realizarán de acuerdo a lo previsto en la NORMA DÉCIMA de esta Resolución.

4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.»

Por tanto, para el registro contable de los derechos adquiridos por la sociedad consultante, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 anterior, deberá emplearse una partida específica que se ubicará en el epígrafe A.I. del activo del balance.

En sintonía con estos criterios, cualquier desembolso relacionado con la elaboración del libro en soporte electrónico que cumpla la definición de activo se reconocerá como un mayor valor de los derechos de autor.

Respecto a la valoración posterior de los citados derechos, tal y como se ha indicado, el inmovilizado intangible debe ser objeto de amortización y, en su caso, corrección valorativa por deterioro. A tal efecto, podrán traerse a colación por analogía los criterios incluidos en la Consulta 2 del Boletín de este Instituto n.º 80 (NFC035921), de diciembre de 2009, sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual.

En consecuencia, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la generación de ingresos, circunstancia que a su vez llevaría a considerar que si existiesen existencias físicas de libros en soporte impreso en ellas no se incorporaría cuota de amortización alguna. Esto es, las cuotas de amortización deberían estar basadas en las expectativas racionales de generación de ingresos futuros de los derechos de autor sobre la obra adquirida (por ventas del soporte físico de la obra –libro, etc.– y por los ingresos a obtener mediante «descargas» por acceso digital a la obra) con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las desviaciones entre los ingresos previstos y los ingresos realmente obtenidos por la explotación de la obra, y en función de las nuevas expectativas aparecidas de explotación futuras del correspondiente derecho de autor.

El tratamiento de las existencias (unidades en soporte físico) seguirá las normas generales de cómputo del coste de las unidades vendidas y el coste de las unidades en existencias finales al cierre de cada ejercicio, aplicando el oportuno convenio de valoración de las salidas de manera consistente en el tiempo.

EJEMPLO

Nuestra editorial adquiere a comienzos del ejercicio X1 los derechos de autor sobre una obra, desembolsando al autor un total de 9.500 euros. Dicha obra se venderá en internet en formato digital (*e-book*). La maquetación digital de la obra tiene un coste de 500 euros. Se comienza en este momento la venta en formato digital, a un precio de 5 euros cada copia digital. La estimación inicial es que se consigan vender unas 5.000 copias a lo largo de los próximos 4 años. A finales de este año se han vendido un total de 2.500 copias digitales, manteniendo la previsión de ventas (de 5.000 copias digitales a lo largo de los próximos 4 años).

.../...

.../...

A lo largo del ejercicio X2 se venden otras 500 copias digitales. La caída de la demanda hace revisar el plan de ventas, estimando en este momento que las ventas totales de la obra serán de 4.000 copias, por lo que solo se esperan 1.000 copias en los dos próximos ejercicios.

Solución

Según la Consulta 2 del BOICAC 89 los desembolsos realizados por los derechos de reproducción de una obra en formato electrónico (*e-book*) deben reconocerse como un inmovilizado intangible por su precio de adquisición.

En nuestro ejemplo debe reconocerse el desembolso realizado por la compra de los derechos al autor, por un importe de 9.500, como un inmovilizado intangible.

Código	Cuentas	Debe	Haber
–	Derechos sobre <i>e-book</i> (activo intangible)	9.500	
572	Bancos		9.500

Aclara la propia consulta que cualquier desembolso realizado con la elaboración del libro en soporte electrónico que cumpla la definición de activo se debe reconocer como un mayor valor de los derechos de autor. En nuestro ejemplo, los costes de maquetación digital se deben incorporar como mayor valor de los derechos de autor.

Código	Cuentas	Debe	Haber
–	Derechos sobre <i>e-book</i> (activo intangible)	500	
572	Bancos		500

El criterio de valoración posterior de esos derechos de autor, al tratarse de un inmovilizado intangible, debe ser el coste menos correcciones de valor por amortización y deterioro. Se indica en la consulta que el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, ya que el patrón de consumo del activo está muy vinculado a la generación de ingresos. Las cuotas de amortización deben basarse en las expectativas racionales de generación de ingresos futuros de los derechos de autor. En nuestro ejemplo la previsión sobre la generación de ingresos futuros vendrá dada por los planes de ventas y la revisión de los mismos en los siguientes ejercicios. Al cierre del ejercicio X1 se estimaba que las ventas de la obra ascenderían a 5.000 unidades, habiéndose vendido hasta ese momento un total de 2.500. La amortización a reconocer en este ejercicio tiene que reflejar el consumo realizado hasta ese momento, habiéndose realizado ventas por un 50 % de las

.../...

.../...

estimadas en el plan de ventas. Ese porcentaje de consumo es el que se debe reflejar en la amortización de este año, por lo que debemos reconocer un gasto de amortización de 2.500 (50 % del plan de venta, por el valor contable de la obra de 10.000).

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	5.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		5.000

Esa previsión de la capacidad de generar ingresos debe ser revisada en los siguientes ejercicios, ajustando con base en las mismas el grado de consumo del activo a través de la amortización reconocida. En nuestro ejemplo al cierre del ejercicio X2 se revisa el plan de ventas, estimando que únicamente se venderán 4.000 copias. Al tratarse de un cambio de estimación, el ajuste a realizar a la amortización debe ser prospectivo. Se debe recalcular por lo tanto la amortización acumulada (grado de consumo) de los derechos de autor que debe figurar en libros de la sociedad. Hasta este momento se han vendido un total de 3.000 copias, siendo el plan de ventas de 4.000, lo que supone que se ha consumido un 75 % de los derechos de autor. La amortización acumulada debería figurar por tanto por un total de 7.500. En el ejercicio anterior se constituyó una amortización de 5.000, luego la diferencia entre ambos importes debe reconocerse en este momento como un gasto de amortización:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.500	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		2.500

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 90, julio 2012. Consulta 2. Inmovilizado material. NRV 2.^a y 3.^a. Amortización de un terreno y tratamiento contable de las obras de adecuación a realizar en el futuro.

SUMARIO:

Sobre el reconocimiento y valoración contable de un vertedero de residuos y las obras de adecuación del terreno que deban realizarse en un futuro.

Respuesta:

Una empresa ha adquirido una instalación de depósito de residuos integrada por el terreno rústico sobre el que se realizan los vertidos, la obra civil realizada (en particular, los muros de contención) y las oportunas licencias que permiten el vertido de una determinada cantidad de metros cúbicos de escombros. Completada esta cantidad, el propietario tiene la obligación de realizar una serie de obras de adecuación (entre otras, la explanación y reforestación del terreno).

La consulta versa sobre el criterio que debe seguir la empresa para contabilizar estos activos y las obras de adecuación a realizar en el futuro, bajo la hipótesis de que el acuerdo de concesión que se ha descrito queda fuera del alcance de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Las inversiones realizadas en el momento inicial se contabilizarán de acuerdo con la naturaleza y función que cumplan en el proceso productivo de la empresa, de conformidad con lo

dispuesto en el PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Por tanto, las licencias se reconocerán como un inmovilizado intangible y el terreno y la obra civil se reconocerán por separado como un inmovilizado material.

Estos activos se contabilizarán, en el momento inicial, por su precio de adquisición y con posterioridad por dicho valor menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

En este sentido, si bien el PGC señala que los terrenos normalmente tienen una vida útil ilimitada y, por tanto, no se amortizan, el caso descrito por el consultante constituye una excepción a esta regla general porque la vida útil del terreno sobre el que se asienta el vertedero está limitada por el plazo concesional o el periodo de tiempo en que se agote su capacidad de producción, si este último resultase inferior.

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los activos y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

En el caso que nos ocupa, la relación existente entre la cantidad de vertidos que se vayan realizando y el total admitido por la licencia constituye el mejor patrón de consumo de todos ellos. Por tanto, la empresa deberá seguir dicho criterio, tanto para el terreno, como para la construcción y para la licencia.

Respecto a las obras de adecuación a realizar, como paso previo para otorgarles un adecuado tratamiento contable, será preciso analizar cuál es la causa que determina el nacimiento de la obligación.

Si el compromiso que asume la empresa al adquirir la licencia pone de manifiesto en el momento inicial una obligación presente de rehabilitación de los terrenos, cuyo cumplimiento no puede eludir, habrá que estar a lo dispuesto en el apartado 1 de la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a «Inmovilizado material» del PGC, en cuya virtud, formará parte del precio de adquisición del inmovilizado material la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de un pasivo de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 15.^a «Provisiones y contingencias».

Los cambios en las estimaciones sobre el valor del activo y la provisión se tratarán de acuerdo con los criterios recogidos en el PGC para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

A mayor abundamiento, en relación con los terrenos, la NRV 3.^a «Normas particulares sobre el inmovilizado material» señala que: «si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se ob-

tengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes». De acuerdo con lo indicado, estos costes se amortizarán aplicando el mismo método de amortización que se siga para amortizar el terreno.

Por el contrario, si la obligación presente nace a medida que se desarrolla la actividad, supuesto de hecho que parece ser el descrito en la consulta, la empresa reconocerá una provisión sistemática y el correspondiente gasto por naturaleza conforme se vaya incurriendo en ella. Adicionalmente, en sintonía con lo previsto en el apartado 2 de la NRV 15.^a del PGC, a partir de la información disponible en cada momento, la provisión se valorará en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización del pasivo como un gasto financiero conforme se vayan devengando.

EJEMPLO

A comienzos del ejercicio X1 se adquiere un terreno rústico por importe de 60.000. Dicho terreno se utilizará como vertedero de residuos, para lo cual se construyen sobre el mismo unos muros de contención, con un coste de 30.000. Los costes incurridos en la obtención de las licencias ascienden a 10.000. Entre las condiciones de uso del terreno como vertedero se contempla que al final de la explotación la entidad debe realizar unas obras de explanación y reforestación del terreno, revertiendo la propiedad al final del periodo de concesión a la Administración pública. Se estima en este momento que las obras de adecuación del terreno tendrán lugar al cierre del ejercicio X4, con un coste para la empresa de 10.000. La capacidad del vertedero es de 1.000.000 m³.

El uso del vertedero en los siguientes ejercicios ha sido:

Año	m ³
X1	250.000
X2	200.000
X3	300.000
X4	250.000
Total	1.000.000

Al final del ejercicio X4, tal y como estaba previsto, se realizan las obras de adecuación sobre el terreno, finalizando la actividad sobre el mismo y revirtiendo la propiedad a la Administración. El tipo de interés de mercado es del 5 %.

.../...

.../...

Solución

La Consulta 2 del BOICAC 90 aclara el tratamiento contable que debe darse a un vertedero de residuos, y los diferentes componentes que lo conforman. En nuestro caso debe reconocerse como partidas diferenciadas:

- El terreno y la construcción, que se debe reconocer como un inmovilizado material, y en contra de la regla general que contempla el PGC, el terreno también debe someterse a amortización. No puede entenderse en nuestro ejemplo que el terreno tenga una vida útil ilimitada, sino que la vida útil del mismo está limitada por el plazo concesional y su capacidad de producción.
- La licencia debe reconocerse como un inmovilizado intangible. También debe someterse a correcciones por deterioro, a medida que se vaya consumiendo la capacidad de realizar vertidos sobre el terreno.
- La obligación de realizar las obras de adecuación darán lugar al reconocimiento de una provisión en cuentas de la sociedad. Considera la propia consulta que la obligación nace a medida que se desarrolla la actividad, por lo que se debe ir reconociendo dicha provisión de forma sistemática, y el correspondiente gasto, a medida que vaya incurriendo en ella. El importe de esas provisiones debe reconocerse por su valor actual, reconociendo un gasto financiero por la actualización de esos importes.

Para ir reconociendo el devengo de todos los componentes del vertedero (amortización del inmovilizado intangible, el inmovilizado material y la constitución de la provisión) aclara la propia consulta que se debe atender a la relación existente entre la cantidad de vertidos que se vayan realizando y el total admitido por la licencia. En nuestro caso utilizaremos las cifras que se dan en el enunciado para calcular el grado de consumo en cada uno de los ejercicios:

Año	m ³	Grado de consumo
X1	250.000	25 %
X2	200.000	20 %
X3	300.000	30 %
X4	250.000	25 %
Total	1.000.000	100 %

Ejercicio XI

En la adquisición, procedemos a reconocer cada uno de los elementos identificados dentro del vertedero de forma separada. El terreno tiene un coste de 60.000, por lo que se reconoce el mismo por dicho importe.

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
210	Terrenos	60.000	
572	Bancos		60.000

Sobre ese terreno se realiza una obra civil, consistente en unos muros de contención, con un importe de 30.000. Se reconoce la misma como una construcción incorporada al terreno.

Código	Cuentas	Debe	Haber
211	Construcciones	30.000	
572	Bancos		30.000

Los costes de obtención de la licencia ascienden a 10.000, por lo que debe reconocerse la misma en el activo de la sociedad como un inmovilizado intangible, y por dicho importe:

Código	Cuentas	Debe	Haber
-	Licencia de explotación del vertedero	10.000	
572	Bancos		10.000

Entiende la consulta que no se debe reconocer ningún importe por provisión en este momento, sino que la misma debe ir reconociéndose a medida que se vaya haciendo uso de la capacidad del vertedero.

Al cierre del ejercicio X1 se debe reconocer contablemente el consumo realizado de la capacidad del vertedero, devengando las cuotas de amortización correspondientes sobre cada uno de los elementos del vertedero que figuran en el balance en este momento. Según el enunciado, en el ejercicio X1 se ha utilizado un 25 % de la capacidad del vertedero, por lo que en esa medida se reconocerá la amortización del inmovilizado. El inmovilizado material que figura por el vertedero es de 90.000 (60.000 del terreno y 30.000 de la construcción), por lo que se debe reconocer una amortización de 22.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	22.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		22.500

.../...

.../...

El importe que figura en libros en el inmovilizado intangible por la licencia de uso del vertedero es de 10.000, por lo que la cuota de amortización del inmovilizado intangible que debe reconocerse será de 2.500.

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.500	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		2.500

El coste estimado de los gastos de adecuación del terreno es de 10.000. Ese importe de provisión debe constituirse de forma sistemática a medida que se vaya utilizando el vertedero, en función del consumo realizado del mismo en cada ejercicio. En nuestro ejemplo se ha utilizado el primer año un 25 % de la capacidad, por lo que en la misma medida se debe constituir la provisión (por un importe de 2.500). Como la provisión debe reconocerse por el valor actual del importe a desembolsar, ese importe que hemos calculado debe actualizarse en este momento, utilizando el tipo de interés de mercado del 5 %, lo que da un valor actual de 2.159,59.

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X1				2.159,59
31-12-X2	0	107,98	-107,98	2.267,57
31-12-X3	0	113,38	-113,38	2.380,95
31-12-X4	2.500	119,05	2.380,95	0,00

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	2.159,59	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		2.159,59

Ejercicio X2

En el ejercicio X2 el grado de consumo es del 20 %, por lo que en esa medida se debe reconocer la amortización del inmovilizado, tanto material como intangible, que figura en el balance por la inversión en el vertedero.

.../...

.../...

En el caso del inmovilizado material:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	18.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		18.000

Por la amortización del inmovilizado intangible:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		2.000

Se debe reconocer en este momento los gastos de actualización de la provisión, que se reconoció en el ejercicio anterior por importe de 2.159,59, al ser el tipo de interés de mercado del 5 %, el gasto financiero de actualización que debe reconocerse en este momento por actualización de la provisión es de 107,98.

Código	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	107,98	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		107,98

Al ir constituyéndose la obligación a medida que se produce el consumo de la capacidad del vertedero, debemos reconocer un importe adicional de provisión por el consumo realizado en este ejercicio del 20 %. Debe constituirse, por lo tanto, el importe equivalente a 2.000 (20 % × 10.000), actualizado en este momento al tipo de interés de mercado del 5 %. Actualizando ese importe se obtiene un valor de 1.814,06.

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X2				1.814,06
31-12-X3	0	90,70	-90,70	1.904,76
31-12-X4	2.000	95,24	1.904,76	0,00

.../...

.../...

Luego reconoceremos un incremento del valor de la provisión en ese importe:

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	1.814,06	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		1.814,06

Al cierre del ejercicio X2 figura la provisión en libros de la sociedad por un importe de 4.081,63 (2.159,59 constituidos al cierre del ejercicio X1, más la actualización de ese importe en X2 reconociendo unos gastos financieros de 107,98 más el importe constituido por el consumo de X2 de 1.814,06). Ese importe se corresponde con el valor actual del importe de los gastos de adecuación por el grado de consumo actual (del 45 %), actualizados al tipo de interés de mercado.

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X2				4.081,63
31-12-X3	0	204,08	-204,08	4.285,71
31-12-X4	4.500	214,29	4.285,71	0,00

Ejercicio X3

A lo largo del ejercicio X3 el grado de consumo del vertedero ha sido del 30 %, por lo que en esa medida se debe reconocer un gasto del ejercicio por la amortización del inmovilizado material:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	27.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		27.000

En la misma proporción (un 30 %) se debe reconocer la amortización del inmovilizado intangible que figura en libros de la sociedad por la licencia de uso del vertedero:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..		3.000

.../...

.../...

Debemos actualizar en este momento el valor de la provisión, que figuraba en libros al cierre del ejercicio anterior por un importe de 4.081,63. El tipo de interés de mercado es del 5 %, luego se debe reconocer un gasto financiero, por actualización de la provisión, por importe de 204,08.

Código	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	204,08	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		204,08

Debe constituirse además un incremento de la provisión, por la parte de la obligación que se ha asumido en este ejercicio por el consumo de la capacidad del vertedero (de 3.000; 30 % de los 10.000), actualizando el valor al tipo de interés de mercado en este momento, del 5 %:

Fecha	Pagos	Intereses	Amortización	Cte. amortizado
31-12-X3				2.857,14
31-12-X4	3.000	142,86	2.857,14	0,00

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	2.857,14	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		2.857,14

Ejercicio X4

El grado de consumo del vertedero en el ejercicio X4 fue del 25 %, por lo que las amortizaciones a reconocer son de 22.500 en el inmovilizado material y de 2.500 en el inmovilizado intangible:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	22.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		22.500

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	2.500	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..		2.500

Debe actualizarse el importe de la provisión, que figura en este momento por un valor de 7.142,86. El tipo de interés de mercado es del 5 %, por lo que se debe reconocer un gasto financiero, por actualización del importe de la provisión de 340,14.

Código	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	340,14	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		340,14

Se debe incrementar el valor de la provisión por el grado de consumo del vertedero a lo largo del ejercicio del 25 %. Al realizarse las obras de adecuación al cierre del ejercicio X4 no será necesario actualizar ese importe.

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	2.500	
145	Provisión para actuaciones medioambientales		2.500

La provisión figura reconocida en este momento por 10.000; importe que se estimó sería necesario para llevar a cabo las obras de adecuación del terreno. Según los datos del enunciado, ese importe estimado es el que finalmente se desembolsa por los gastos de adecuación, por lo que además del desembolso en este momento procedemos a dar de baja la provisión.

Código	Cuentas	Debe	Haber
145	Provisión para actuaciones medioambientales	10.000	
572	Bancos		10.000

Una vez realizadas las obras de adecuación del terreno, y finalizada la concesión, se revierte la propiedad del terreno a la Administración. Debemos dar de baja en este momento el importe que figura en libros de la sociedad, tanto por el inmovilizado material (como construcción y terrenos) como por el inmovilizado intangible (por la licencia de uso del vertedero). Al estar totalmente amortizados, en la baja de esos elementos no se verá afectado el resultado del ejercicio:

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
211	Construcciones	60.000	
210	Terrenos	30.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		90.000

Código	Cuentas	Debe	Haber
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..	10.000	
-	Licencia de explotación del vertedero		10.000

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 90, julio 2012. Consulta 5. Gastos e ingresos. Marco conceptual de la contabilidad. Convenio de colaboración con una entidad sin fines lucrativos.

SUMARIO:

Sobre el reflejo contable de la aportación económica realizada por una empresa a dos fundaciones con las que se ha suscrito un convenio de colaboración empresarial.

Respuesta:

El apartado 1 del artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala:

«Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una **ayuda económica** para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades».

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo **no constituye una prestación de servicios**.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, dispone que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro; que los gastos son decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen

en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales; que los pasivos son obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro; y que para reconocer un pasivo en el balance ha de ser probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

Pues bien, para poder otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos y, en particular, para concluir si el importe de la ayuda comprometida debe reconocerse como un gasto en el momento inicial de la firma del convenio, o si debe periodificarse a medida que se difunda la colaboración, la cuestión a dilucidar, como paso previo, es saber cuál es la causa del desplazamiento patrimonial.

Si una vez analizado el fondo económico del convenio de colaboración pudiera llegarse a concluir que las fundaciones asumen una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como la prestación de un servicio de publicidad y la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias debería ajustarse al principio de devengo y, en consecuencia, reconocerse a medida que se fuese incurriendo en la prestación del servicio por parte de las fundaciones.

Por el contrario, si después de realizar el citado análisis, se llegase a la conclusión que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra que conceder una ayuda a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica, en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración de la consultante en las actividades desarrolladas por las fundaciones, el acuerdo suscrito, a diferencia de los contratos de patrocinio (que se rigen por la Ley General de Publicidad) no parece que encierre dos obligaciones a ejecutar por las partes, sino que su naturaleza jurídica y, en consecuencia, económica, estaría más cercana a la donación. Si así fuese, desde un punto de vista contable, en la medida que la salida de recursos sea probable, y en sintonía con las definiciones que se han reproducido más arriba, la obligación incurrida por la empresa debería llevar a reconocer, en el momento inicial, un gasto y el correspondiente pasivo por el valor actual del importe total comprometido.

EJEMPLO

Editoriales La madreña suscribe en este ejercicio un convenio de colaboración empresarial con la Fundación para el fomento de la lectura. Dentro de ese convenio se pacta una aportación de 18.000 euros por parte de la editorial La madreña, a cambio la fundación se compromete a emplear parte de la aportación en la organización de un certamen literario durante los próximos tres años, en el que se otorgará el premio de «La madreña de oro» a la mejor obra de poesía presentada a dicho certamen.

.../...

.../...

Solución

En nuestro ejemplo, la fundación parece asumir una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, a la contraprestación recibida de la participación de la entidad aportante. El acuerdo conlleva la prestación de un servicio de publicidad, por lo que aplicando el criterio de devengo no debe reconocerse un gasto en el desembolso de la aportación, sino a medida que se vaya recibiendo dicho servicio de publicidad. Es por ello que en la aportación ese desembolso realizado se deba reconocer como un activo de la entidad, sin proceder a reconocer ese importe todavía en las cuentas de resultados:

Código	Cuentas	Debe	Haber
480	Gastos anticipados	18.000	
572	Bancos		18.000

A lo largo de los siguientes tres años se deberá ir devengando ese importe que se ha activado, reconociendo el correspondiente gasto de publicidad. En nuestro ejemplo, el certamen tiene un carácter anual durante los próximos tres años, por lo que se irá reconociendo anualmente la parte correspondiente, de un tercio, como gasto de publicidad del ejercicio, dándose de baja la parte que corresponda del activo reconocido por gastos anticipados.

Código	Cuentas	Debe	Haber
627	Publicidad	6.000	
480	Gastos anticipados		6.000

SEGUNDO EJERCICIO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE TÉCNICOS DE HACIENDA

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE MANAGEMENT BODY OF THE EMPLOYEE OF THE TREASURY

Anna Ayats Vilanova

Profesora del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, en el Cuerpo de Técnicos de Hacienda convocado por Resolución de 11 de marzo de 2013 (BOE de 21 de marzo)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades.** Ampliación de capital social con aportaciones no dinerarias, reducción de capital social para eliminar pérdidas.
- Caso 2. Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado, revisión extraordinaria de inmovilizado, provisión para desmantelamiento.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Operaciones con existencias, compras, permutas y valoración al cierre del ejercicio.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación y cálculo del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.
- Caso 5. Matemáticas financieras.** Cálculo de las cuotas de *leasing*, cuadro de amortización, cálculo del tipo de interés efectivo y toma decisión financiación.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad de sociedades

APARTADO 1

La sociedad anónima Laestrella, que se dedica a la compraventa de mercaderías, presenta el 31 de diciembre de 20X2 el siguiente balance de situación, expresado en euros:

Importe	Activo	Patrimonio neto y pasivo	Importe
400.000	Inmovilizado intangible	Capital social	1.000.000
(200.000)	(Amortización acumulada inmovilizado intangible)	Prima de emisión de acciones	200.000
(100.000)	(Deterioro de valor del inmovilizado intangible)	Reserva legal	100.000
2.000.000	Inmovilizado material	Reservas voluntarias	40.000
(900.000)	(Amortización acumulada inmovilizado material)	(Acciones propias)	(20.000)
(300.000)	(Deterioro de valor del inmovilizado material)	(Resultado negativo del ejercicio)	(1.300.000)
400.000	Inversiones inmobiliarias	(Resultados negativos ejercicios anteriores)	(600.000)
(80.000)	(Amortización acumulada inversiones inmobiliarias)	Pasivo no corriente	2.000.000
(40.000)	(Deterioro valor inversiones inmobiliarias)	Pasivo corriente	700.000
1.000.000	Existencias		
(500.000)	(Deterioro de valor de las existencias)		
900.000	Deudores comerciales		
(500.000)	(Deterioro valor créditos operaciones comerciales)		
			.../...

Importe	Activo	Patrimonio neto y pasivo	Importe
.../...			
12.200	Créditos a terceros		
(6.100)	(Deterioro de valor de créditos a corto plazo)		
33.900	Tesorería		
2.120.000	Total	Total	2.120.000

Información complementaria referida al contenido del balance:

- El valor nominal de las acciones es de 1 euro y se encuentran totalmente desembolsadas.
- La sociedad posee en cartera 40.000 acciones propias.
- El crédito a corto plazo vence el día 1 de agosto del ejercicio siguiente. Devenga unos intereses del 4% anual, a cobrar el mismo día que vence el crédito. Este se concedió el 1 de agosto del ejercicio 20X1 y cada año vence el crédito en la misma cuantía.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X3:

1. El 1 de abril de 20X3 se celebra la junta general de accionistas y toma, entre otros, los siguientes acuerdos que se ejecutarán a lo largo del ejercicio:
 - a) Las pérdidas del ejercicio se destinan a resultados negativos de ejercicios anteriores.
 - b) Para evitar la disolución de la sociedad acuerda ampliar capital en la cuantía mínima, suficiente para alcanzar el equilibrio legal. La sociedad se acoge a la normativa existente en estos años, conforme a la cual no se computan ciertas pérdidas reconocidas en las cuentas anuales, que no computan para la disolución prevista en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC). La ampliación se llevará a cabo emitiendo acciones nuevas, de valor nominal 1 euro, con derecho preferente a favor de los antiguos accionistas. Al mismo tiempo, los accionistas se comprometen a aportar otro euro, por cada acción que suscriban, con el destino específico de eliminar pérdidas cuando la empresa lo estime oportuno.
 - c) Acuerda reducir capital para eliminar pérdidas, con el fin de evitar en el futuro verse obligada por ley a proceder en estos términos.

2. El 1 de mayo de 20X3 se inscribe en el Registro Mercantil la ampliación de capital, abonando, por gastos de la ampliación 800 euros. El desembolso ha sido total, a través de bancos. Además los accionistas aportaron 1 euro por acción suscrita, con la finalidad de eliminar pérdidas, tal como se acordó en la junta general celebrada recientemente.
3. El 15 de julio de 20X3 adquiere en la Bolsa 1.000 acciones, de nominal 2 euros, al precio de 3 euros cada una, con desembolso por bancos. Las acciones son de la sociedad Lamenor y se adquieren para ser vendidas a corto plazo.
4. El 1 de agosto de 20X3 consigue cobrar los intereses del crédito y acuerda con el deudor un aplazamiento de 1 año más del principal del crédito, pero a partir de este momento el interés del mismo será del 6% anual.
5. El 15 de septiembre de 20X3 inscribe en el Registro Mercantil la reducción de capital para eliminar la totalidad de las pérdidas. La sociedad utilizó para tal fin las reservas en la cuantía mínima permitida por la norma legal. Los gastos incurridos en el proceso se elevaron a 500 euros, abonados por bancos.
6. El 1 de noviembre de 20X3 vende la totalidad de las acciones propias, por su valor nominal, a través de bancos.
7. El 15 de diciembre de 20X3 el banco comunica a la sociedad que la sociedad Lamenor ingresó en su cuenta corriente 200 euros, que corresponden al dividendo a cuenta acordado por esta sociedad.
8. El 31 de diciembre de 20X3 las acciones de la sociedad Lamenor cotizan en el mercado a 2,40 euros cada una.

APARTADO 2

La sociedad Lamenor posee al cierre del ejercicio 20X2, entre otras partidas, 20.000 acciones de la sociedad Laestrella, calificadas de disponible para la venta. En el momento de la compra pagó por cada acción 0,8 euros. Al cierre del ejercicio 20X2 las acciones cotizan en el mercado secundario de valores a 0,6 euros la acción y los gastos de la venta por acción son de 0,01 euros.

Operaciones realizadas en el ejercicio 20X3:

1. El 1 de abril de 20X3 la sociedad asiste a la junta general de accionistas de la sociedad Laestrella y tiene conocimiento de todos los acuerdos tomados en la misma.
2. El 1 de mayo de 20X3 suscribe las acciones que le corresponden en la ampliación de capital de la sociedad Laestrella, abonando su importe por bancos. Igualmente aporta 1 euro por acción suscrita con la única finalidad de eliminar pérdidas de la sociedad Laestrella.

3. El 15 de septiembre de 20X3 tiene conocimiento de la reducción de capital llevada a cabo por la sociedad Laestrella.
4. El 15 de diciembre de 20X3 abona el dividendo a cuenta a los titulares de 1.000.000 de acciones emitidas, según acuerdo adoptado por el consejo de Administración y cumpliendo con la legalidad vigente.
5. El 31 de diciembre de 20X3 las acciones de Laestrella cotizan en la Bolsa a 0,8 euros la acción.

Trabajo a realizar:

Realice las anotaciones contables que corresponda siguiendo el orden señalado en los puntos desarrollados en ambas sociedades.

(Para la resolución del este supuesto no es necesario que utilice las cuentas de los grupos 8 y 9 del Plan General de Contabilidad).

(En el caso de que el opositor estime que en algún punto de los apartados anteriores no es preciso realizar ninguna anotación contable, deberá hacerlo constar).

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN

APARTADO 1. CONTABILIDAD SOCIEDAD LAESTRELLA

1. 1 de abril de 20X3. Acuerdos que toma la junta de accionistas

Las pérdidas del ejercicio 20X2 se destinan a resultados negativos para compensarse en un futuro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
121	Resultado negativo ejercicio 20X2	1.300.000,00	
129	Resultado del ejercicio		1.300.000,00

La situación patrimonial de la empresa a 31 de diciembre de 20X2 es la siguiente:

Capital social	1.000.000
Prima de emisión	200.000
Reserva legal	100.000
Reservas voluntarias	40.000
Acciones propias	(20.000)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(600.000)
Patrimonio neto 31 de diciembre de 20X1	720.000
Resultado negativo 20X2	(1.300.000)
Patrimonio neto 31 de diciembre de 20X2	-580.000

La sociedad presenta patrimonio neto negativo. El Real Decreto-Ley 3/2013, de 22 de febrero, ha prorrogado durante el 2013 que para determinar si la empresa se debe disolver o compensar las pérdidas, no se tengan en cuenta los deterioros del inmovilizado material, de las inversiones inmobiliarias y de las existencias.

Deterioro del inmovilizado material	300.000
Deterioro de inversiones inmobiliarias	40.000
Deterioro de existencias	500.000
Total de deterioros que no computan para compensar pérdidas	840.000
Saldo de la cuenta de «Resultados negativos ejercicios anteriores»	-1.900.000
(600.000 + 1.300.000)	
Corregido por los deterioros contables	+ 840.000
Pérdidas que afectan a la obligatoriedad de compensar pérdidas.....	-1.060.000
Capital social	1.000.000
Prima de emisión	200.000
Reserva legal	100.000
Reservas voluntarias.....	40.000
Acciones propias	(20.000)
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(1.060.000)
Patrimonio neto (31 de diciembre de 20X2)	260.000

El artículo 363 del TRLSC regula que si el $PN < \frac{1}{2}$ capital social, está obligada a resolver la situación patrimonial, ya que en caso contrario debería disolver la sociedad.

Si decide ampliar para mantener el equilibrio patrimonial por el importe mínimo, para ello hace falta tener un patrimonio neto igual a 500.000 euros, que es la mitad del capital social, lo que significa que debería ampliar por $500.000 - 260.000 = 240.000$ euros.

Si el valor de las acciones a emitir es de 1 euro, se deben emitir 240.000 acciones. Teniendo en cuenta que es una ampliación de capital con aportaciones dinerarias y que existen 40.000 acciones propias, las cuales no generan derecho de suscripción, el número de derechos es de:

$$1.000.000 - 40.000 = 960.000$$

Por tanto, la proporción de las acciones es:

$$\frac{240.000}{960.000} = \frac{1}{4} \rightarrow 1 \text{ nueva por 4 antiguas}$$

2. 1 de mayo de 20X3. Por la ampliación de capital y la aportación a fondo perdido para compensar pérdidas

Por la emisión de títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (240.000 acciones × 1 euro)	240.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		240.000,00

Por la suscripción y desembolso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	240.000,00	
190	Acciones o participaciones emitidas		240.000,00

Por la aportación adicional de 1 euro a fin de compensar pérdidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	240.000,00	
118	Aportaciones de socios o propietarios		240.000,00

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	240.000,00	
100	Capital social		240.000,00

Por los gastos de ampliación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias por gastos de operaciones con socios	800,00	
572	Bancos, c/c		800,00

3. 15 de julio de 20X3. Por la compra de acciones de Lamenor

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (1.000 acciones × 3 euros)	3.000,00	
572	Bancos, c/c		3.000,00

El enunciado nos indica que se adquieren para ser vendidas a corto plazo lo que significa que se clasifica como cartera de negociación y la compra se codifica en la cuenta (540) Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.

4. 1 de agosto de 20X3. Cobro de los intereses del crédito

En el balance de 31 de diciembre de 20X2 figura la cuenta «Créditos con terceros» por importe de 12.200 euros, que incluye principal más los intereses devengados desde el mes de agosto hasta finales de 20X2. A continuación se determina el principal:

$$X = \text{principal}$$

$$X + X \times 0,04 \times 5/12 = 12.200$$

Principal = 12.000 euros y los intereses devengados son 200 euros.

Por el devengo de los intereses de enero a julio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
547	Intereses a corto plazo de créditos	280,00	
762	Ingresos de créditos a corto plazo ($12.000 \times 0,04 \times 7/12$)		280,00

Por el cobro de los intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	480,00	
547	Intereses a corto plazo de créditos ($12.000 \times 0,04$)		480,00

Por el ajuste del deterioro de valor:

Se renegocia el principal a pagar dentro de un año más un 6% de interés, por tanto la cantidad que se espera recibir dentro de un año es $12.000 + 12.000 \times 0,06 = 12.720$ euros.

La norma de registro y valoración (NRV) 9.^a 2.1.3 del Plan General Contable (PGC) indica que el deterioro de valor se determina por la diferencia entre el valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros descontados al tipo efectivo calculado en el momento del reconocimiento inicial.

Valor en libros del principal ($12.000 - 6.100$)	5.900,00
Importe recuperable ($12.720/1,04$)	12.230,77
(Hay que actualizar interés contractual inicial)	
Reversión del deterioro	<u>6.330,77</u>

El límite de la reversión del deterioro es el valor en libros del crédito si no se hubiese registrado deterioro, por eso se cancelan los 6.100 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
598	Deterioro de valor de créditos a corto plazo	6.100,00	
7993	Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras empresas		6.100,00

5. 15 de septiembre de 20X3. Por la reducción de capital para compensar la totalidad de las pérdidas

Antes de compensar las pérdidas, la situación patrimonial en la fecha actual es la siguiente:

Capital social	1.240.000
Prima de emisión	200.000
Reserva legal	100.000
Reservas voluntarias	39.200
Acciones propias	(20.000)
Aportaciones de los socios	240.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(1.060.000)
Patrimonio neto	<u>739.200</u>

Si quiere eliminar la totalidad de las pérdidas que regula la normativa mercantil, el importe es de 1.060.000 euros, aunque contablemente figuren registradas 1.900.000 euros. Para ello tiene la obligación de utilizar las reservas disponibles y la reserva legal no puede superar el 10 % del nuevo capital social.

Si a las pérdidas que se exige compensar descontamos la prima de emisión, las reservas voluntarias y la aportación de los socios para compensar pérdidas, nos queda el siguiente saldo:

1.060.000 – 200.000 (prima emisión) – 39.200 (reservas voluntarias) – 240.000 (aportación de socios) = 580.800 euros.

X = reducción del capital social

Y = reducción de la reserva legal

X + Y = 580.800

$(1.240.000 - X) \times 0,10 = 100.000 - Y$

Se despeja la reserva legal en la primera ecuación: $Y = 580.800 - X$

Y se sustituye en la segunda ecuación: $(1.240.000 - X) \times 0,10 = 100.000 - (580.800 - X)$

$124.000 - 0,10 X = 100.000 - 580.800 + X$

$604.800 = 1,1 X$

$X = 604.800/1,1 = 549.818$

$Y = 580.800 - 549.818 = 30.982$

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	549.818,00	
110	Prima de emisión	200.000,00	
112	Reserva legal	30.982,00	
113	Reservas voluntarias	39.200,00	
118	Aportaciones de los socios	240.000,00	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		1.060.000,00

Nuevo capital social (1.240.000 – 549.818) 690.182 euros

Reserva legal (100.000 – 30.982)..... 69.018 euros

No supera el 10% del nuevo capital, por tanto no la utilizamos para facilitar el reparto de dividendos en un futuro, ya que el enunciado indica utilizar las reservas en la cuantía mínima.

Se supone que la reducción de capital se hace retirando acciones de circulación, no modificando el valor nominal.

Por los gastos de reducción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias por gastos de operaciones con socios	500,00	
572	Bancos, c/c		500,00

6. 1 de noviembre de 20X3. Por la venta de las acciones propias

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (40.000 acciones × 1 euro)	40.000,00	
108	Acciones propias en situaciones especiales		20.000,00
113	Reservas voluntarias		20.000,00

7. 15 de diciembre de 20X3. Por el cobro del dividendo a cuenta

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	200,00	
7603	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		200,00

Si el dividendo a cuenta estuviese aprobado antes de la compra del 15 de julio, se registraría como menor coste de las acciones, ya que en enunciado de Lamenor no deja claro cuándo lo aprueba el consejo de Administración.

8. 31 de diciembre de 20X3. Por el ajuste a valor razonable de las acciones de la sociedad Lamenor

Valor en libros.....	3.000 euros
Valor razonable al cierre del ejercicio (1.000 acciones × 2,40).....	2.400 euros
Ajuste negativo.....	600 euros

Al ser cartera de negociación el ajuste a valor razonable va directamente a pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	600,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		600,00

APARTADO 2. CONTABILIDAD SOCIEDAD LAMENOR

1. 1 de abril de 20X3. Acuerdos de la junta de accionistas de Laestrella

Como existen pérdidas y no se reparten beneficios, no procede apunte contable por el traspaso a resultados negativos, ya se habrá tenido en cuenta en el ajuste a valor razonable en la fecha de cierre de 20X2.

2. 1 de mayo de 20X3. Suscribe las acciones nuevas

La ampliación era que por cada 4 viejas se suscribe una acción nueva, si tiene 20.000 acciones viejas, quiere decir que suscribe 5.000 nuevas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio [5.000 acciones (1 euro + 1 euro)]	10.000,00	
572	Bancos, c/c		10.000,00

La aportación a fondo perdido de 1 euro es mayor coste, el precio medio ponderado de la inversión en la sociedad Laestrella es de:

$$20.000 \text{ acciones} \times 0,80 + 5.000 \text{ acciones} \times 2 \text{ euros} / 25.000 \text{ acciones} = 1,04 \text{ euros.}$$

3. 15 de septiembre de 20X3. Por la reducción de capital

No procede asiento contable. Ajustaremos la cartera al cierre de ejercicio, ya que el objetivo es restablecer el equilibrio patrimonial.

4. 15 de diciembre de 20X3. Por el pago del dividendo a cuenta

Por la aprobación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo a cuenta	200.000,00	
526	Dividendo activo a pagar (1.000.000 acciones $\times$ 0,20 euros)		200.000,00

Por el pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar (1.000.000 acciones $\times$ 0,20 euros)	200.000,00	
572	Bancos, c/c.....		200.000,00

El importe de 0,20 euros por acción se obtiene por el punto 7 del apartado 1 que le ingresan a la sociedad Laestrella 200 euros, si tiene en cartera 1.000 acciones, el dividendo aprobado es de 0,20 euros por acción.

5. 31 de diciembre de 20X3. Por el ajuste a valor razonable

Valor en libros (20.000 acciones $\times$ 0,60 + 10.000)	22.000
Valor razonable (25.000 acciones $\times$ 0,80)	20.000
Ajuste negativo	2.000

La posible pérdida global es de 25.000 acciones $\times$ (1,04 – 0,80) = 6.000 euros.

$$6.000 \text{ euros} / 26.000 \text{ euros} = 23,08\%$$

Como la posible pérdida que se acumula no es igual o superior al 40% y no sabemos la tendencia del último año y medio, el ajuste se considera gasto de patrimonio neto, no deterioro de valor.

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes negativos en activos disponibles para la venta	2.000,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		2.000,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

Operaciones realizadas por la sociedad anónima Lainnovadora:

1. El 1 de febrero de 20X3 encarga a la sociedad Preston la fabricación de una máquina de alta precisión revolucionaria en el mercado actual. Está previsto que la duración de la construcción de la máquina sea de 3 meses y su entrega tenga lugar el día 1 de mayo de 20X3. En el momento de la entrega está previsto que la máquina tenga un coste de 1.000.000 de euros a abonar al fabricante. De acuerdo con la situación financiera de los mercados, se llega al acuerdo de que Lainnovadora entregue el 1 de febrero de 20X3 un anticipo de 500.000 euros y el resto se abonará el 1 de mayo de 20X3.
2. La máquina se recibe el día 1 de mayo de 20X3, tal como estaba previsto. Se abona el importe pendiente, con un descuento por pronto pago de 20.000 euros. A partir de este momento tiene lugar el transporte de la misma, con el seguro correspondiente, la ubicación de la máquina en la nave industrial habilitada al efecto y se da comienzo al periodo de pruebas. Se adquiere la materia prima correspondiente a la máquina, se consumen suministros como agua, gas, electricidad, así como mano de obra, amortizaciones, sueldos de empleados, etc. Todas estas partidas las viene contabilizando la sociedad Lainnovadora. Por todos estos conceptos, la sociedad ha contabilizado unos gastos de 190.000 euros.
3. La máquina está completamente operativa el 1 de junio de 20X3 y este mismo día da comienzo a su producción en las condiciones previstas.
4. El fabricante de la máquina especifica que cada dos años el elemento tendrá que someterse a una revisión extraordinaria en la que tendrán que sustituirse determinadas piezas de la máquina, que en la actualidad tienen un coste de 20.000 euros y los gastos de la operación se elevan a 2.000 euros, a valor actual. La sociedad Preston se encargará de esta operación. El tiempo estimado en el que la máquina no estará operativa será de 1 día.
5. La vida útil de la máquina se estima en 6 años, al cabo de los cuales tendrá que ser retirada, lo que conlleva unos costes, estimados para ese momento de 120.000 euros. Esta operación la efectuará el propio fabricante, con el que se adquiere el compromiso de pago futuro.

6. El 1 de junio de 20X5 el coste de las piezas sustituidas y los gastos de la operación abonados se elevaron a 22.000 y 2.000 euros, respectivamente.
7. El 1 de junio de 20X7 el coste de las piezas sustituidas y los gastos de la operación abonados se elevaron a 24.000 y 3.000 euros, respectivamente.

Trabajo a realizar:

De acuerdo con la información que contiene este supuesto, realice los cálculos oportunos y contabilice las operaciones en las siguientes fechas:

1. 1 de febrero de 20X3.
2. 1 de mayo de 20X3.
3. 1 de junio de 20X3.
4. 31 de diciembre de 20X3.
5. 1 de junio de 20X5.
6. 1 de junio de 20X7.
7. 31 de diciembre de 20X7.
8. 1 de junio de 20X9.

(En el caso de que el opositor estime que deberá proceder a la realización de algún cálculo de actualización financiera de valores, el tipo que deberá utilizar es el 6 % anual).

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN

1. Anticipo del inmovilizado por la máquina

1 de febrero de 20X3. Por el pago del anticipo

	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipo para inmovilizaciones materiales	500.000,00	
572	Bancos, c/c		500.000,00

2. 1 de mayo de 20X3. Entrega de la máquina

En la recepción de la máquina falta ubicar, montarla e iniciar el periodo de pruebas que dura desde el 1 de mayo de 20X3 hasta el 1 de junio de 20X3 (un mes). Como el periodo de construcción y puesta a punto no supera el año no se considera efecto financiero en el anticipo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje (1.000.000 – 20.000)	980.000,00	
239	Anticipo para inmovilizaciones materiales		500.000,00
572	Bancos, c/c (500.000 – 20.000)		480.000,00

La NRV 2.^a 1.1 del PGC del inmovilizado material regula que cualquier descuento en factura se considera menos precio de adquisición y los gastos relacionados con instalación, pruebas y montajes que están registrados como gasto del ejercicio deben activarse e incluirse como mayor coste de la máquina.

31 de mayo de 20X3. Por la activación de los gastos previos a la puesta en funcionamiento

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje	190.000,00	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado en curso		190.000,00

3. 1 de junio de 20X3. Por la entrada en funcionamiento de la máquina

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	1.232.595,26	
213	Revisión extraordinaria (valor actual)	22.000,00	
233	Maquinaria en montaje		1.170.000,00
143	Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado [120.000/(1,06) ⁶]		84.595,26

La NRV 3.^a g) habla de amortizar por separado el coste de la revisión extraordinaria, teniendo en cuenta el periodo que media hasta la siguiente revisión. Si estos costes no están especificados en la adquisición, a efectos de su identificación se podrá utilizar el valor actual de mercado de una operación similar. Además, en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

(ICAC) del inmovilizado material del 1 de marzo de 2013, habla de identificar del coste del activo los desembolsos necesarios para realizar la inspección, por ello se incluyen los gastos de la operación.

4. 31 de diciembre de 20X3. Ajustes de cierre de ejercicio

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	126.252,32	
2813	Amortización acumulada revisión extraordinaria (elemento separado) $(22.000/2 \text{ años} \times 7/12)$		6.416,67
2813	Amortización acumulada de maquinaria $[(1.232.595,26/6 \text{ años}) \times 7/12]$		119.835,65

Por la actualización del efecto financiero de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones $\{84.595,26 [(1,06)^{7/12} - 1]\}$	2.924,84	
143	Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		2.924,84

5. 1 de junio de 20X5. Por los costes de la revisión extraordinaria

Por la cuota de amortización de las piezas que hay que sustituir de enero a mayo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	4.583,33	
2813	Amortización acumulada revisión extraordinaria (elemento separado) $(22.000/2 \text{ años} \times 5/12)$		4.583,33

Por la baja de las piezas que se sustituyen:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada revisión extraordinaria (elemento separado)	22.000,00	
213	Revisión extraordinaria maquinaria		22.000,00

Por el coste de las nuevas piezas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Revisión extraordinaria maquinaria	24.000,00	
572	Bancos, c/c		24.000,00

6. 1 de junio de 20X7. Por los costes de la segunda revisión extraordinaria

Por la cuota de amortización de las piezas que hay que sustituir de enero a mayo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	5.000,00	
2813	Amortización acumulada revisión extraordinaria (elemento separado) (24.000/2 años × 5/12)		5.000,00

Por la baja de las piezas que se sustituyen:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2813	Amortización acumulada revisión extraordinaria (elemento separado)	24.000,00	
213	Revisión extraordinaria maquinaria		24.000,00

Por el coste de las nuevas piezas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Revisión extraordinaria maquinaria	27.000,00	
572	Bancos, c/c		27.000,00

7. 31 de diciembre de 20X7. Por los ajustes de cierre de ejercicio

Por la amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	213.307,54	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
2813	Amortización acumulada revisión extraordinaria (elemento separado) $(27.000/2 \text{ años} \times 7/12)$		7.875,00
2813	Amortización acumulada de maquinaria $(1.232.595,26/6 \text{ años})$		205.432,54

Por la actualización del efecto financiero de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	6.254,27	
	$\{[(84.595,26 + 2.924,84) \times (1,06)^3] \times 0,06\}$		
143	Provisión por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		6.254,27

8. 1 de junio de 20X9. Por la baja de maquinaria

Por la amortización previa a la baja del activo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	91.221,89	
2813	Amortización acumulada revisión extraordinaria (elemento separado) $(27.000/2 \text{ años} \times 5/12)$		5.625,00
2813	Amortización acumulada de maquinaria $[(1.232.595,26/6 \text{ años}) \times 5/12]$		85.596,89

Por la actualización del efecto financiero de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	2.878,36	
	$[(84.595,26 + 2.924,84) \times (1,06)^5] \times [1,06^{5/12} - 1]$		
5293	Provisión a corto plazo por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado		2.878,36

Por la baja de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5293	Provisión a corto plazo por obras de desmantelamiento, retiro o rehabilitación	120.000,00	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
2813	Amortización acumulada revisión extraordinaria (elemento separado)	27.000,00	
2813	Amortización acumulada de maquinaria	1.232.595,26	
213	Revisión extraordinaria		27.000,00
213	Maquinaria		1.232.595,26
572	Bancos, c/c		120.000,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

La sociedad anónima Musicae se dedica a la venta de un único instrumento musical. Adquiere violines y dos tipos de fundas. Una de ellas se vende junto con el producto, es de material flexible y precio económico. Sin embargo, el cliente puede elegir la funda rígida, más segura y de mejor calidad, aunque más cara.

A los clientes que adquieren el producto, la sociedad les regala un libro de partituras de música clásica fáciles de tocar y de temas conocidos. También les hace entrega de manera gratuita de un catálogo donde se explica con detalle el método ideal para su conservación.

En el año 20X3 realiza las operaciones siguientes:

- Adquiere 100 violines a un precio unitario de 800 euros, 40 fundas de precio económico por 100 euros la unidad y 40 fundas rígidas a 200 euros cada una. Las fundas se abonan a través de bancos, mientras que los violines se abonan a los 90 días. Los pagos al contado tienen un descuento por pronto pago de un 10% sobre el precio original.
- Encarga los libros de las partituras que entregará a los clientes que compren el producto. Recibe 100 unidades, abonando 2.000 euros a través de bancos. Recibe también los 100 catálogos encargados, donde se explica con detalle el procedimiento recomendado para la conservación de los instrumentos, aplazando el importe a abonar, que asciende a 800 euros.
- Vende 30 violines con la funda económica y 20 violines con la funda rígida. El precio de venta de los primeros es de 1.200 euros la unidad, con funda incluida y los otros violines se venden cada uno a 1.300 euros, incluida la funda rígida. El 50%

de las ventas se realiza al contado y el resto se aplaza a 4 meses. En cada venta se hace entrega de un libro de partituras y un catálogo. Las fundas se venden a 110 euros la funda económica y 220 euros la funda rígida.

- d) Con el fin de diversificar el negocio llega a un acuerdo con otro distribuidor en el sentido de permutar 20 violines con funda rígida por 20 violas con su correspondiente funda y además entrega 1.000 euros en efectivo. No se entregan libros de partituras ni catálogos. La operación de permuta se considera no comercial.
- e) Al cierre del ejercicio se plantean las siguientes cuestiones:
- Se estima que el 10 % de la cuantía pendiente de cobro a clientes se considera de difícil cobro.
 - Las violas adquiridas está previsto que se vendan a través de expertos conocedores del negocio, por lo que se estima que los gastos de la venta de cada uno de estos instrumentos será de 100 euros y el precio de venta será inferior en un 5 % al precio por el que se habían contabilizado en la permuta.

Trabajo a realizar:

De acuerdo con la información que contiene este supuesto, realice los cálculos oportunos y contabilice las operaciones siguiendo el orden establecido en el enunciado.

(El opositor debe hacer abstracción de las consideraciones fiscales derivadas de las operaciones).

SOLUCIÓN

APARTADO A. COMPRA DE VIOLINES Y FUNDAS

Por la compra de violines se pagan a 90 días:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías (violines) (100 violines × 800 euros)	80.000,00	.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
...	...		
400	Proveedores		80.000,00

Por las compras de las fundas que como se abonan al contado tienen un descuento del 10 %:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos (fundas económicas) (40 fundas × 100 euros × 90 %)	3.600,00	
572	Bancos, c/c		3.600,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos (fundas rígidas) (40 fundas × 200 euros × 90 %)	7.200,00	
572	Bancos, c/c		7.200,00

Como los violines pueden ir con funda económica o rígida, se trata de llevar un control por separado a nivel de existencias, además de tener un coste distinto. Las fundas sirven para la protección del violín, por tanto, se considera como envase y embalaje.

La NRV 10.^a 1.1 del PGC indica que los descuentos en factura se consideran menos precio de adquisición, de ahí que el pronto pago se considera menos coste de las fundas.

APARTADO B. ENCARGO DE PARTITURAS Y CATÁLOGOS

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos (libros partituras) (100 unidades)	2.000,00	
572	Bancos, c/c		2.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos (catálogos) (100 catálogos)	800,00	
400	Proveedores		800,00

APARTADO C. VENTA DE VIOLINES

Por la venta de violines con fundas económicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	18.000,00	
430	Clientes	18.000,00	
700	Venta de violines (30 violines × 1.090)		32.700,00
704	Venta de fundas económicas (30 fundas × 110)		3.300,00

Por la venta de violines con fundas rígidas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	13.000,00	
430	Clientes	13.000,00	
700	Venta de violines (20 violines × 1.080)		21.600,00
704	Venta de fundas económicas (20 fundas × 220)		4.400,00

Por la entrega gratuita de los catálogos y las partituras:

No procede asiento contable. Formaría parte del coste de ventas y al tener registradas las compras y al regularizar las existencias finales, tendremos el coste de las partituras y catálogos entregados.

Coste de un catálogo (800 euros/100 unidades) 8 euros

Coste de una partitura (2.000 euros/100 unidades) 20 euros

Se han entregado 50 catálogos y 50 partituras.

APARTADO D. PERMUTA DE VIOLINES

La NRV 14.^a del PGC indica que la permuta de bienes o servicios similares no supone el registro de ningún ingreso, en todo caso una reclasificación de existencias, tal como indica el enunciado es permuta no comercial.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías (violas)	16.800,00	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
602	Compra de otros aprovisionamientos (fundas rígidas)	3.800,00	
610	Variación existencias de mercaderías (violines) (20 violines × 800 euros)		16.000,00
612	Variación existencias de otros aprovisionamientos (fundas rígidas) (20 fundas × 180 euros)		3.600,00
572	Bancos, c/c		1.000,00

El coste adicional de 1.000 euros se reparte proporcionalmente entre las violas y las fundas rígidas.

El incremento lo aplicamos sobre el precio inicial de los violines y las fundas rígidas sin descuentos, tenemos que el coste del violín es 800 euros, mientras que el precio de la funda sin descuento es de 200 euros.

$1.000 \text{ euros} / (800 \text{ precio violín} + 200 \text{ precio funda}) = 1 \text{ euro}$, por eso hemos sumado 800 euros a las violas y 200 euros a las fundas rígidas.

APARTADO E. CIERRE DE EJERCICIO

Por la regularización de las existencias:

Por las existencias finales de violines:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (violines) (30 violines × 800 euros)	24.000,00	
610	Variación de existencias de mercaderías		24.000,00

Por las existencias finales de violas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (violas) (20 violas × 840 euros)	16.800,00	
610	Variación de existencias de mercaderías		16.800,00

Por las existencias finales de fundas económicas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
327	Envases (fundas económicas) (10 fundas económicas × 90 euros) ...	900,00	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		900,00

Por las existencias finales de fundas rígidas de violines:

No quedan existencias porque se compraron 40 fundas, 20 fundas se entregaron con los violines que se vendieron y los otros 20 se entregan con los violines que se permutan.

Por las existencias finales de fundas rígidas de violas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
327	Envases (fundas rígidas violas) (20 fundas económicas × 190 euros) .	3.800,00	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		3.800,00

Por las existencias finales de partituras:

Código	Cuenta	Debe	Haber
325	Materiales diversos (partituras) (50 partituras × 20 euros)	1.000,00	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		1.000,00

Por las existencias finales de catálogos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
325	Materiales diversos (catálogos) (50 catálogos × 8 euros)	400,00	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		400,00

Por la estimación global de clientes morosos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	3.100,00	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales [(18.000 + 13.000) × 10 %]		3.100,00

Por el deterioro de las violas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	2.840,00	
390	Deterioro de valor de mercaderías (violas) [16.800 euros × 5 % + 20 violas × 100 euros]		2.840,00

La posible pérdida se determina por el 5 % de menos del precio de venta que se estima, además de los gastos de venta que se estiman por cada unidad.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad financiera

A efectos del registro contable del Impuesto sobre Sociedades, se posee la siguiente información de la sociedad Tantasa relativa al ejercicio 20X5:

1. La sociedad ha tenido un resultado contable antes de impuestos de 33.000 euros.
2. Las diferencias entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, producidas desde la constitución de la sociedad, son las que se derivan de la siguiente información:
 - a) A inicio del ejercicio 20X4, la sociedad adquirió un inmovilizado por 20.000 euros, el cual se amortiza en contabilidad linealmente en 10 años. El activo está sujeto a un plan especial de amortización en el que el activo se amortiza a efectos fiscales linealmente en dos años.
 - b) A 1 de julio del año 20X4, la sociedad recibió una donación de una licencia con un valor razonable de 30.000 euros. La licencia se amortiza linealmente en 5 años. Conforme a la norma fiscal, el ingreso asociado a la donación tributó íntegramente en el año en que se recibió (año 20X4).
 - c) En el año 20X3, la sociedad había reconocido en pérdidas y ganancias gastos por deterioro de activos por importe de 9.000 euros. Estos gastos no fueron deducibles. En el ejercicio 20X5, la sociedad anula los correspondientes deterioros, reconociendo el correspondiente ingreso en pérdidas y ganancias. El ingreso no es computable a efectos fiscales.
3. La sociedad tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar por importe de 3.000 euros.

4. El tipo impositivo aplicable a la sociedad es del 30%.
5. En el ejercicio 20X5, la sociedad ha generado deducciones de cuota por 900 euros, que puede aplicar para reducir cuotas íntegras positivas durante 10 ejercicios. En el ejercicio 20X3, la sociedad aplicó deducciones por inversiones en activos fijos que redujeron la cuota a pagar en 1.000 euros. Los activos fijos que dieron lugar a la deducción se amortizan linealmente en 10 años.
6. En el ejercicio la sociedad ha tenido retenciones y pagos a cuenta por importe de 800 euros.
7. El criterio contable aplicable a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades es el siguiente:
 - En ejercicios previos, la sociedad ha reconocido todos los activos y pasivos por impuestos diferidos, excepto los asociados a bases negativas por importe de 2.000 euros, que no se habían reconocido, al no considerarse probable su cobro. Al cierre del ejercicio 20X5, la sociedad mantiene reconocidos todos los activos y pasivos fiscales diferidos que posee en dicha fecha.
 - La sociedad periodifica contablemente el efecto de las deducciones por inversiones aplicada en el 20X3.

Trabajo a realizar:

1. Calcular la cuota a pagar o a devolver del Impuesto sobre Sociedades del 20X5 considerando que la sociedad aplica las deducciones y las bases negativas en el primer ejercicio en que tiene la posibilidad.
2. Anotaciones contables relativas al Impuesto sobre Sociedades del año 20X5, distinguiendo si el gasto por impuesto es corriente o diferido, y si es un gasto de pérdidas y ganancias, o es un gasto que se imputa directamente a patrimonio.
3. Anotación contable en el 20X6 que se derivaría del siguiente hecho:

En el ejercicio 20X6, la Administración tributaria informa a la sociedad de que un gasto que se dedujo en el 20X3 correspondiente a una provisión de indemnizaciones de 1.000 euros no cumple las condiciones para ser deducible hasta el año 20X7. Por este hecho en el 20X6 la sociedad abona a la Administración tributaria un importe total de 3.500 euros (3.000 cuota líquida y 500 en concepto de intereses). La sociedad contabiliza este hecho como un cambio de estimación, considerando probable que disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la deducción de los gastos de la provisión.

SOLUCIÓN

1. DETERMINAR LA CUOTA A PAGAR O A DEVOLVER DEL EJERCICIO 20X5

1.1. COMENTARIOS DE LOS AJUSTES FISCALES DEL 20X5:

a) Plan especial de amortización

Contablemente se amortiza linealmente en 10 años, mientras que fiscalmente se amortiza en dos años, dando lugar a una diferencia temporaria imponible en origen, se registra como un pasivo fiscal cuyo saldo en el 20X5 aumenta.

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste fiscal
20X4	2.000	10.000	-8.000
20X5	2.000	10.000	-8.000

También se puede plantear a partir de valor contable y fiscal:

Año	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia	Ajuste BI	BI × 30 %	Total
20X4	18.000	10.000	-8.000	-8.000	-2.400	-2.400
20X5	16.000	0	-16.000	-8.000	-2.400	-4.800

b) Donación de una licencia

1 de julio de 20X4. Donación de una licencia

Código	Cuenta	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas	30.000,00	
942	Ingresos de donaciones y legados de capital		30.000,00

31 de diciembre de 20X4. Por la amortización de la licencia

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.000,00	
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas [(30.000/5 años) × 6/12]		3.000,00

Por la imputación de la donación a resultado del ejercicio:

	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencias de donaciones y legados de capital	3.000,00	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		3.000,00

En el ejercicio 20X4 se hizo un ajuste fiscal debido al artículo 15.2 y 15.3 del TRLIS + 27.000 euros, que tributan en patrimonio neto.

31 de diciembre de 20X5. Por la amortización de la licencia

	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	6.000,00	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas (30.000/5 años)		6.000,00

Por la imputación de la donación a resultado del ejercicio:

	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencias de donaciones y legados de capital	6.000,00	
746	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio		6.000,00

Es ingreso contable pero fiscalmente ya tributó en el ejercicio 20X4, lo que supone un ajuste fiscal negativo de patrimonio neto de 6.000 euros.

c) Deterioros de valor

Se dotó en el ejercicio 20X3 y revierte en 20X5, fiscalmente no es deducible.

Año	Contabilidad	Impuesto Sociedades	Ajuste fiscal
20X3	-9.000	0	9.000
20X4	0	0	0
20X5	9.000	0	-9.000

En el ejercicio 20X5 revierte el activo deducible que se registró en el 20X3, diferencia temporaria deducible que revierte.

Cuota a pagar del ejercicio 20X5

Resultado contable antes de impuestos	+ 33.000
+/- Diferencias temporarias	
A) Con origen ejercicio actual	
Amortización del inmovilizado (apartado a)	-8.000
B) Con origen ejercicios anteriores	
Donación licencia (apartado b)	-6.000
Reversión del deterioro (apartado c)	-9.000
Base previa a compensar BINS	10.000
Compensación BINS	-3.000
Base imponible 20X5	7.000
Tipo de gravamen	× 30 %
CUOTA ÍNTEGRA	2.100
Deducciones ejercicio actual (no quedan pendientes de aplicar)	-900
CUOTA LÍQUIDA	1.200
Retenciones y pagos a cuenta	-800
DEUDA TRIBUTARIA (A PAGAR)	400

2. ANOTACIONES CONTABLES DEL EJERCICIO 20X5

Por la cuota líquida:

	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	1.200,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		800,00
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto de sociedades		400,00

Por la activación BIN correspondiente a ejercicios anteriores:

	Cuenta	Debe	Haber
4745	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio ($2.000 \times 30\%$) ...	600,00	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		600,00

Por la donación de la licencia (reclasificación de patrimonio neto a la cuenta de pérdidas y ganancias):

	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.800,00	
8301	Impuesto diferido ($6.000 \times 30\%$)		1.800,00

Por la reducción del saldo de la cuenta 131 debido a su traspaso a resultado del ejercicio:

	Cuenta	Debe	Haber
131	Donaciones y legados de capital	4.200,00	
8301	Impuesto diferido	1.800,00	
841	Transferencias de donaciones y legados de capital		6.000,00

Por la diferencia temporaria de la aceleración de las amortizaciones:

	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.400,00	
4791	Pasivo por diferencias temporarias imposables «amortización acelerada de inmovilizado» ($8.000 \times 30\%$) (aumenta saldo)		2.400,00

Por la reversión del deterioro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.700,00	
47401	Activo por diferencias temporarias deducibles «deterioro de activos» (9.000 × 30 %) (cancela)		2.700,00

Por la compensación de las BINS:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	900,00	
4745	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio (3.000 × 30 %) (cancela)		900,00

Por la periodificación de las deducciones del 20X3:

Código	Cuenta	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones (1.000 euros/10 años)	100,00	
6301	Impuesto diferido		100,00

Por la cancelación de la cuenta 137:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	100,00	
837	Transferencia de deducciones y bonificaciones		100,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	8.900,00	
6300	Impuesto corriente		1.200,00
6301	Impuesto diferido		7.700,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	600,00	
129	Resultado del ejercicio		600,00

Resultado contable antes de impuestos	33.000
Impuesto corriente	-1.200
Impuesto diferido	-7.700
Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	+600
Resultado del ejercicio	24.700

Y el saldo de las cuentas de patrimonio neto que nos quedan abiertas a finales del 20X5 son:

(131) Donaciones y legados de capital ($21.000 \times 70\%$)	14.700
(137) Ingresos fiscales por deducciones a distribuir en varios ejercicios	700

De las cuentas que son gastos e ingresos de patrimonio neto:

(8301) Impuesto diferido	1.800
(837) Transferencia de deducciones y bonificaciones	(100)

Ambas cuentas figurarían en el modelo de estados de ingresos y gastos reconocidos en el apartado C) de transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. ANOTACIÓN CONTABLE DE 20X6

La empresa en la declaración del ejercicio 20X3 se dedujo un gasto que no cumple los requisitos hasta el año 20X7, y por ello ha liquidado una acta con la AEAT de 3.500 euros. Para que tenga sentido la indemnización debería ser de 10.000 euros por el 30%. Sería la cuota líquida de 3.000 euros y el resto intereses de demora.

Al ser un cambio de estimación y no un error contable, es decir, no se disponía de la información suficiente, se va a registrar como un cambio prospectivo.

Código		Debe	Haber
4740	Activo por diferencias temporarias deducibles «Provisión por indemnización» ($10.000 \times 30\%$)	3.000,00	
669	Otros gastos financieros	500,00	
572	Bancos, c/c		3.500,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Matemáticas financieras

La sociedad Lagranmanzana estudia la renovación de sus equipos informáticos por un valor inicial de compra de 1.500.000 euros y unos gastos iniciales de 0,1 % sobre el valor de compra. El departamento de gestión económica plantea dos formas de financiar los equipos:

1. A través de una sociedad de *leasing* que le ofrece un contrato de 4 años, mediante una cuota anual de leasing de X euros al inicio de cada año, con un valor residual del 25 % de valor inicial y unos gastos finales del 0,5 % del valor residual. El coste efectivo del *leasing* es del 5,5 % antes de impuestos.
2. La entidad financiera habitual de la sociedad le ofrece un préstamo americano al 4,75 % pospagable anual, con unos gastos iniciales del 0,75 % del nominal y una comisión de gestión anual del 0,5 % sobre cuota de intereses.

Trabajo a realizar:

1. La cuantía X de las cuotas de *leasing*.
2. Cuadro de amortización del préstamo y su coste efectivo o real.
3. Estudiar el coste efectivo del *leasing*, suponiendo una tasa impositiva del 20 %.
4. En qué supuesto sería preferible solicitar el préstamo.

SOLUCIÓN

1. DETERMINAR LA CUOTA DE LEASING

- Gastos iniciales del *leasing* = $1.500.000 \times 0,1\% = 1.500$ euros.
- Valor residual = $1.500.000 \times 25\% = 375.000$ euros.
- Gastos finales del *leasing* = $375.000 \times 0,5\% = 1.875$ euros.
- Duración del contrato = 4 años, cuotas anuales prepagables.
- Coste efectivo anual = 5,5 %.

$$1.500.000 = 1.500 + X (\text{cuota anual leasing}) \frac{1 - (1 + 0,055)^{-4}}{(0,055)} (1,055) + \frac{375.000 + 1.875}{(1,055)^4}$$

$$\text{Cuota anual del leasing} = \frac{1.194.280,19}{3,697933378} = 322.958,82 \text{ euros por año}$$

2. CUADRO DE AMORTIZACIÓN DEL PRÉSTAMO Y SU COSTE EFECTIVO O REAL

Como es un préstamo americano quiere decir que cada año se abonan los intereses y al final se devuelve el capital.

Intereses que se abonan anualmente ($1.500.000 \times 0,0475$)	71.250 euros
Gastos iniciales del préstamo ($1.500.000 \times 0,75\%$)	11.250 euros
Gastos gestión bancaria por los intereses ($71.250 \text{ euros} \times 0,5\%$).....	356,25 euros

El coste efectivo del préstamo americano es:

$$1.500.000 = 11.250 + (71.250 + 356,25) \frac{1 - (1 + i)^{-4}}{i} + \frac{1.500.000}{(1 + i)^4}$$

A fin de resolver la tasa efectiva vamos a utilizar la función del Excel de la TIR:

Efectivo préstamo	1.488.750,00
Pago intereses	-71.606,25
Pago intereses	-71.606,25
Pago intereses	-71.606,25
Intereses + devolución	-1.571.606,25
TIR	4,985186096 %

Por el cuadro de amortización del préstamo:

	Cuota	Intereses	Amortización	Deuda pendiente
01-01-20X0				1.500.000
31-12-20X0	71.250	71.250	0	1.500.000
				.../...

	Cuota	Intereses	Amortización	Deuda pendiente
.../...				
31-12-20X1	71.250	71.250	0	1.500.000
31-12-20X2	71.250	71.250	0	1.500.000
31-12-20X3	1.571.250	71.250	1.500.000	0

3 ESTUDIAR EL COSTE EFECTIVO DEL LEASING CON UNA TASA IMPOSITIVA DEL 20 %

El tipo de interés del *leasing* sin tener en cuenta los gastos de formalización del contrato sería:

$$1.500.000 = 322.958,82 \frac{1 - (1 + i)^{-4}}{i} (1 + i) + \frac{375.000}{(1 + i)^4}$$

Utilizando la función de la TIR obtenemos el tipo de interés del contrato de *leasing*:

Valor al contado-primer pago	1.177.041,18
Segunda cuota	-322.958,82
Tercera cuota	-322.958,82
Cuarta cuota	-322.958,82
Valor residual	-375.000,00
TIR	5,391434015 %

Si se quiere determinar el coste efectivo considerando la tasa impositiva del 20 %, quiere decir que de los intereses del *leasing* la empresa se deduce el 20 %.

Por el cuadro del *leasing*:

	Cuota	Intereses	Amortización	Deuda pendiente
01-01-20X0	322.958,82	0,00	322.958,82	1.177.041,18
31-12-20X0	322.958,82	63.459,40	259.499,42	917.541,76
.../...				

	Cuota	Intereses	Amortización	Deuda pendiente
.../...				
31-12-20X1	322.958,82	49.468,66	273.490,16	644.051,60
31-12-20X2	322.958,82	53.907,22	269.051,60	375.000,00
31-12-20X3	375.000,00	0,00	375.000,00	0,00

Los intereses del ejercicio 20X2 son $34.723,62 + 19.183,60 = 53.907,22$

Se le suman los intereses que se abonarían en el valor residual que se obtendrían de $644.051,60 - (322.958,82 - 34.723,62) = 355.816,40$ euros.

$$355.816,40 \text{ euros} \times 0,05391434015 = 19.183,60 \text{ euros}$$

En el *leasing* la primera cuota y el valor residual no llevan intereses.

A continuación recalculamos el coste efectivo de las cuotas teniendo en cuenta que de los intereses solo se asume como coste el 80 %, ya que el 20 % es gasto deducible.

	Cuota	Intereses	Intereses $\times$ 80 %	Amortización	Cuota efectiva
01-01-20X0	322.958,82	0,00	0,00	322.958,82	322.958,82
31-12-20X0	322.958,82	63.459,40	50.767,52	259.499,42	310.266,94
31-12-20X1	322.958,82	49.468,66	39.574,93	273.490,16	313.065,09
31-12-20X2	322.958,82	53.907,22	43.125,78	269.051,60	312.177,38
31-12-20X3	375.000,00	0,00		375.000,00	375.000,00

El coste efectivo con la consideración fiscal de la tasa efectiva, aparte de las cuotas anteriores, se debe incluir en los gastos iniciales y finales:

Valor al contado-primer pago-gastos iniciales	1.175.541,18
Segunda cuota	-310.266,94
Tercera cuota	-313.065,09
Cuarta cuota	-312.177,38
Valor residual + gastos finales	-376.875,00
TIR	4,416707805 %

4. EN QUÉ SUPUESTO SERÍA PREFERIBLE SOLICITAR EL PRÉSTAMO

En todos los casos sale más a cuenta el préstamo americano que en el *leasing*, porque se le supone que al préstamo americano también se pueden descontar a los intereses el efecto impositivo del 20%. Y las ventajas fiscales del *leasing* son nulas, ya que si la vida útil de los equipos informáticos fueran 4 años y se financian en 4 años, no presenta ventajas de aceleración de amortizaciones porque el importe pagado es menor a la amortización contable.

Si en el préstamo americano tenemos en cuenta la tasa impositiva nos daría el siguiente coste efectivo:

	Cuota	Intereses	Intereses $\times$ 80 %	Amortización	Cuota efectiva
01-01-20X0					
31-12-20X0	71.250	71.250	57.000	0	57.000
31-12-20X1	71.250	71.250	57.000	0	57.000
31-12-20X2	71.250	71.250	57.000	0	57.000
31-12-20X3	1.571.250	71.250	57.000	1.500.000	1.557.000

Aplicando la TIR y teniendo en cuenta la comisión de gestión de los intereses:

Nominal del préstamo-gastos iniciales	1.488.750,00
Primer pago	-57.285,00
Segundo pago	-57.285,00
Tercer pago	-57.285,00
Cuarto pago	-1.557.285,00
TIR	4,025742901 %

De todas formas si se trata de un préstamo americano nos haría falta conocer la aportación que hay que efectuar a un fondo de reconstrucción para que al final de la vida del préstamo tengamos el nominal del mismo y la tasa de interés que nos retribuirían las aportaciones.