# Contabilidad y Tributación

## Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 375 Junio 2014


- El IS en 2013 (III). Patent box. *Eduardo Sanz*
- Novedades IVA 2013-2014. *Begoña Hernando*
- La ejecución de los registros domiciliarios por la Inspección de los tributos. *Joaquín Álvarez*
- La factura en las operaciones de inversión del sujeto pasivo del IVA. *Eduardo Verdún*
- Derecho a ser oído y recurso jurisdiccional ante la rectificación del valor en aduana. *Juan I. Gorospe*
- Fundaciones y el cumplimiento indirecto de sus fines. *Isidoro Martín*
- IS. Ejercicio 2013. Caso práctico. *Fernando Borrás*
- Efectos e implicaciones técnicas de las estimaciones contables. *Luis M. Salas*
- Resolución del ICAC sobre inmovilizado intangible (II). *Anna Ayats y Pilar García*
- NIA 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría. *Ana Martí*
- NIA 220. Control de Calidad de Auditoría de Estados Financieros. *Ángel Luis Padilla*
- Principales diferencias entre el PGC y el modelo NIC. *Juan del Busto*
- Modelo de valor revalorizado en el marco NIC: NIC 16 y NIC 38. *Juan del Busto*
- Aplicación práctica de las consultas del ICAC. *Juan del Busto*
- Caso práctico de contabilidad. *Javier Romano*


www.ceflegal.com

# REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

**Junio 2014 – Número 375**

**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

CEF.–

| | | |
|---|---|---|
| P.º Gral. Martínez Campos, 5 | 28010 MADRID | Tel. 914 444 920 |
| Gran de Gràcia, 171 | 08012 BARCELONA | Tel. 934 150 988 |
| Alboraya, 23 | 46010 VALENCIA | Tel. 963 614 199 |
| Ponzano, 15 | 28010 MADRID | 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.ceflegal.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. Diríjase 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**

ESTUDIOS

**45/2014** El Impuesto sobre Sociedades en 2013 (III). Incentivos fiscales
*Corporate Income Tax as of 2013 (III). Tax incentives* ..... 5
(Eduardo Sanz Gadea)

**46/2014** Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido en los ejercicios 2013 y 2014
*New aspects in Value Added Tax Law for 2013 and 2014* ..... 35
(Begoña Hernando Polo)

**47/2014** La práctica y ejecución material de las invasiones domiciliarias al hilo de la realización de actuaciones inspectoras: examen de su régimen jurídico y de sus aspectos más controvertidos
*Housebreaking for auditing purposes legal regime: review and analysis of its most controversial aspects* ..... 63
(Joaquín Álvarez Martínez)

ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y DOCTRINAL

**48/2014** Controversias en la liquidación del IVA cuando procede la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Cumplimiento de requisitos formales y materiales (STJUE de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, Fatorie) ..... 89
(Eduardo Verdún Fraile)

**49/2014** EL TJUE declara la vulneración del derecho de defensa y la admisibilidad de un recurso jurisdiccional sin recurso administrativo previo frente a una rectificación del valor en aduana (STJUE de 13 de marzo de 2014, asuntos acumulados C-29/13 y C-30/13, Global Trans Lodzhistik OOD v. Nachalnik na Mitnitsa Stolichna) ..... 96
(Juan Ignacio Gorospe Oviedo)

**50/2014** Las fundaciones y los fines de interés general. La exclusión de las fundaciones patrimoniales (RTEAC de 29 de noviembre de 2012, R. G. 3669/2010) ..... 105
(Isidoro Martín Dégano)

CASO PRÁCTICO

**51/2014** Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio 2013 (Caso práctico) ..... 115
(Fernando Borrás Amblar)

**CONTABILIDAD**

ESTUDIOS

**52/2014** Efectos e implicaciones técnicas de las estimaciones contables
*Effects and technical implications of accounting estimates* ..... 117
(Luis M. Salas García-Neble)

**53/2014** Normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. Resolución del ICAC de 28 de mayo de 2013 (II)

*Accounting, valuation and information of intangible assets. Order of the ICAC May 28, 2013 (II)* ..... 167

(Anna Ayats Vilanova y Pilar García Giménez)

COMENTARIOS NIA/NIC

**54/2014** Norma Internacional de Auditoría 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría (NIA-ES 210)

*International Standard on Auditing 210. Agreeing the terms of audit engagements (Spain) ISA 210* ..... 221

(Ana Martí Corral)

**55/2014** NIA 220. Control de calidad de auditoría de estados financieros

*ISA 220. Quality control for audit of financial statements* ..... 223

(Ángel Luis Padilla Álvarez)

**56/2014** Principales diferencias entre el Plan General de Contabilidad y el modelo de Normas Internacionales de Contabilidad

*Main differences between the General Accounting Plan and model International Accounting Standards* ..... 225

(Juan del Busto Méndez)

**57/2014** Modelo de valor revalorizado en el marco NIC: NIC 16 y NIC 38

*Revalued value model under IAS: IAS 16 and IAS 38* ..... 227

(Juan del Busto Méndez)

APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS CONSULTAS DEL ICAC

**58/2014** BOICAC núm. 91, octubre 2012. Consulta 4 ..... 229

BOICAC núm. 96, diciembre 2013. Consulta 6 ..... 243

(Juan del Busto Méndez)

CASO PRÁCTICO

**59/2014** Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social ..... 245

(Javier Romano Aparicio)

**RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS** ..... 247

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.*

# EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN 2013 (III). INCENTIVOS FISCALES

**Eduardo Sanz Gadea**

*Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas*

**Extracto**

En esta colaboración se comenta un incentivo fiscal con amplia proyección en el escenario internacional, comúnmente conocido como *patent box*, en cuya virtud las rentas derivadas de ciertos activos intangibles disfrutan de una tributación privilegiada. El interés de este régimen fiscal rebasa el campo de la configuración jurídico-positiva de un elemento del Impuesto sobre Sociedades, para adentrarse en el de la competición entre los Estados para atraer actividades de alto valor añadido o, simplemente, para ofrecer asilo a rentas desviadas por motivos fiscales.

La modificación que la Ley 14/2013 ha acometido del artículo 23 del TRLIS, regulador del denominado *patent box* español, más allá de sus aspectos de técnica tributaria, pone sobre la mesa el debate del papel que juega el Impuesto sobre Sociedades en la fiscalidad internacional, ya que su versatilidad lo hace idóneo tanto para la cooperación como para la agresión. El interés general de la comunidad internacional demanda la cooperación, y no otra cosa alienta tras el proyecto BEPS de la OCDE.

**Palabras claves:** Impuesto sobre Sociedades, incentivos fiscales, reducciones, activos intangibles y *patent box* español.

# CORPORATE INCOME TAX AS OF 2013 (III). TAX INCENTIVES

**Eduardo Sanz Gadea**

**Abstract**

This collaboration studies a tax incentive with a broad projection in the international scenario, commonly known as «patent box», by virtue of which revenues derived from certain intangible assets are subject to a special privileged tax regime.

The interest for this tax regime exceeds the scope of sovereign Corporate Income Tax regulations, in order to start a competition between the States to attract certain high added value activities or, for the mere attraction of shifted profits for tax reasons.

The modification of Art 23 CIT Law by way of Law 14/2013, which regulates the Spanish patent box regime, beyond its technical tax aspects, opens up the debate of Corporate Income Tax's role in international taxation, due to its suitability for both cooperation and aggression. International community's main interest is cooperation which is precisely what is pursued by OECD project, BEPS.

**Keywords:** Corporate Income Tax, tax incentives, reductions, intangible assets and Spanish patent box regime.

## Sumario

Parte Segunda. La reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles

1. Rentas que pueden afectarse al régimen fiscal
2. Requisitos
   - 2.1. Creación de los activos
   - 2.2. Utilización de los activos intangibles
   - 2.3. Residencia del cesionario
   - 2.4. Requisitos contables y documentales
3. Determinación del importe de las rentas susceptibles de disfrutar del incentivo fiscal
   - 3.1. Cesión de uso
   - 3.2. Transmisión
   - 3.3. Explotación directa
4. Aplicación en el tiempo del incentivo fiscal
5. Aspectos de la liquidación del incentivo fiscal
   - 5.1. Determinación de la base imponible
   - 5.2. Relación con la deducción para evitar la doble imposición internacional
   - 5.3. Relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios
   - 5.4. Acuerdos previos de calificación y valoración
   - 5.5. Grupos fiscales
6. La cuantificación del incentivo fiscal en los países de nuestro entorno
7. Reflexiones de política fiscal
   - 7.1. Objetivos del *patent box* y distribución de su coste recaudatorio
   - 7.2. El *patent box* y el ordenamiento comunitario
   - 7.3. El *patent box* y la BEPS

**NOTA:** Una vez más debo agradecer a Silvia López Ribas la lectura del texto y sus valiosas sugerencias.

«That's no European spirit. You could get the idea they are doing it just to attract companies...»

Wolfgang Schaeuble, Ecofin, 9 de julio de 2013.

## PARTE SEGUNDA. LA REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE DETERMINADOS ACTIVOS INTANGIBLES

El artículo 26.Dos de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, *de apoyo a los emprendedores y su internacionalización,* ha dado nueva redacción al artículo 23 del TRLIS, regulador de la *reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles.*

Podría sintetizarse el contenido del precepto afirmando que reduce drásticamente la tributación inherente a las rentas derivadas de ciertas formas de explotación de los activos intangibles que son fruto de una actividad innovadora relevante en los ámbitos industrial, comercial o científico. En concreto, solamente se integrará en la base imponible el 40 % de esas rentas.

Este incentivo fiscal fue incorporado al Impuesto sobre Sociedades por la Ley 16/2007, seguramente bajo el influjo de figuras similares establecidas en algunos países de la Unión Europea, que establecen una suerte de reducto dentro del Impuesto sobre Sociedades que alberga un régimen privilegiado. La Ley 14/2013 ha ampliado el contenido del incentivo fiscal, en los siguientes extremos:

- Permitiendo que la creación de los activos intangibles se limite al 25 % de su coste, cuando anteriormente se exigía el 100 %.
- Abriendo su disfrute, bajo la prueba de motivación económica válida, cuando la entidad utilizadora de los activos intangibles resida en un paraíso fiscal o país o territorio de nula tributación integrados en algún Estado miembro de la Unión Europea.
- Extendiéndolo a las rentas obtenidas en la transmisión de los activos intangibles.
- Suprimiendo la limitación temporal a su disfrute.
- Objetivando el cálculo de las rentas derivadas de activos intangibles no registrados en el balance.
- Estableciendo dos procedimientos, uno de valoración, y otro de calificación y valoración, en orden a robustecer la seguridad jurídica.

Al tiempo, ha mejorado la estructura técnica del incentivo fiscal, por cuanto en la redacción original del artículo 23 del TRLIS se decía que los *ingresos... se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe*, lo cual carecía de sentido, pues en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se integran rentas, no ingresos. La nueva redacción ha solventado esta notable deficiencia, ya que se refiere a la renta en vez de a los ingresos en cuanto a magnitud a excluir, ahora en su 60 %, de la base imponible. También ha precisado su relación con la deducción por reinversión.

## 1. RENTAS QUE PUEDEN AFECTARSE AL RÉGIMEN FISCAL

El apartado 1 del nuevo artículo 23 del TRLIS delimita las rentas que pueden disfrutar del incentivo fiscal en función del activo intangible del que proceden, a saber, *patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.* Al tiempo, en su apartado 5, el citado artículo efectúa una delimitación negativa, mencionando un conjunto de activos intangibles, a saber, *marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos.*

Los activos intangibles cuyas rentas dan derecho al disfrute del incentivo fiscal son, esencialmente, aquellos cuyo disfrute protege la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de patentes –patentes de invención y modelos de utilidad–, la Ley 20/2003, de 7 de julio, de protección jurídica del diseño industrial, y la Ley 11/1988, de 3 de mayo, de protección jurídica de las topografías de los productos semiconductores. Los activos intangibles que han accedido a los registros establecidos en esas leyes estarán comprendidos en el perímetro privilegiado.

Aquellos otros mencionados con carácter negativo son, básicamente, los contemplados en la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de marcas, y 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.

El rango de los activos intangibles privilegiados no se limita a los que hayan accedido a una protección registral sino que también abarca aquellos otros que, aun sin disfrutar de la misma, pueden ser subsumidos en las categorías legalmente establecidas. En este sentido la Dirección General de Tributos ha precisado que el incentivo fiscal relativo a *la cesión de uso de determinados activos intangibles, tales como dibujos, modelos, planos, fórmulas, procedimientos secretos o informaciones relativas a experiencias industriales, se aplica tanto si los mismos han sido o no inscritos en un registro público, como si son o no susceptibles de inscripción* [V1881/2012 (NFC045446)].

La delimitación de los activos intangibles cuyas rentas pueden acogerse al incentivo fiscal no ha sido modificada por la Ley 14/2013, de manera tal que la doctrina administrativa recaída hasta el momento sobre esta materia continúa siendo aplicable. Han sido rechazados por la doctrina administrativa, entre otros, la asistencia técnica [V0585/2013 (NFC046682)], el suministro de soft-

ware [V2159/2012 (NFC045794); V2188/2010 (NFC039419); V2365/2009 (NFC036074)], los signos distintivos de la fabricación [V2100/2009 (NFC035656)], los conocimientos tecnológicos para el montaje e instalación de nuevas plantas industriales [V0787/2009 (NFC032568)], y aceptados, entre otros, los algoritmos creados por una sociedad en su actividad de I+D+i [V0933/2012 (NFC044394)], los muestrarios textiles [V0829/2011 (NFC041023)], el denominado *know-how* [V2245/2010 (NFC039445)], el nuevo tratamiento para una cierta enfermedad [V1112/2010 (NFC038235)], nuevos modelos de calzado con sus correspondientes diseños y demás especificaciones técnicas [V0579/2009 (NFC032298)].

En fin, el círculo de los activos intangibles elegidos para disfrutar del incentivo fiscal es mucho más amplio que el de los activos intangibles creados en el contexto de una actividad de investigación o desarrollo e innovación en el sentido del artículo 35 del TRLIS, pero menos que el de los contemplados por el artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

La aptitud del *know-how* y la inaptitud de la asistencia técnica ubican en el terreno de la reducción por intangibles del artículo 23 del TRLIS la dificultad, bien conocida en el contexto del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, de la distinción entre ambos conceptos[1]. A este respecto parece oportuno traer a colación la doctrina contenida en los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE[2].

En términos generales puede afirmarse que el perímetro de los activos intangibles afectados es tan amplio como el previsto en otras legislaciones de países de nuestro entorno, con la ex-

---

[1] Martín Jiménez, A.: *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (pág. 647 y ss., de la obra colectiva dirigida por Ruiz García, J. R. y Calderón Carrero, J. M.).

[2] En el contrato de conocimientos prácticos –*know-how*–, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias especializados, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado. Este contrato difiere, pues, de aquellos otros de prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte. Los pagos hechos en virtud de estos contratos los regula en general el artículo 7. Los siguientes pagos no son comprensivos de *know-how*:

- Las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa.
- Las remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador.
- Las remuneraciones de la asistencia técnica en sentido estricto.
- Las remuneraciones por listados de clientes potenciales, cuando tales listados se confeccionen específicamente para el pagador con información de carácter público (sin embargo, la remuneración por un listado confidencial de clientes a los que el perceptor de la remuneración ha suministrado un producto o servicio concreto, sí constituiría una remuneración por conocimientos prácticos –*know-how*– dado que estaría relacionada con la experiencia comercial de este en sus relaciones con tales clientes).
- Las remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable.
- Las remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas –*trouble-shooting*– como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los usuarios de aplicaciones informáticas –software–.

cepción de Luxemburgo y Hungría. Así, a grandes rasgos, puede establecerse una escala que va desde el punto más bajo, constituido exclusivamente por la propiedad industrial registrada, hasta el más alto, integrado por cualquier tipo de activo intangible.

En el punto más alto se sitúa Luxemburgo donde, además de las patentes y otros activos intangibles afines, son también admitidos los activos intangibles de carácter comercial (*trademark, service marks, domain names, designs and models)*[3], y lo propio sucede en Hungría, y en el más bajo el Reino Unido, donde las patentes constituyen el elemento nuclear, aunque también se admiten otros activos intangibles relacionados con la industria farmacéutica, veterinaria y botánica[4], y lo mismo puede decirse de Bélgica y Francia[5]. Holanda se sitúa en un punto intermedio por cuanto extiende el incentivo fiscal a los activos intangibles fruto de una actividad de investigación y desarrollo aun cuando no hayan tenido acceso a un registro[6]. Sin embargo, no es fácil precisar la posición relativa de cada país por cuanto, además de la legislación, hay que contar con las prácticas administrativas, de manera tal que un régimen en apariencia estrecho como es el del Reino Unido podría ser tan generoso como el que más[7].

Con todo, la línea roja de separación sí parece existir, y puede situarse en la propiedad comercial (*trademark)*, la cual solo ha sido acogida por Luxemburgo y Hungría.

## 2. REQUISITOS

En el apartado 1 del artículo 23 del TRLIS se establecen cinco requisitos, que pueden ser agrupados en la forma que seguidamente se expone.

### 2.1. CREACIÓN DE LOS ACTIVOS

En la redacción precedente del artículo 23 del TRLIS, los activos intangibles objeto de la cesión debían haber sido creados en su integridad por la entidad cedente. Este requisito se ha rebajado pues basta, de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 23.1 del TRLIS, que la entidad cedente *haya creado los activos objeto de cesión, al menos en un 25 por ciento de su coste* ¿Qué ha de entenderse por creación? ¿Cómo se calcula el coste de esa creación?

---

3 European Tax Handbook, 2013.

4 HMRC. *The Patent Box.*

5 PWC. *European patent box regimes.*

6 Véase nota 3.

7 Gregory, Casley, Naish: *United Kingdom. The Patent Box Regime.*

La creación implica la obtención de un activo que no existía mediante una actividad dirigida a tal efecto. Lo opuesto de la creación es la adquisición. La creación puede realizarse mediante la aplicación de medios humanos y materiales controlados por la entidad cedente, pero también mediante el encargo a un tercero, con tal de que quien efectúa el encargo asuma los riesgos y beneficios de la operación, esto es, que sea dueño de la obra encargada [V1176/2012, DGT (NFC044679)]. Por tanto, no es preciso que la entidad cedente desarrolle materialmente una actividad de la que se derive el activo, pero sí que asuma el riesgo y ventura de su creación. Bien se comprende que esta posibilidad permite disfrutar del incentivo fiscal a entidades residentes en territorio español que no realizan físicamente en dicho territorio la actividad creadora de los activos intangibles. Qué duda cabe que, desde una perspectiva de política científica, este criterio merecería ser revisado.

Para determinar el cumplimiento del requisito es necesario determinar el coste total del activo intangible, de manera tal que, al menos, la cuarta parte del mismo ha de responder a la actividad de creación. ¿Cómo se calcula el coste de la actividad de creación? Intuitivamente se comprende que ha de ser el valor de los recursos humanos y materiales aplicados al efecto. Ese valor integrará, por tanto, sueldos y salarios, materias primas, energía, entre otros consumos de factores de la producción. En este sentido, las reglas que establece el PGC en relación con la determinación del coste de producción han de entenderse aplicables.

Sin embargo, no se sigue de ello que el fruto de la actividad de creación necesariamente haya de ser inscribible en el activo del balance. En efecto, se desprende del segundo párrafo del artículo 23.2 del TRLIS que el incentivo fiscal también puede afectar a *activos intangibles no reconocidos en el balance.*

Si la creación se encarga a un tercero, el coste de creación del activo intangible vendrá determinado, fundamentalmente, por los importes que se derivan del contrato de ejecución de obra.

No se exige, a los efectos de determinar el coste, la llevanza de una contabilidad de costes, pero corresponderá al obligado tributario probar su importe. A tal efecto, lo más idóneo es, cuando menos, unos registros separados que enlacen con los registros contables propiamente dichos. En este sentido, parece que lo más idóneo es cumplimentar los registros contables previstos en el artículo 23.1 e) del TRLIS de forma que proporcionen la información pertinente.

Como se ha indicado, la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS proyecta el requisito de la creación únicamente respecto del 25 % del coste del activo intangible. Por tanto, el control sobre el activo intangible puede proceder de dos fuentes, a saber, la creación en el sentido expuesto, y la adquisición traslativa por cualquier título. El porcentaje se proyecta sobre cada activo intangible, no sobre el conjunto de los activos de los que derivan las rentas de la propiedad industrial y asimilada. Una vez que, en lo concerniente al requisito de creación, el activo intangible es apto, el incentivo fiscal versa sobre la totalidad de la renta que deriva de su cesión.

La situación de concurrencia de la creación con la adquisición en un mismo activo se dará, fundamentalmente, en todos aquellos casos en los que un conjunto de entidades encarguen a un tercero la creación de un activo apto para el disfrute del incentivo fiscal y, finalmente, se decida

centralizar su explotación en sede de una o varias de las entidades. Son varios los escenarios que se abren, pero el más significativo es aquel en el que el activo se ha creado en su 75 % por entidades residentes en el extranjero y en su 25 % por una entidad residente en territorio español la cual adquiere el control sobre la totalidad del activo.

Así pues, en la creación del activo puede intervenir un tercero que ha recibido un encargo de la entidad cedente. Y el activo, hasta el 75 %, ha podido ser adquirido de un tercero. En consecuencia, una entidad que materialmente no intervenga en la creación del activo, y que tan solo corra, en la forma expuesta, con los riesgos y venturas del 25 % del coste, podrá disfrutar del incentivo fiscal. ¿Puede ese tercero ser una entidad del grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio? Se opina que sí, puesto que la norma nada establece en contrario. Esto permitirá situar en entidades residentes en territorio español activos creados por entidades del grupo mercantil residentes en el extranjero, con tal de que se guarde la proporción 25/75.

Como se ha indicado, la redacción original del artículo 23 del TRLIS exigía que la entidad cedente hubiera creado el activo intangible objeto de cesión. Esta exigencia podría estar relacionada con el objetivo de atraer a territorio español la actividad económica y, en su caso, científica precisa para la referida creación o, tal vez, con el designio de hacer más selectivo el disfrute del incentivo fiscal. En suma, atraer la actividad de investigación científica o de alta tecnología, aun cuando la doctrina de la Dirección General de Tributos relativa a la validez de la creación mediante encargo, restó bastantes quilates a esos presuntos propósitos legislativos. Sin embargo, ese loable intento, aunque no por ello despojado de agresividad, compaginaba mal con lo establecido en los países de nuestro entorno.

En efecto, ninguno de ellos rechaza los activos intangibles adquiridos, pudiéndose establecer un rango de permisividad que va desde la aceptación incondicional de Hungría a la aceptación supeditada a posteriores desarrollos científicos o técnicos en sede de la entidad cedente, tal como sucede en Bélgica, Francia, Holanda y Reino Unido, pasando por la aceptación de Luxemburgo de las adquisiciones que no provengan de entidades asociadas.

La norma ha conservado un atisbo de actividad creadora, concretado en el 25 % del coste del activo intangible, lo que permitirá, en la práctica, y muy probablemente por la vía de los acuerdos previos de los apartados 6 y 7 del artículo 23 del TRLIS, situar la normativa española en el grupo de países mayoritario. Sobre todo si la creación se extiende, de acuerdo con la doctrina administrativa precedente, al supuesto en que la entidad cedente encarga el proyecto de creación del activo intangible a un tercero, asumiendo los riesgos y venturas.

## 2.2. UTILIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

El uso de los activos intangibles puede ser cedido a terceros o a vinculados. Unos y otros deben aplicar los mismos a la realización de actividades económicas. Además, en caso de vinculación, la entidad cedente no debe soportar gastos derivados de la adquisición de bienes y servicios a la entidad cesionaria en cuya determinación se halle incluido el coste de uso de dichos activos intangibles.

En consecuencia, y a salvo de la restricción expuesta, los activos intangibles también pueden ser cedidos a una entidad vinculada.

### 2.2.1. Realización de actividades económicas por el cesionario

Al requisito de la utilización de los activos se refiere la letra b) del artículo 23.1 del TRLIS, cuya redacción no ha variado. A su tenor, el cesionario ha de utilizar los derechos de uso o de explotación *en el desarrollo de una actividad económica,* esto es, para la producción de bienes y servicios para el mercado, en el sentido del artículo 27 de la Ley 36/2006.

Por tanto, si el cesionario realiza una actividad de mera tenencia de los activos cedidos, el cedente no podrá disfrutar del incentivo fiscal. Podría presentarse esta situación cuando una entidad del grupo mercantil realice una función de centralización y redistribución de los activos intangibles creados por otra u otras entidades del propio grupo mercantil entre otras entidades también del grupo mercantil, sin añadir valor alguno.

La Consulta V0220/2014 (NFC050021) ha entendido aplicable el incentivo fiscal al caso en que el cesionario es el Ministerio de Defensa o Fuerza Armada, en la medida en que esas entidades públicas *utilizan los intangibles cedidos en el desempeño de tareas y funciones que tienen encomendadas.* Bien se comprende que la consulta ha estirado el concepto de actividad económica hasta un punto difícilmente aceptable desde la perspectiva de la naturaleza de las prestaciones públicas.

### 2.2.2. Generación de gastos para el cedente

El cedente obtiene del cesionario la contraprestación correspondiente. El cesionario utilizará el activo intangible cedido para producir bienes y servicios, los cuales, eventualmente, podrán ser adquiridos por la entidad cedente, constituyendo para ella gastos fiscalmente deducibles, sea como consumo de bienes o servicios o como amortización. Esta circunstancia inhibe el disfrute del incentivo fiscal si entre la entidad cedente y la persona o entidad cesionaria media una relación de vinculación.

El supuesto que determina la inaplicabilidad del incentivo fiscal se integra por dos circunstancias, a saber, que la entidad cedente adquiera bienes o servicios en cuya producción se haya utilizado el activo intangible cedido, por escasa que haya sido esa utilización, y que medie relación de vinculación entre cedente y cesionario. Las dos circunstancias deben concurrir. Por tanto, un tráfico mercantil entre cedente y cesionario no vinculados o relativo a bienes y servicios no afectados por la utilización del activo intangible objeto de la cesión será irrelevante.

La relación de vinculación impeditiva ha de concurrir entre la entidad cedente y el cesionario. Por ejemplo, que las dos pertenezcan al mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. Por el contrario, no será inhabilitante un tráfico mercantil determinante de gastos fiscales, correspondientes a la utilización de bienes y servicios afectados por el activo

intangible cedido, para una entidad distinta de la cedente, aun cuando las dos pertenecieran al mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

## 2.3. RESIDENCIA DEL CESIONARIO

El cesionario no debe residir en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, *salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operación responde a motivos económicos válidos* [art. 23.1 c) TRLIS].

El requisito de no residencia en país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal por parte del cesionario ya constaba en la anterior redacción del artículo 23 del TRLIS. La Ley 14/2013 ha añadido la excepción concerniente a los Estados miembros de la Unión Europea.

Se observa que el requisito versa sobre la situación fiscal de la entidad cesionaria. La entidad cedente, que es la que debe aportar la prueba de los hechos determinantes de su cumplimiento, puede conocer, desde luego, si la entidad cesionaria está domiciliada en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, puesto que existe una lista oficial de paraísos fiscales, pero tendrá ciertas dificultades para aquilatar la nula tributación.

La restricción puede ser superada, en relación con las entidades cesionarias situadas en algún Estado miembro de la Unión Europea, a condición de que la entidad cedente pruebe que la operación se realiza por motivos económicos válidos. Una prueba similar se exige para hacer efectiva la cláusula de escape de la transparencia fiscal internacional, pero la situación es distinta porque, en ese supuesto, se contempla la huida de un régimen antielusión, y media una relación de vinculación. ¿Cómo debe sustanciarse la prueba de los motivos económicos válidos?

Para la entidad cedente, la única motivación económica válida ha de ser la de obtener un lucro que remunere la actividad realizada. Ahora bien, tal motivación está implícita en el propio negocio jurídico de cesión o transmisión del activo intangible, en cuanto realizado a título oneroso. Cuestión distinta es que la entidad que utiliza el activo intangible se halle ubicada en el paraíso fiscal o territorio de nula tributación justamente para aprovechar las ventajas fiscales, más allá de toda lógica económica, pero esta circunstancia no incumbe a la entidad cedente, que es a la que se refiere la norma a los efectos de la motivación económica, sino a la cesionaria.

## 2.4. REQUISITOS CONTABLES Y DOCUMENTALES

Para determinar la renta imputable a la explotación de los activos intangibles cedidos es necesario conocer los ingresos y gastos imputables a los mismos. A tal efecto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.1 e) del TRLIS, la entidad cedente debe llevar *los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión*.

El cumplimiento de esta carga, que ya estaba prevista en la redacción original del artículo citado, exige la llevanza de unos registros auxiliares que recojan las operaciones relativas a los activos cedidos. Deberán, por tanto, registrarse en los mismos los costes relativos a su creación o adquisición así como los concernientes al mantenimiento, abarcando tanto a los de carácter directo como indirecto.

Por otra parte, los contratos de cesión deberán especificar la parte de contraprestación imputable a la cesión del activo intangible cuando la misma comprenda otros conceptos, como pueden ser servicios accesorios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.1 d) del TRLIS. En efecto, el incentivo fiscal no cubre las rentas imputables a servicios accesorios prestados por la entidad cedente. En la práctica puede no ser fácil distinguir entre una prestación accesoria y una prestación inherente a la transmisión de conocimientos técnicos para que el cesionario pueda aplicar el activo intangible a su actividad empresarial.

## 3. DETERMINACIÓN DEL IMPORTE DE LAS RENTAS SUSCEPTIBLES DE DISFRUTAR DEL INCENTIVO FISCAL

Las rentas derivadas de la explotación de los activos intangibles concernidos pueden obtenerse por tres vías, a saber, la cesión de uso, la transmisión y la venta de los productos fabricados mediante la utilización de los mismos. La redacción original del artículo 23 del TRLIS solamente preveía la primera, la Ley 14/2013 ha añadido la segunda, y la tercera no está contemplada.

En la redacción original del artículo 23 del TRLIS no se establecían normas de cálculo de la renta objeto del incentivo fiscal, tal vez porque se entendían implícitas en la obligación de llevanza de registros contables prevista en el artículo 23.1 e) del TRLIS. La redacción vigente establece un conjunto de reglas.

### 3.1. CESIÓN DE USO

#### 3.1.1. Reglas generales

El párrafo primero de artículo 23.2 del TRLIS establece que *se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 11.4 o 12.7 de esta Ley, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.*

En la fórmula precedente se advierten dos componentes:

- Los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo intangible cedido.
- Las dotaciones para la amortización de los activos intangibles de vida útil definida, y la partida fiscalmente deducible relativa al deterioro de los activos intangibles con vida útil indefinida.

El primer componente describe la parte nuclear de la determinación de la renta imputable al activo intangible mediante la técnica de correlacionar los ingresos y gastos inherentes a la explotación del mismo. Nada nuevo añade esta fórmula a lo que se desprende de las reglas generales de cálculo de la renta, si bien no despeja dos incertidumbres, a saber, la pertinencia de la toma en consideración de los gastos de carácter indirecto y de los de naturaleza financiera.

La fórmula legal no hace referencia a los gastos de carácter indirecto, siendo así que los registros contables previstos en la letra e) del artículo 23.1 del TRLIS deben reflejarlos. Ahora bien, el motivo por el que los gastos indirectos deben reflejarse no puede ser otro que su cómputo a efectos de determinar la renta susceptible de disfrutar del incentivo fiscal.

En lo que concierne a los gastos financieros, la respuesta es más dudosa pues los mismos no están correlacionados con los ingresos, sino que remuneran a quienes han cedido a la empresa el uso de capitales que financian sus operaciones.

El segundo componente de la fórmula incluye, entre los gastos a tomar en consideración, la amortización del intangible de vida útil definida (art. 11.4 TRLIS) y el deterioro del intangible de vida útil indefinida (art. 12.7 TRLIS), debiendo tomarse en los dos casos el importe fiscalmente deducible, aun cuando sea distinto del gasto contable.

### 3.1.2. Regla para activos intangibles no reflejados en contabilidad

El segundo párrafo del artículo 23.2 del TRLIS establece una regla específicamente dirigida a los *activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad*, a cuyo tenor, *se entenderá por rentas el 80 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de aquellos.*

Efectivamente, los frutos de la actividad creadora de un activo intangible apto para disfrutar del incentivo fiscal podrán, de acuerdo con las normas contables, no estar contablemente registrados, sea porque la previsión de la obtención de ingresos revista incertidumbre o porque no se puedan valorar con fiabilidad (apdo. 5.º 1 del Marco Conceptual del PGC). En particular, los gastos de investigación y desarrollo solo pueden activarse bajo el cumplimiento de requisitos muy estrictos, de manera tal que la no activación es una conducta contable adecuada.

La regla del 80 % puede ensanchar extraordinariamente la renta imputable a la cesión de uso del activo intangible y, consecuentemente, ensanchar la potencia del incentivo fiscal de manera importante recortando, eso sí, la recaudación correspondiente a otras fuentes de renta.

Ejemplo. Renta total: 100; ingresos de cesión de activo intangible: 80; renta imputable a la cesión del activo intangible: 64; renta imputable a otras fuentes de renta: 36 (100 – 64).

Ahora bien, una cosa es que no se hallen inscritos en el balance y otra, muy diferente, que no pueda guardarse registro de los costes incurridos para la creación del activo intangible. ¿Qué otra cosa son y muestran los registros a que hace referencia el propio artículo 23.1 e) del TRLIS?

En efecto, estos registros deben dar cuenta de los gastos, directos e indirectos, con independencia de que el activo intangible se hubiere registrado o no en el activo del balance. Así, en el ejemplo precedente podría suceder que los gastos, directos e indirectos, se cifraran en 50, de manera tal que la renta imputable a la cesión del activo intangible sería 30 (80 – 50) y, por ende, la renta imputable a otras fuentes de renta 70 (100 – 30). Las distorsiones que la regla del 80 % puede deparar son acusadas cuando concurren varias fuentes de renta, e inapreciables si la única fuente de renta es la imputable al activo intangible. Por eso, la regla del 80 %, u otra similar, está especialmente indicada cuando el incentivo fiscal tiene por finalidad fomentar la constitución de entidades instrumentales dedicadas a la explotación de activos intangibles. Cuestión distinta, que se examinará más adelante, es la pertinencia de estas políticas fiscales.

## 3.2. TRANSMISIÓN

El último párrafo del artículo 23.1 del TRLIS extiende el incentivo fiscal a las rentas derivadas de la transmisión de los activos concernidos, siempre que las entidades que la realizan *no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.*

Como se ha indicado, esta norma es novedosa. No se trata propiamente de una norma de cálculo de la renta afecta al incentivo fiscal, pues su finalidad y efecto es, más bien, extender el incentivo fiscal a las rentas derivadas de la transmisión del activo. Interpretada en sentido contrario, sirve para apuntalar el criterio de que las rentas derivadas de la cesión de uso del activo intangible pueden disfrutar del incentivo fiscal incluso si la entidad cesionaria pertenece al mismo grupo mercantil que la cedente, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

La norma no se extiende en consideraciones de cómo ha de calcularse el importe de la renta derivada de la transmisión. Por tanto, se aplicarán las reglas contables corregidas, en su caso, por las normas fiscales pertinentes. ¿Se aplica la regla del 80 % si el activo no está reconocido en el activo del balance de la entidad cedente?

Cabe la respuesta afirmativa, por cuanto la regla del 80 % versa sobre la *cesión* de los activos, esto es, no solo sobre la *cesión de uso*. También cabe la respuesta negativa, por cuanto la regla del 80 % se construye de manera accesoria respecto de la prevista en el párrafo primero, la cual se refiere a la *cesión de uso o de explotación.*

La lógica aconseja limitar la aplicación de la regla del 80 %, habida cuenta de su carácter residual, pero es cierto que, en materia de incentivos fiscales, el hilo conductor de la lógica no es fácil de aprehender.

## 3.3. EXPLOTACIÓN DIRECTA

Las patentes, los modelos de utilidad y los restantes derechos contemplados en el párrafo inicial del artículo 23.1 del TRLIS pueden ser aplicados por la entidad que los ha creado o adquirido al

proceso de producción de bienes y servicios organizado por ella misma. En este caso, la renta imputable a esos activos intangibles está comprendida en el resultado de explotación. En efecto, el precio de los bienes y servicios distribuidos en el mercado incorpora la contraprestación por el valor que a los mismos insufla el activo intangible. Esa porción podría aislarse mediante un cálculo pericial.

Algunos países, tales como Holanda, Reino Unido y Luxemburgo, aplican el *patent box* sobre la parte de renta derivada de la comercialización de bienes y servicios para cuya producción sean utilizados los activos intangibles *(embedded royalties)*.

El artículo 23 del TRLIS no contempla, en absoluto, la aplicación del incentivo fiscal a esta modalidad de obtención de la renta derivada de los activos intangibles creados por la propia entidad que los explota. Es claro, por tanto, que el disfrute del incentivo fiscal se instala en el escenario de la dualidad entre la entidad creadora y la utilizadora del activo intangible. Para lograr esa dualidad debe desgajarse la actividad de creación del activo de la actividad de explotación del mismo. Las fórmulas jurídicas que a tal efecto pueden utilizarse son diversas, pero es conveniente recordar que la Consulta V2644/2011 (NFC042925) negó que existiera esa dualidad en caso de unos activos adquiridos por escisión porque habían de ser utilizados por la entidad escindida.

Bajo la consideración precedente, una buena técnica organizativa sería aquella que residenciara la actividad de creación de los activos intangibles en sede de una entidad específicamente consagrada a esa tarea, la cual cedería a las entidades del grupo mercantil que realizan actividades económicas basadas en esos activos intangibles el derecho a su utilización, mediante la pertinente contraprestación. Recuérdese que las rentas derivadas de la cesión de uso del activo intangible a entidades del propio grupo mercantil pueden disfrutar del incentivo fiscal, aunque no así las procedentes de la transmisión de su propiedad.

Por tanto, el incentivo fiscal no está supeditado a que las rentas se obtengan frente a terceros, excepto si el cauce jurídico es la transmisión de la propiedad del activo, pero sí lo está a que la renta se derive de una transacción que verse sobre la cesión de uso o explotación del activo intangible, aun cuando se realice en el seno de un mismo grupo mercantil en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

## 4. APLICACIÓN EN EL TIEMPO DEL INCENTIVO FISCAL

El apartado 2 de la antigua redacción del artículo 23 del TRLIS establecía *que la reducción no se aplicará a partir del periodo impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado, multiplicado por seis.*

Esta cortapisa ha sido suprimida, lo que supone pasar de un incentivo fiscal de disfrute limitado en el tiempo a otro de disfrute ilimitado. Sin embargo, tal limitación continuará aplicándose en relación con las cesiones realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013,

de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria cuadragésima del TRLIS, a cuyo tenor *las cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, se regularán por lo establecido en el artículo 23 de esta Ley, según redacción dada al mismo por la disposición adicional octava ocho de la Ley 16/2007, de 4 de julio...* En el mismo sentido, la disposición final decimotercera e) de la Ley 14/2013 establece que *la redacción dada al artículo 23 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que contiene el artículo 26.Dos, surtirá efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir de la entrada en vigor de esta Ley.* La Ley 14/2013 entró en vigor el día 29 de septiembre de 2013, esto es, el siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Las dos normas transcritas definen la aplicación en el tiempo de la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS establecida por la Ley 14/2013. La clave está en determinar cuándo deben entenderse realizadas las cesiones del derecho de uso o de explotación sobre los activos intangibles.

Si se enfoca la cuestión desde la perspectiva puramente material de la aplicación de los activos intangibles a la actividad económica de la entidad cesionaria, la cesión de uso se produce día a día, de manera tal que la nueva redacción del artículo 23 se aplicaría respecto de las rentas devengadas a partir del 29 de septiembre de 2013. Ahora bien, bajo este enfoque, las normas transitorias serían superfluas, ya que todas las rentas estarían amparadas por la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS.

Si se enfoca la cuestión desde la perspectiva de la fecha de celebración de los contratos en cuya virtud se cedió el uso, se llega a la conclusión de que la nueva redacción del artículo 23 será aplicable a las rentas derivadas de los contratos celebrados a partir del 29 de septiembre de 2013.

Dicho esto, es claro que se promueve un interés por cancelar los contratos previos al 29 de septiembre de 2009 y concluir otros nuevos con el mismo objeto. En el contexto de una regulación que amplía el contenido del incentivo fiscal no se advierte cuál puede ser el objetivo restrictivo de la norma transitoria.

## 5. ASPECTOS DE LA LIQUIDACIÓN DEL INCENTIVO FISCAL

El artículo 23.1 del TRLIS establece que las rentas concernidas *se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe.*

### 5.1. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

La liquidación del incentivo fiscal incide sobre la determinación de la base imponible. No se trata de una reducción de la base imponible, previamente determinada, para conformar una

base liquidable en el sentido del artículo 54 de la Ley General Tributaria, sino de que el 60 % de la renta afectada, determinada en la forma anteriormente expuesta, no se integra en la base imponible. En efecto, en el Impuesto sobre Sociedades no se recoge la figura de la base liquidable.

En consecuencia, si hubiere bases imponibles negativas pendientes de aplicación, la base imponible previa a la compensación ya estará depurada del 60 % de la renta afectada. En suma, ese importe para nada ha de ser tomado en consideración en orden a la determinación de la base imponible, la cual, eventualmente, puede resultar negativa.

En la técnica de liquidación que se contiene en el modelo de declaración (200), el incentivo fiscal se concreta en un ajuste negativo respecto del resultado contable. Este ajuste negativo tiene carácter permanente.

Consecuentemente afecta a todos los límites que se construyen sobre base imponible o cuota íntegra o sus derivadas, pero no a aquellos otros que están desligados de esas magnitudes, como puede ser el límite a la deducción de los gastos financieros del artículo 20 del TRLIS.

## 5.2. RELACIÓN CON LA DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

El artículo 23.3 del TRLIS establece que *esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1 b) de esta Ley*.

El artículo 31.1 b) del TRLIS establece el límite a la deducción de impuestos satisfechos en el extranjero en el importe de *la cuota íntegra que en España correspondería pagar* por las rentas procedentes del extranjero. Así, el impuesto extranjero se deducirá, pero con el límite de la cuota íntegra que genere la renta procedente del extranjero.

Cuando la renta afectada por el incentivo fiscal proceda del extranjero, habrá podido sufrir una retención por parte de la jurisdicción fiscal extranjera. Esta retención será deducible en los términos previstos en el artículo 31.1 del TRLIS. Pues bien, para calcular el límite de deducción habrá de tomarse la renta efectivamente gravada.

Ejemplo. Canon de la cesión: 100, impuesto extranjero: 8 (100/8 %), renta 30, renta gravable 12 (30/40 %), cuota íntegra: 3,6 (12/30 %), límite de deducción: 3,6.

La norma es superflua, porque es obvio que la cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible, y en la base imponible solamente está el 40 % de la renta imputable a la cesión del activo intangible.

En este punto es importante puntualizar que el límite se calcula sobre el importe de la renta, aun cuando el impuesto extranjero hubiere recaído sobre el ingreso.

## 5.3. RELACIÓN CON LA DEDUCCIÓN POR REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

El artículo 23.8 establece que *la aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del apartado 1 de este artículo es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, regulada en el artículo 42 de esta Ley.*

No es claro si la incompatibilidad se establece con carácter absoluto o bien limitada a la porción de renta no integrada en la base imponible por causa del incentivo, mas como quiera que la deducción por reinversión del artículo 42 del TRLIS versa sobre *las rentas positivas integradas en la base imponible*, ha de interpretarse que se trata de una incompatibilidad absoluta, puesto que la limitada ya estaba lograda por obra de ese precepto. La interpretación alternativa implicaría que la norma en cuestión sería superflua o, cuando menos, meramente clarificadora, pero carente de un mandato efectivo.

Corresponde al obligado tributario elegir uno de los dos incentivos fiscales. Considerando un tipo de gravamen del 30 %, el punto de equilibrio entre los dos incentivos fiscales se alcanza para una deducción por reinversión del 18 %. Por tanto, actualmente es más beneficioso el incentivo fiscal del artículo 23 del TRLIS.

## 5.4. ACUERDOS PREVIOS DE CALIFICACIÓN Y VALORACIÓN

Los apartados 6 y 7 del artículo 23 del TRLIS establecen dos acuerdos previos.

El apartado 7 regula el acuerdo previo *de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías a que se refiere el apartado 1*, esto es, a las patentes y otros activos intangibles de naturaleza similar. Este acuerdo previo de calificación puede ir acompañado de un acuerdo *de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.*

La solicitud de acuerdo previo debe presentarse antes de la realización de las operaciones. ¿Antes de que la entidad inicie una nueva línea de actividad conducente a la creación de los activos intangibles? ¿Antes de cada proyecto de creación de los activos intangibles? ¿Antes de la cesión o transmisión? El artículo 32 bis) del RIS indica que la solicitud de acuerdo deberá presentarse *con carácter previo a la realización de las operaciones que motivan la reducción*, y consistiendo estas en la cesión de uso o en la transmisión del activo intangible, parece que el momento más tardío es el inmediatamente anterior a la formalización de los correspondientes contratos. Nada obsta, sin embargo, a que la presentación se produzca en un momento anterior, en la línea sugerida en las dos primeras interrogaciones, incluso si no existiera una previsión definida de explotación del potencial activo intangible mediante cesión de uso o transmisión.

El objeto del acuerdo previo es, esencialmente, una calificación. La Administración tributaria quedará vinculada por la misma.

El apartado 6 regula el acuerdo previo *de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.*

También la solicitud de acuerdo previo de valoración debe presentarse antes de la realización de las operaciones. Esta solicitud tiene pleno sentido cuando la cesión del uso sobre el intangible se realiza a favor de una persona o entidad vinculada o, igualmente, cuando la transmisión se realiza a favor de una persona o entidad vinculada, si bien este caso será marginal, habida cuenta de que las transmisiones entre entidades del grupo mercantil, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, no habilitan el incentivo fiscal.

Por el contrario, cuando la cesión de uso o la transmisión se realiza frente a terceros, la valoración queda limitada a los gastos. En efecto, los ingresos son los que se deducen de los contratos que, lógicamente, serán los que consten en la contabilidad. Ahora bien, los gastos son los efectivamente incurridos, y la única cuestión que puede presentarse es la de su correcta imputación o asociación con los ingresos, la cual no pertenece, estrictamente, al campo de la valoración. Bien se comprende que el ámbito de la valoración es bastante limitado, cuando no inexistente en sentido propio.

Así pues, hay un acuerdo previo que versa sobre la valoración (apartado 6), y otro acuerdo previo que versa sobre la calificación (apartado 7). Sin embargo, la literatura legal del apartado 7 invita a pensar que el acuerdo de calificación ha de ir acompañado necesariamente del acuerdo de valoración. Por tanto, más que de acuerdo de calificación debería hablarse de acuerdo de calificación y valoración. No obstante, sustantivamente, esto es, atendiendo a su contenido material, cabe distinguir entre ambos, por más que el acuerdo de calificación haya de ir acompañado del acuerdo de valoración.

Como se ha indicado anteriormente, el acuerdo previo de valoración solo tiene sentido jurídico pleno en el contexto de operaciones entre entidades vinculadas, y en este contexto ya existe un expediente específico previsto en el artículo 16.7 del TRLIS. Por otra parte, el objeto del acuerdo previo de calificación podría alcanzarse por el cauce de las consultas de carácter vinculante a cargo de la Dirección General de Tributos. Tal vez por ello, el tercer párrafo del apartado 7 establece, de manera inusual, una regla competencial en cuya virtud se requiere *informe vinculante de la Dirección General de Tributos.*

¿Por qué, entonces, se abre la puerta a un acuerdo previo que puede definir la calificación y la valoración, incluso en las operaciones realizadas con terceros? Se opina que la respuesta debe hallarse en el deseo de fomentar el atractivo del incentivo fiscal y, por tanto, su utilización por parte de los grupos de empresas, señaladamente los de carácter multinacional.

Como es conocido, estos grupos multinacionales tienen a su disposición regímenes de *patent box* en distintos países, buena parte de ellos miembros de la Unión Europea. Un factor determinante de la elección es la certeza respecto del importe del incentivo fiscal y su firmeza, de manera

tal que no pueda ser discutido en sede de un procedimiento de inspección tributaria. Pues bien, ese factor se configura mediante el acuerdo previo. Desde esta consideración se comprende bien, se comparta o no, la función del mismo. Acudir al disfrute del incentivo fiscal bajo el paraguas del acuerdo previo de calificación y valoración es un comportamiento tan prudente como eficaz.

Seguramente el establecimiento de este tipo de acuerdos es la novedad más relevante, desde un punto de vista práctico, de la nueva redacción del artículo 23 del TRLIS introducida por la Ley 14/2013. Es una manifestación más de las denominadas *tax ruling practices*, bajo cuya capa se intuye que pueden deslizarse prácticas subrepticias de atracción de empresas o de meras titularidades formales de activos intangibles por ciertas jurisdicciones fiscales[8], cuyo potencial efecto dañino sobre las actividades económicas y los ingresos fiscales de otras jurisdicciones podría ser muy elevado, de manera tal que los consensos que anidan tras el Código de Conducta devendrían papel mojado, todo ello, además y sin perjuicio de su dudosa compatibilidad con el principio de legalidad tributario. Con todo, el realismo político los caracteriza abiertamente como indispensables para el buen fin del denominado *patent box*. No es de importancia secundaria para la jurisdicción fiscal española, al menos, evitar la deslocalización de los activos intangibles generados por nuestras empresas[9].

No deberían confundirse estas prácticas, tal vez irregulares en ciertos casos o aspectos, con los acuerdos previos internacionales en materia de precios de transferencia, pues la concurrencia de dos jurisdicciones fiscales disipa todo comportamiento torcido o de favor.

## 5.5. GRUPOS FISCALES

El incentivo fiscal es aplicable en el caso de operaciones de cesión de uso realizadas entre entidades del grupo fiscal. Se presentaban al legislador dos opciones, a saber, conceder el incentivo en el periodo impositivo en el que se generan los ingresos y los correlativos gastos, o concederlo en el periodo impositivo en el que los bienes y servicios en cuya producción ha intervenido el activo intangible objeto de la cesión de uso han sido entregados o prestados, respectivamente, a terceros. La redacción original del artículo 23 del TRLIS acogió la primera opción, en tanto que la redacción vigente ha preferido la segunda.

La redacción original del artículo 23.4 del TRLIS establecía que *tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, los ingresos y gastos derivados de la cesión, no serán objeto de eliminación para determinar la base imponible del grupo fiscal.*

---

8 European Commission. *State aid: Commission orders Luxembourg to deliver information on tax practices* (comunicado de prensa de 24 de marzo de 2014. Luxemburgo ha proporcionado información general sobre los *tax rulings*, pero rehusó facilitar información específica de los concluidos en 2011 y 2012.

9 Albi Ibáñez, E.: *Reforma Fiscal* (pág. 280).

Esta redacción, que implicaba una excepción al régimen de la consolidación fiscal, posibilitaba que el incentivo fiscal se pudiera disfrutar en el seno del grupo fiscal. En efecto, la entidad cesionaria formaba su base imponible de acuerdo con las normas generales y la cedente tomaba en consideración la reducción del artículo 23 del TRLIS, sin que las normas sobre consolidación rectificasen, mediante el sistema de eliminaciones e incorporaciones, esta situación. La construcción del incentivo fiscal sobre los ingresos en vez de sobre las rentas obligaba, bien se comprende, a esa excepción de las normas del régimen de consolidación concernientes a las eliminaciones e incorporaciones.

El párrafo transcrito ha sido sustituido en la nueva redacción por otro que sujeta las operaciones sobre activos intangibles que pretendan acogerse al incentivo fiscal del artículo 23 del TRLIS a *las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley*.

El apartado 2 del artículo 16 del TRLIS establece el fundamento legal de la obligación de documentación y, si exceptuamos la sucinta franquicia prevista en su párrafo segundo, el grueso de la regulación es de naturaleza reglamentaria. Pues bien, a su tenor, aquella obligación de documentación no es exigible respecto de las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo fiscal [art. 18.2 a) RIS], de manera tal que, sustancialmente, la nueva redacción del artículo 23.4 del TRLIS no es sino una excepción de la norma reglamentaria. Seguramente hubiera sido más ortodoxo desde la perspectiva de la técnica legislativa ubicar la norma transcrita en sede reglamentaria.

La excepción está justificada, pues es obvio que la tributación del grupo fiscal se reduce a medida que aumenta el precio de la operación de cesión de uso o de transmisión de los activos intangibles concernidos[10]. Ahora bien, establecer un valor normal de mercado para estas operaciones se antoja extremadamente difícil, pues la ausencia de comparables es consustancial con la naturaleza de la propiedad industrial. De ahí la utilidad de los acuerdos previos de valoración, más todavía si esos acuerdos son de calificación y valoración.

En consecuencia, los ingresos y gastos, y los resultados derivados de las operaciones amparadas por el incentivo fiscal realizadas entre entidades del grupo fiscal han de eliminarse e incorporarse cuando se realicen frente a terceros, momento en el cual se aplicará el incentivo fiscal. La realización frente a terceros puede acaecer de diversas formas pero, normalmente, se producirá como consecuencia de la transmisión de los bienes o servicios en cuya producción se ha utilizado el activo intangible.

Ejemplo. Cesión de uso de patente durante un año por 100; producción de 400 unidades en 2014, de las que son vendidas 300 a terceros en el propio ejercicio, y el resto en el siguiente; la patente procede de I+D+i cuyo coste de producción ascendió a 40; beneficios de la cesionaria: 62 (primer ejercicio), 23 (segundo ejercicio).

---

10 López-Santacruz, J. A.: *Reforma Impuesto sobre Sociedades 2013. Memento Experto*, pág. 131.

Legislación anterior a la Ley 14/2013: cedente (100/50 % – 40) + cesionaria 62 – 0 eliminaciones = 72 (primer ejercicio); cedente 0 + cesionaria 23 = 23 (segundo ejercicio).

Ley 14/2013: cedente (100 – 40) 40 % + cesionaria 62 – (100 – 40) 40 %/100/400 eliminaciones = 80 (primer ejercicio); cedente 0 + cesionaria 23 + incorporaciones (100 – 40) 40 %100/400 = 29 (segundo ejercicio).

Se observará que la eliminación se calcula sobre el importe de la renta integrada en la base imponible de la entidad cedente, esto es, la renta que resulta de la reducción prevista en el artículo 23 del TRLIS, a los efectos de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 72.2 del TRLIS, a cuyo tenor las eliminaciones versan sobre los resultados que *estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal.*

La nueva forma de liquidación, tratándose de operaciones de cesión de uso de intangibles en el seno de un grupo fiscal, es más congruente con la naturaleza del régimen fiscal de los grupos.

## 6. LA CUANTIFICACIÓN DEL INCENTIVO FISCAL EN LOS PAÍSES DE NUESTRO ENTORNO

El impacto del incentivo fiscal depende, básicamente, de los siguientes factores:

- El perímetro de los activos intangibles amparados.
- Los requisitos relativos a la creación o adquisición del activo intangible.
- Los tipos de rentas que pueden acogerse al incentivo fiscal.
- La forma en cómo se determinan las rentas que pueden acogerse al incentivo fiscal.
- Los parámetros para cuantificar el importe del incentivo fiscal.

Cuanto más amplio sea el perímetro (también activos intangibles comerciales), menos exigentes los requisitos relativos a la creación (también activos adquiridos), más amplio el tipo de rentas (también las rentas embebidas en el precio de venta de los bienes y servicios en cuya producción intervino el activo intangible), menos precisas las formas de determinación (también métodos objetivos), y más generosos los parámetros, mayor será la potencia del incentivo fiscal.

Los tres primeros factores constituyen el núcleo sustantivo del incentivo fiscal. En apartados precedentes se ha ofrecido una pincelada de la legislación existente en los países de nuestro entorno. Los dos últimos factores contienen el núcleo técnico para la cuantificación del incentivo fiscal.

La determinación de la renta imputable a los activos intangibles puede realizarse bajo dos modalidades:

- Métodos de estimación directa. Tratan de delimitar la renta derivada de los activos intangibles mediante la identificación de los ingresos y gastos específicamente imputables a los mismos.
- Métodos objetivos. Tratan de estimar la renta derivada de los activos intangibles mediante la aplicación de porcentajes o ratios normativamente establecidos.

Los parámetros para cuantificar el incentivo fiscal pueden reducirse a dos modalidades:

- Mediante tipos de gravamen reducidos respecto de la renta imputable a los activos intangibles.
- Mediante reducciones de la base imponible respecto de la renta imputable a los activos intangibles.

El Reino Unido presenta una forma objetivada de cálculo de la renta imputable a los activos intangibles[11]. Los beneficios totales gravables, antes de intereses, se prorratean entre los ingresos brutos derivados de los activos intangibles y los ingresos brutos de otras fuentes. El importe así determinado es minorado en la renta rutinaria (10 %/costes de administración general, amortizaciones de inmuebles, consultorías, transporte...). El saldo resultante es minorado en la cuantía de un canon nocional (traducción literal) imputable a las marcas comerciales calculado en un porcentaje (2-3 %) de los ingresos brutos derivados de los activos intangibles. Sobre la cantidad así calculada se determina un crédito de impuesto que tiene por efecto práctico que la renta imputable a los activos intangibles tribute al 10 %. No obstante, la entidad puede optar por un método de cálculo que podría denominarse directo, en cuyo caso, partiendo de los ingresos derivados de los activos intangibles, la entidad debe distribuir los gastos de manera razonable entre esos ingresos y los restantes. La posibilidad de optar implica una ventaja adicional. El *patent box* británico entra paulatinamente en vigor (2013, 60 %; 2014, 70 %; 2015, 80 %; 2016, 90 %), de manera tal que alcanzará la plenitud en 2017.

En Bélgica también se aplica una forma objetivada, calculada en el 80 % de los ingresos imputables a los activos intangibles minorados en los gastos de licencias y las amortizaciones de dichos activos intangibles. El importe así calculado se resta de la renta gravable, aplicándose el tipo de gravamen ordinario al saldo resultante o base imponible. Por tanto, considerando que el tipo de gravamen es el 33,99 % (33 % más recargo del 3 %), resulta un tipo efectivo del 6,8 %.

En Francia se utiliza un método directo de determinación de la renta imputable a los activos intangibles, esto es, ingresos minorados en los gastos necesarios para su obtención. La renta así determinada tributa al 15 %.

En Luxemburgo también se utiliza un método directo para determinar la renta procedente de los activos intangibles, y el 80 % se excluye de la base imponible, lo que resulta en un tipo efectivo del 5,76 %.

11 HMRC. *The Patent Box.*

En los Países Bajos también se aplica un método directo, y la renta así determinada tributa al tipo de gravamen del 5 %, que también es el efectivo.

En España, como se ha indicado, se aplica el método directo, excepto para los activos intangibles no reconocidos en el balance de la entidad. En el primer caso, el tipo efectivo es el 12 % (30/40 %), y en el segundo, puede ser mucho más bajo, en la medida en que el 80 % de los ingresos procedentes de los activos intangibles exceda de la renta real.

## 7. REFLEXIONES DE POLÍTICA FISCAL

Los impuestos sobre los beneficios de los distintos Estados están empedrados de incentivos fiscales, regímenes preferenciales y técnicas asimiladas. El régimen del *patent box* es uno de ellos, pero no uno más.

En efecto, por el objeto sobre el que versa, esto es, los activos intangibles, tiene una gran potencia deslocalizadora, pero al tiempo y por la misma razón, tiene la vitola de contribuir a la promoción de lo que se ha dado en denominar la sociedad del conocimiento y la inteligencia.

Los dos perfiles acompañan al *patent box.* Tal vez por ello haya formado parte de la reforma fiscal emprendida por el gabinete Camerom, destinada a crear un ámbito altamente competitivo respecto de las actividades económicas, pero también ha sido y es objeto de las preocupaciones del Plan de Acción de la BEPS, siendo en la actualidad materia de debate en el Grupo del Código de Conducta de la Unión Europea.

Y, por encima de ambos perfiles, está la equitativa distribución de las cargas fiscales ¿Hay equidad en un incentivo fiscal que puede reducir drásticamente la tributación de los grupos multinacionales, verdaderos beneficiarios del mismo? ¿Si no la hubiera, estaría compensada por las eventuales ventajas que la sociedad del conocimiento y la inteligencia depararán a sus ciudadanos? ¿Se distribuirán esas ventajas equitativamente? ¿Forma parte el incentivo fiscal del cortejo de la desigualdad que se abate sobre las sociedades occidentales desde las dos últimas décadas?[12]

### 7.1. OBJETIVOS DEL *PATENT BOX* Y DISTRIBUCIÓN DE SU COSTE RECAUDATORIO

A grandes líneas, puede atisbarse que el denominado *patent box* puede perseguir cuatro tipos de objetivos que, incluso, pueden ser concurrentes:

---

[12] Stiglitz, J., *El precio de la desigualdad,* observa que *nuestro sistema de competencia global anima a las empresas a ubicarse no sobre la base de la eficiencia mundial, sino de la competencia tributaria; aunque es comprensible que eso sea muy del agrado de las empresas, ya que la competencia tributaria incrementa sus beneficios después de impuestos, distorsiona la economía global y socava la capacidad de imponer unos impuestos justos* (pág. 344).

- El fomento de actividades de investigación y desarrollo, y, en general, las de creación de activos intangibles valiosos para la eficacia de los procesos productivos, sin pretensión definida de atraer inversiones extranjeras a tal efecto.
- Ese mismo fomento, pero en el contexto de una política fiscal que utiliza el Impuesto sobre Sociedades como palanca de atracción de la inversión exterior.
- La atracción de entidades que sean titulares de activos intangibles inteligentes, aun cuando no intervengan en su creación o lo hagan solamente en el aspecto financiero.
- La defensa contra los regímenes de *patent box* de otros países.

Los dos primeros objetivos son concurrentes. Si se protege la actividad de creación y explotación de determinados activos intangibles es inevitable que en un mundo sin fronteras económicas se produzca el efecto de atracción.

El fomento de las actividades de investigación y desarrollo es un objetivo de la Unión Europea. Los créditos de impuesto por razón de las actividades de investigación y desarrollo disfrutan del visto bueno de las autoridades comunitarias, con tal de que no discriminen por razón del país o territorio en el que materialmente se ejecute la actividad. Así, la deducción por actividades de investigación y desarrollo del artículo 35 del TRLIS comprende las actividades y pagos para la realización de las mismas *en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.*

El régimen conocido como *patent box* podría entenderse como una ampliación de esos créditos fiscales por I+D+i. En efecto, el incentivo fiscal del *patent box* tendría como antecedente una actividad de I+D+i que, habiendo surtido fruto, genera ingresos cuya tributación se morigera. Por tanto, el fundamento de política fiscal del *patent box* coincidiría con el de los créditos fiscales citados, esto es, fomentar las actividades de creación de activos intangibles derivados de las actividades de I+D+i.

Este traje puede vestir a aquellos regímenes de *patent box* que requieran que la creación del activo intangible corra a cargo de la entidad que reclama el disfrute del incentivo fiscal. Ahora bien, ya se ha visto que los regímenes de *patent box* existentes en ciertos Estados miembros de la Unión Europea se aplican también en relación con las rentas derivadas de activos intangibles adquiridos, si bien cumpliendo ciertos requisitos consistentes, básicamente, en un posterior desarrollo (Reino Unido, Holanda, Francia, Bélgica).

Cuestión distinta es la eficacia del incentivo fiscal en orden a promover la creación de activos intangibles o, cuando menos, para limitar la dependencia tecnológica[13].

[13] Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español. En relación con el I+D+i entiende que el fomento vía fiscal del I+D+i es ineficiente.

La atracción de entidades que sean titulares de activos intangibles, en su más amplia expresión, se atisba nítidamente en los regímenes de Luxemburgo y Hungría, puesto que no es necesario que la entidad haya contribuido a la creación del activo intangible, ni tan siquiera que haya realizado posteriores desarrollos sobre el activo intangible adquirido de terceros y, además, se aplican a activos intangibles que, como las marcas y nombres comerciales, solo remotamente pueden ser considerados en limitadísimos casos como subproductos de las actividades de I+D+i.

En fin, el objetivo del régimen del *patent box* también puede ser meramente defensivo. En este caso se trataría de neutralizar el efecto llamada de los regímenes similares de otros países del entorno, en el sentido socio-político más que geográfico. El cálculo es bien sencillo, a saber, el incentivo fiscal del *patent box* puede tener un coste recaudatorio inferior al derivado de la migración de la actividad creadora del activo intangible o incluso de su mera tenencia. Por tanto, valdría la pena establecer un régimen de *patent box* que, aunque supusiera un coste recaudatorio directo, evitaría el coste recaudatorio difuso derivado de la emigración de la actividad de creación de activos intangibles al extranjero.

Así, en el caso de España, se trataría de neutralizar el incentivo que, para nuestros grupos multinacionales, podrían tener los regímenes de *patent box* de otros países de nuestro entorno. Ciertamente, si los activos intangibles hubieran de ser utilizados por entidades del grupo multinacional residentes en territorio español la deslocalización de la renta derivada del activo intangible podría ser frustrada por la transparencia fiscal internacional del artículo 107.1 c) del TRLIS, pero esa técnica sería ineficaz cuando los usuarios del activo intangible fueran entidades del grupo multinacional residentes en el extranjero o, más todavía, cuando los usuarios fueran terceros.

La consideración conjunta de los objetivos del régimen del *patent box* permite esbozar sus previsibles efectos recaudatorios:

- Reducirá la carga fiscal de los grupos multinacionales cuyas actividades estén relacionadas con los activos intangibles protegidos por dicho régimen. En rigor, toda vez que algunos regímenes protegen los activos intangibles puramente comerciales, el abanico de posibles beneficiarios no será despreciable. Estos grupos multinacionales podrán aprovechar el régimen de su propio país o el de otros países.
- También reducirá la carga fiscal de los grupos puramente locales, cuando se hallen situados en países en los que se aplique dicho régimen fiscal. Por el contrario, estos grupos no podrán aprovechar los regímenes establecidos por otros países.
- Las jurisdicciones fiscales que soportarán la merma recaudatoria serán las que haya establecido el régimen, pero también aquellas otras que, a consecuencia del mismo, sufran la migración de actividades de creación de activos intangibles.
- Algunas jurisdicciones fiscales serán netamente ganadoras. Se trata de aquellas en las que el saldo migratorio de actividades de creación de activos intangibles resulte tan positivo que compense el coste recaudatorio del incentivo fiscal.

No debería pasarse por alto otro aspecto, relacionado con los precios de transferencia. En efecto, el incentivo fiscal incita a la concertación, entre partes vinculadas, de unos precios que desplacen la renta hacia la entidad que goza del *patent box*. Ahora bien, corregir ese desplazamiento mediante la aplicación del principio del valor normal de mercado es particularmente difícil tratándose de activos intangibles.

Nótese, a modo de resumen, que el *patent box* afecta no solo a los países que lo tienen establecido sino a otros, básicamente, del mismo entorno económico.

## 7.2. EL *PATENT BOX* Y EL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

Nada tiene de extraño que la implantación del *patent box* en el Reino Unido a partir de abril de 2013 haya provocado el reproche de la autoridad fiscal alemana. Cuestión distinta es que ese reproche tenga fundamento jurídico.

Desde luego, este régimen no violenta el principio de no discriminación ni las libertades comunitarias. En efecto, en esencia, no es sino una disminución de la presión fiscal sobre las rentas derivadas de ciertos activos intangibles, con independencia del país o territorio en el que dichos activos se hubieren creado, y del lugar donde resida la entidad que los explote.

En efecto, el artículo 23 del TRLIS no exige que la actividad de creación del activo intangible se realice en territorio español. Por otra parte, si una entidad residente en cualquier otro Estado miembro realizara en territorio español, mediante establecimiento permanente, las operaciones determinantes de las rentas amparadas por el régimen del *patent box*, también tendría derecho al incentivo fiscal, habida cuenta de que la base imponible del establecimiento permanente se determina de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades (art. 18 TRLIRNR). En fin, el lugar de la residencia del cesionario también es irrelevante.

Tampoco violentan abiertamente las normas concernientes a las ayudas de Estado establecidas en el artículo 107 del TFUE, pues el régimen del *patent box* no está dirigido a favorecer a unas determinadas empresas o producciones. Este régimen es aplicable a todo tipo de entidades, con independencia del sector productivo en el que se ubiquen, si bien es cierto que, en la práctica, serán las entidades incrustadas en los sectores de alta tecnología las que lo disfrutarán con mayor intensidad. Por otra parte, la promoción de las actividades de I+D+i es congruente con la denominada Estrategia de Lisboa. No obstante, el razonamiento precedente debe ser matizado cuando pueden acogerse al incentivo fiscal las marcas, nombres comerciales, programas de ordenador y otros activos intangibles similares. Tal vez esta sea la razón por la que la Comisión haya solicitado información a Luxemburgo, con particular insistencia debido a las reticencias observadas[14], y a otros Estados miembros, sobre los denominados *IP regimes*.

---

14 European Commission. *State aid: Commission orders Luxembourg to deliver information on tax practices* (comunicado de prensa de 24 de marzo de 2014).

No es tan clara la congruencia del *patent box* con el Código de Conducta. En el Consejo Ecofin de 10 de diciembre de 2013, se acordó invitar al Grupo del Código de Conducta para que evaluara el citado régimen fiscal, a la luz del principio de igualdad de trato, tomando en consideración los desarrollos internacionales sobre la materia, incluyendo los criterios establecidos en la iniciativa BEPS de la OCDE[15]. Debe tenerse en cuenta que el tercer requisito del Código de Conducta para la identificación de un régimen dañino versa sobre *las ventajas que se otorgan aun cuando no exista ninguna actividad económica real dentro del estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales.* Este requisito podría afectar a los regímenes de *patent box* que no requieren la creación del activo intangible mediante una actividad técnica y económica, expresamente dirigida a dicha creación.

## 7.3. EL *PATENT BOX* Y LA BEPS

¿Quieren los Estados gravar a los grupos multinacionales al menos de la misma manera a como gravan a las empresas puramente locales? ¿Pueden los Estados hacerlo? La respuesta a la primera cuestión prejuzga, evidentemente, la pertinencia de la respuesta a la segunda.

La respuesta a la primera pregunta, en el plano del deber ser, es elemental. En efecto, en el contexto del Estado liberal-democrático, asido al principio de igualdad ante la ley, no se concibe el privilegio fiscal. Es el deber ser el que empuja, en el campo fiscal, el programa BEPS de la OCDE. Pero no es claro que el deber ser pueda imponerse a la realidad de los intereses en presencia.

Sabido es que la ciencia política, en el análisis del Estado, y en particular en el del proceso de adopción de decisiones y políticas públicas, ha bosquejado un conjunto de teorías. Así, frente al Estado como un ámbito neutral en el que compiten los distintos intereses, se sitúa el Estado elitista, dominado por elites económicas y políticas[16]. Estas teorías, que no pretenden validez excluyente, sí son útiles para ilustrar la causa de las discrepancias entre el ser y el deber ser. En un Estado elitista, y por supuesto dentro de un contexto de formas democráticas, los intereses de una determinada elite pueden prevalecer, e incluso disfrutar de la aquiescencia de las mayorías no directamente beneficiadas que intuyen ventajas indirectas, reales o quiméricas[17].

Pero, incluso si se admitiera que los Estados desean imponer la igualdad fiscal y que rechazan cualquier forma de discriminación carente de justificación objetiva, restaría por saber si pueden ellos hacerlo por sí solos. Así, la respuesta a la segunda cuestión, en el contexto de un mundo sin fronteras económicas, probablemente deba ser negativa. Los Estados por sí solos no pueden hacer frente a los requerimientos de la igualdad en el dominio fiscal o, más precisamente, en el de la tributación de los beneficios de los grupos multinacionales. En el entorno de la glo-

15 Ecofin 3281st Council meeting.

16 Heywood, A.: *Introducción a la Teoría Política* (pág. 102 y ss.).

17 Bauman, Zygmunt: *¿La riqueza de unos pocos nos beneficia a todos?*, Capítulo 2.

balización económica y financiera, para alcanzar sus propios fines, los Estados deben cooperar mediante la aceptación y puesta en práctica de las normas y criterios emanados de las organizaciones internacionales y supranacionales que ellos mismos han creado[18]. Sin un fortalecimiento de la gobernanza en materia fiscal, será imposible enderezar los regímenes fiscales privilegiados.

El proyecto BEPS, tal y como se plantea en el ámbito de las relaciones internacionales, es una buena muestra de esa gobernanza, si bien en su forma más débil, ya que sus productos no tienen fuerza jurídica, sino que se trata de meras recomendaciones, eso sí, dotadas de la fuerza política inherente a la institución de la que emanan.

De las acciones previstas en el Plan de Acción, las que llevan los números 5 y 10[19] podrían albergar el análisis y las recomendaciones sobre los regímenes de *patent box*. En efecto, la OCDE se propone actualizar los criterios sobre prácticas tributarias perniciosas, así como utilizar un criterio holístico para evaluar los regímenes preferenciales existentes[20], y revisar la aplicación del principio de libre concurrencia en el ámbito de los intangibles[21].

La OCDE pretende actualizar su trabajo de 1998[22], probablemente porque muchos de los regímenes fiscales privilegiados ya no estén acompañados del *ring-fencing* y se hallen camuflados en la

---

18 Sorensen, G.: *La transformación del Estado* (pág. 90 y ss.).

19 PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS – © OCDE 2014. Puntos 5 y 10.

20 Ídem. Punto 5: Los regímenes preferenciales siguen siendo un área clave de presión. En 1998, la OCDE publicó un informe (OCDE, 1998) sobre prácticas tributarias perjudiciales basado hasta cierto punto en la constatación de que una «carrera de igualación a la baja» se traduciría en última instancia en que los tipos impositivos aplicables a determinadas rentas móviles se igualarían a cero en todos los países, fuera este o no el objetivo de política tributaria que un país determinado tratase de alcanzar. De hecho, acordar un conjunto de reglas comunes podría ayudar a los países a preservar su soberanía en las decisiones en materia tributaria. Las preocupaciones políticas subyacentes expresadas en el Informe de 1998 en cuanto a la «carrera de igualación a la baja» en la base del impuesto sobre rentas móviles son tan relevantes hoy como lo fueron hace 15 años. Sin embargo, la «carrera de igualación a la baja» a menudo toma hoy en día menos la forma tradicional de regímenes bien delimitados y se produce más en forma de reducciones del tipo impositivo en el impuesto sobre sociedades para determinados tipos de ingresos (tales como ingresos de actividades financieras o de cesión de intangibles). El informe de BEPS solicita propuestas para desarrollar «soluciones que combatan más eficazmente los regímenes perniciosos, teniendo en cuenta factores tales como la transparencia y la sustancia». En cumplimiento de este objetivo, se reorientará el trabajo del Foro sobre prácticas tributarias perniciosas para desarrollar soluciones más eficaces.

21 Punto 10: En ocasiones se proponen sistemas alternativos para la distribución de los ingresos, incluyendo los sistemas basados en fórmulas. Sin embargo, la importancia de una acción concertada y las dificultades prácticas para lograr un acuerdo sobre el nuevo sistema y para una implementación consistente en todos los países se traducen en que, más que intentar sustituir el sistema actual de precios de transferencia, la mejor opción es abordar directamente los defectos en el sistema actual, en particular respecto a los retornos relacionados con activos intangibles, riesgo y sobre-capitalización. Sin embargo, algunas medidas especiales, ya sea dentro o fuera de principio de plena concurrencia, pueden resultar necesarias en lo que respecta a activos intangibles, riesgo y exceso de capitalización para hacer frente a estas deficiencias.

22 *Harmful Tax Competition.* OCDE.

estructura del Impuesto sobre Sociedades, como podría ser el caso del *patent box*[23]. Una recomendación de la OCDE en el marco del programa BPES parece ineludible, pero no es claro cuál podría ser su sentido, habida cuenta la abundante difusión que el régimen del *patent box* ha alcanzado[24].

Con todo, es de esperar que, bajo la orientación explicitada de buscar *soluciones que combatan más eficazmente los regímenes perniciosos, teniendo en cuenta factores tales como la transparencia y la sustancia*, queden afectados todos aquellos regímenes de *patent box* que no estén basados en la creación de los activos intangibles sino en la mera recepción de los mismos para dar cobijo a unas rentas claramente desviadas por motivos fiscales.

23 Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A.: «El Plan de acción de la OCDE para eliminar la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios a otras Jurisdicciones (BEPS). ¿El Final, el Principio del Final o el Final del Principio» *(QF, enero 2014)*.

24 Quintana Elena, I.: *Competencia fiscal perniciosa y regímenes preferenciales para intangibles*. Presentación en las sesiones de Fiscalidad Internacional de la Universidad Carlos III (marzo de 2014).

# NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LOS EJERCICIOS 2013 Y 2014

**Begoña Hernando Polo**
*Inspectora de Hacienda del Estado*

**Extracto**

En el presente artículo se analizan las principales novedades normativas que se han producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de los cambios introducidos por diferentes normas estatales y comunitarias aprobadas a lo largo del año 2013 y primer trimestre de 2014, haciendo especial hincapié en las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto, por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 y en el Reglamento, por el Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre.

**Palabras claves:** novedades IVA, regla de uso efectivo, prorrata general, devengo en operaciones asimiladas a las entregas y adquisiciones intracomunitarias, y procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

# NEW ASPECTS IN VALUE ADDED TAX LAW FOR 2013 AND 2014

**Abstract**

The present article analyses the main novelties introduced to Value Added Tax, by virtue of different EU and domestic regulations passed throughout 2013 and the first quarter of 2014, with a special emphasis on VAT Law, General Budget Law for fiscal year 2014 and in VAT Statute, amended by Royal Decree 828/2013, 25th October.

**Keywords:** new VAT aspects, effective use rule, general pro-rata, accrual in transactions to be treated as intra-community supply and acquisitions of goods, and administrative procedures and court enforcements.

## Sumario

1. Introducción
2. Modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014
   - 2.1. Prestaciones de asistencia social de custodia y atención a niños
   - 2.2. Ampliación del ámbito objetivo de aplicación de la regla de uso efectivo
   - 2.3. Devengo en las operaciones asimiladas a las entregas y adquisiciones intracomunitarias «*transfer*»
   - 2.4. Restricción del ámbito objetivo de aplicación de la prohibición de repercusión de cuotas devengadas descubiertas por la Administración
   - 2.5. Cálculo de la prorrata general
   - 2.6. Procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa
3. Modificaciones reglamentarias introducidas por el Real Decreto 828/2013
   - 3.1. Modificaciones reglamentarias para acomodar el desarrollo reglamentario a las modificaciones de la Ley 37/1992 habidas a lo largo del año 2012
   - 3.2. Modificaciones reglamentarias relativas a las exenciones ligadas a las operaciones aduaneras
   - 3.3. Modificaciones reglamentarias relativas a la modificación de las bases imponibles
   - 3.4. Otras modificaciones reglamentarias
4. Modificación del tipo impositivo aplicable a las entregas e importación de obras de arte
5. Breve referencia al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013, del Consejo, de 7 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios

## 1. INTRODUCCIÓN

En el año 2013 las novedades en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA, en adelante) se han producido por diferentes vías:

- La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que ha incorporado un nuevo régimen especial al impuesto, el régimen especial del criterio de caja, que ya se ha comentado en esta revista[1].
- El Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2007, de 13 de mayo; el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

  Este Real Decreto modifica básicamente el Reglamento del IVA, incorporando, de una parte, el desarrollo reglamentario del nuevo régimen especial del criterio de caja y, de otra, un buen número de modificaciones que se encontraban pendientes para ajustar el texto reglamentario a las múltiples modificaciones sufridas en la norma legal en el año 2012; a tal efecto, cabe recordar las modificaciones incorporadas a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación

[1] Longás Lafuente, A.: «El régimen especial del criterio de caja», *RCyT*. CEF, núm. 369 (diciembre 2013).

de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre), la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre) y la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas (BOE de 28 de diciembre).

Las modificaciones en el Reglamento del IVA se complementan con algunas modificaciones en el Reglamento de facturación, básicamente para incorporar en esta normativa las menciones obligadas al nuevo régimen especial del criterio de caja; así como con las realizadas en el Reglamento de gestión e inspección tributaria para introducir también las modificaciones necesarias derivadas del nuevo régimen especial del criterio de caja en el modelo de declaración censal (modelos 036, 037) y en el modelo de declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347).

- La Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, que incorpora un conjunto de medidas desconexas entre sí, que modifican la Ley 37/1992 para ajustar su contenido a la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre (Texto refundido de la Directiva IVA), derivado tanto de procedimientos de información o infracción iniciados por la Comisión Europea, como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) como por otras razones varias.
- Resulta obligado hacer una mención al Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 que modifica el de ejecución n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios, que resultará directamente aplicable, a partir de 1 de enero de 2015.

A lo largo de este artículo se van a desarrollar, en primer lugar, las novedades legales incorporadas por la Ley de Presupuestos a que se ha hecho referencia, para pasar posteriormente a las novedades reglamentarias incorporadas por el Real Decreto 828/2013, salvo lo relativo al nuevo régimen especial del criterio de caja, puesto que como ya se ha señalado anteriormente ya ha sido objeto de comentario en esta revista. De igual manera, se realizará un análisis general en lo relativo al Reglamento de Ejecución (UE) referido.

Por último, se hará una breve referencia a la modificación que se ha producido en el año 2014 en la tributación de los objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

## 2. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2014

Con efectos 1 de enero de 2014, la Ley 22/2013 introduce las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992:

## 2.1. PRESTACIONES DE ASISTENCIA SOCIAL DE CUSTODIA Y ATENCIÓN A NIÑOS

Se modifica el número 8.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, relativo a la exención de las prestaciones de asistencia social realizadas por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social, suprimiendo la referencia al límite de edad de «6 años» que se contenía en la norma para la aplicación de la exención en relación con la actividad de custodia y atención a niños.

Dicha exención hay que ponerla en relación con la aplicación del tipo reducido, del 10 % que se contiene en el artículo 91.Uno.2.7.º de la Ley 37/1992, que establece la aplicación del mismo para «Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8.º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto...».

De esta forma, a partir de 1 de enero de 2014, las prestaciones de asistencia social relativas a la custodia y atención a niños, cuando sean realizadas por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social, estarán exentas en todo caso y, cuando sean realizadas por otros empresarios o profesionales distintos, como sociedades mercantiles, en las que se entiende no se cumplen los requisitos para ser consideradas un establecimiento privado de carácter social, estarán sujetas al tipo impositivo del 10 %.

Con anterioridad a la modificación realizada, las prestaciones de asistencia social relativas a la custodia y atención a niños, cuando eran realizadas por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social estaban exentas del impuesto, cuando se referían a niños con una edad inferior a 6 años y estaban sujetas al tipo general del impuesto (21 %, a partir de 1 de septiembre de 2012; 18 % con anterioridad), en caso de que se tratara de niños con una edad superior o igual a 6 años. En el caso de sociedades mercantiles, la prestación de asistencia social de custodia y atención a niños menores de 6 años estaba sujeta al tipo reducido del impuesto (10 %, a partir de 1 de septiembre de 2012; 8 % con anterioridad) y se sujetaba al tipo del 21 % en caso de atención a niños con edad igual o superior a 6 años.

La razón de ser de dicha distinción, en cuanto al límite de edad se refiere, parece que cabe justificarla en que la necesidad de protección en la guarda y custodia de los niños había de venir referida hasta el momento en que el niño se incorpora al sistema escolar, siendo 6 años la edad obligatoria de escolarización.

En el ámbito de un proceso de información iniciado por la Comisión Europea se puso de manifiesto que la Directiva 2006/112/CE no contiene ninguna limitación por edad en el artículo 132.1 letras g) y h) donde se regulan, respectivamente, las exenciones por prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la protección de la infancia y de la juventud. En el mismo sentido, la jurisprudencia del TJUE en su Sentencia de 9 de febrero de 2006, asunto C-415/04 (NFJ021513), se refiere a la exención del impuesto en las prestaciones de servicios por guarda y custodia de niños, sin distinción entre niños en edad escolar o no, razón que ha determinado la modificación del precepto en los términos referidos.

La Dirección General de Tributos, en contestación a consulta, entre otras, véase la vinculante número V0597/2014, de 6 de marzo (NFC050547), ha recogido la modificación mencionada al señalar:

> «(...) el artículo 91, apartado uno.2, número 7.º de la Ley del Impuesto, en la redacción dada por el citado Real Decreto 20/2012 dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 % a:
>
> "7.º Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8.º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3.º del apartado dos.2 de este artículo."
>
> El artículo 20, apartado uno, número 8.º de la Ley 37/1992, según redacción dada por el artículo 74 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuesto Generales de Estado para el año 2014 (BOE de 26 de diciembre) en vigor desde el 1 de enero de 2014, dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:
>
> "8.º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:
>
> Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad."
>
> La modificación introducida por la Ley de Presupuestos ha consistido en suprimir el límite de los 6 años de edad, en relación con la exención aplicable a los servicios prestados de custodia y atención de niños.
>
> 8. En consecuencia con todo lo anterior, este Centro Directivo considera ajustada a Derecho la siguiente contestación a la consulta presentada, aplicable a los servicios objeto de consulta que se contraten a partir de 1 de enero de 2014:
>
> 1.º Respecto de los servicios de monitores escolares para atención de niños y niñas en el tiempo interlectivo de mediodía durante el comedor escolar y en aulas matinales y de tarde fuera del horario escolar:
>
> En el supuesto de que la entidad que ejerza la actividad (Federación, Fundación o Asociación) reuniese los requisitos previstos en el artículo 20, apartado tres, de la Ley 37/1992 para ser considerada como entidad de carácter social a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, dichos servicios estarán exentos del Impuesto según lo previsto en el artículo 20, apartado uno, número 8.º de la Ley 37/1992.

La exención prevista en el artículo 20.uno.8.º no se aplica a las sociedades mercantiles, luego estarán sujetos y no exentos tributando al tipo impositivo del 10 por ciento los servicios de asistencia social de custodia de niños prestados por las mismas.

(...)»

## 2.2. AMPLIACIÓN DEL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DE LA REGLA DE USO EFECTIVO

Se modifica el apartado dos del artículo 70 de la Ley 37/1992, relativo a la aplicación de la regla de uso efectivo como criterio de localización de determinados servicios en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI, en adelante).

Este criterio es de aplicación residual y su uso ha de hacerse de forma restrictiva y, hasta la modificación habida, sujetaba al IVA español determinadas prestaciones de servicios, cuando se cumplieran los siguientes requisitos:

- Que se tratara de prestaciones de servicios a las que se refiere el apartado dos del artículo 69 de la Ley 37/1992, que incluye los servicios de asesoría, publicidad, traducción, seguro, cesión de personal, etc., realizadas entre empresarios (operaciones B2B) y los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y de arrendamiento de medios de transporte, cualquiera que sea su destinatario (operaciones B2B y B2C).
- Que por las reglas de localización del impuesto dichas operaciones se entendieran efectuadas fuera de la Comunidad Europea, Canarias, Ceuta o Melilla.
- Que el uso efectivo de las prestaciones de servicios realizadas se produjera en el TAI.

La modificación operada por la Ley de Presupuestos ha consistido en suprimir la referencia a Canarias, Ceuta y Melilla del precepto, con lo que se permite aplicar la regla de uso efectivo, cuando las operaciones se entiendan localizadas en dichos territorios.

La finalidad de la modificación referida es doble, de una parte, busca ajustar la Ley interna a la Directiva del IVA que, en la letra b) del artículo 59 bis, se refiere a la opción que se da a los Estados miembros para considerar «que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla fuera de la Comunidad, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en su territorio». A este respecto, cabe recordar que según el artículo 6 de la Directiva y el artículo 3.Dos de la Ley 37/1992, las Islas Canarias, Ceuta y Melilla no forman parte de la Comunidad Europea, sin perjuicio de que las primeras formen parte del territorio aduanero de la misma.

De otra parte, la modificación del precepto referido se incardina en una finalidad de lucha contra el fraude, para evitar que prestaciones de servicios internas, realizadas básicamente entre empresarios establecidos en el TAI, pudieran deslocalizarse mediante interposición de una entidad simulada, por ejemplo, en las Islas Canarias, de la que se haría provenir el servicio prestado.

Ejemplo de lo anterior vendría a ser la transformación de una prestación de servicios de telecomunicaciones, venta de minutos telefónicos, de una empresa establecida en el TAI a un locutorio asimismo establecido en dicho territorio, operación sujeta y no exenta al IVA español, en otra operación, en la que se interpone una empresa relacionada o vinculada con el locutorio en el TAI, establecida en las Islas Canarias, de modo que el servicio de telecomunicaciones se desvía de la primera empresa establecida en el TAI a dicha entidad establecida en Canarias, operación que estaría no sujeta por reglas de localización al IVA español y sujeta y no exenta al Impuesto General Indirecto Canario (tipo impositivo en el 2013 de los servicios de telecomunicaciones del 0%), para posteriormente realizar la venta de minutos telefónicos de dicha empresa canaria al locutorio establecido en el TAI, operación sujeta al IVA español por reglas de localización (operación B2B) con inversión del sujeto pasivo.

Dado que resulta de aplicación la regla de la inversión, el locutorio en el TAI no soporta IVA en el *input* de entrada (la inversión del sujeto pasivo determina que este deba incluir en la declaración-liquidación el IVA repercutido y a la vez el soportado correspondiente a la operación, con lo que en caso de prorrata 100% el resultado de la operación no tiene efecto en la autoliquidación), con lo que al no tener el incentivo de un IVA a deducir parece se han dado supuestos de falta de presentación de declaraciones de IVA y falta de facturación en la venta de minutos telefónicos que el locutorio efectúa en el TAI, con lo que dichas ventas salen del circuito del IVA.

La entrada en vigor a 1 de enero de 2014 del cambio en el artículo 70.Dos llevaría a considerar que la venta de minutos telefónicos de la empresa establecida en el TAI a la empresa canaria, cuando la misma realiza la venta de los mismos a un locutorio sito en el TAI, se trata de una operación sujeta al IVA español por la aplicación de la regla de uso efectivo, dado que la prestación del servicio de telecomunicaciones realizado por la primera empresa, si bien, por la aplicación de las reglas generales llevaría a localizarlo fuera del TAI (servicios B2B que se localizan en sede del empresario destinatario), se sujetaría finalmente al IVA español, puesto que se trata de un servicio cuyo uso se produce en el TAI, dada la «reventa» que la empresa canaria realiza de los minutos telefónicos adquiridos al locutorio establecido en territorio peninsular.

Todo lo anterior sin perjuicio del derecho a la devolución del IVA por no establecidos que pueda presentar la empresa canaria y de que, en todo caso, la venta de minutos telefónicos por parte de la misma al locutorio sito en el TAI siga sujeta a la regla de la inversión del sujeto pasivo. Se trata pues de desincentivar ciertas actuaciones, por la vía de tratar de incluirlas en el circuito del IVA, cuando, como en el ejemplo mencionado, lo que realmente se produzca es una prestación de servicios entre empresas sitas en el TAI, que debe quedar sujeta al impuesto.

## 2.3. DEVENGO EN LAS OPERACIONES ASIMILADAS A LAS ENTREGAS Y ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS «*TRANSFER*»

Con efectos 1 de enero de 2014, se suprimen el número 6.º del apartado uno del artículo 75 y el párrafo tercero del artículo 76 de la Ley 37/1992, donde se recogían, respectivamente, las reglas de devengo de las operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias y de las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias, que se fijaba en la fecha de inicio de la expedición o transporte.

La Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio, que modifica la Directiva IVA en lo que respecta a las normas de facturación, aplicable a partir de 1 de enero de 2013, fue objeto de transposición interna, básicamente, por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre; no obstante, introdujo determinadas modificaciones cuya transposición se tuvo que realizar en la Ley del IVA, entre ellas, la relativa a la armonización de la regla de devengo de las operaciones intracomunitarias.

A tal efecto, la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, modificó el número 8.º del apartado uno del artículo 75, para ajustarse a la modificación de la Directiva, al determinar el devengo en las entregas intracomunitarias de bienes, en el momento en que se expida la factura, con el límite del día 15 del mes siguiente al momento de inicio de la expedición o transporte. Dicha regla resulta asimismo aplicable para determinar el devengo de las adquisiciones intracomunitarias, por la remisión que el párrafo primero del artículo 76 hace al mencionado artículo 75; no obstante, no se procedió a la obligatoria armonización del devengo en las operaciones asimiladas, las denominadas «transferencias de bienes» (operaciones asimiladas a las entregas intracomunitarias) y afectaciones de bienes (operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias), cuestión que se resuelve con la modificación que realiza la Ley de Presupuestos Generales para el año 2014.

A este respecto, por lo que se refiere a la regulación de las entregas intracomunitarias y de las operaciones asimiladas a las mismas, el artículo 67 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

> «En caso de que, en las condiciones establecidas en el artículo 138, se entreguen con exención del IVA bienes expedidos o transportados a un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte o que un sujeto pasivo transfiera bienes con exención del IVA a otro Estado miembro para las necesidades de su empresa, el impuesto será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha».

El artículo 138 de la Directiva referido señala, a su vez, que:

> «1. Los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados, fuera de su territorio respectivo pero dentro de la Comunidad, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, efectuadas para otro sujeto pasivo, o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, actuando en su condición de tal en un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte de los bienes.
>
> 2. Además de las entregas contempladas en el apartado 1, los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:
>
> (...)
>
> c) las entregas de bienes que consistan en transferencias con destino a otro Estado miembro, a las que serían aplicables las exenciones previstas en el apartado 1 y en las letras a) y b) si se efectuasen para otro sujeto pasivo».

Por su parte, el artículo 222 de la Directiva señala que:

> «Para las entregas de bienes realizadas con arreglo a las condiciones especificadas en el artículo 138 (...), las facturas se expedirán a más tardar el día 15 del mes siguiente al del devengo (...)».

Por último, el artículo 69 de la Directiva mencionada se refiere a las adquisiciones intracomunitarias de bienes al señalar:

> «Para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el IVA será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha».

En conclusión a lo expuesto, la normativa comunitaria establece para todas las operaciones intracomunitarias que el impuesto será exigible al expedir la factura o bien el día 15 del mes siguiente al del devengo, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha.

La supresión del apartado 6.º del artículo 75.Uno de la Ley 37/1992 y del párrafo tercero del artículo 76 de la mencionada Ley determina que el devengo del impuesto en las operaciones intracomunitarias asimiladas (entregas y adquisiciones) se regule por remisión a lo dispuesto en el artículo 75.Uno.8.º de la Ley antes mencionado, por lo que se ajusta el devengo de todas las operaciones intracomunitarias a lo establecido en la Directiva del IVA.

## 2.4. RESTRICCIÓN DEL ÁMBITO OBJETIVO DE APLICACIÓN DE LA PROHIBICIÓN DE REPERCUSIÓN DE CUOTAS DEVENGADAS DESCUBIERTAS POR LA ADMINISTRACIÓN

También con efectos 1 de enero de 2014, se modifica el número 2.º del apartado tres del artículo 89 de la Ley 37/1992, para restringir su ámbito de aplicación.

Dicho precepto, antes de la modificación, negaba la posibilidad de repercutir el impuesto, cuando, a consecuencia de una actuación de comprobación por parte de la Administración tributaria, se descubrían cuotas impositivas devengadas y no repercutidas, que no habían sido declaradas por el sujeto pasivo y la conducta del mismo se tipificaba como causa de infracción tributaria; bastaba pues la acreditación de la simple negligencia en la actuación del sujeto pasivo para que la norma fuera aplicable.

Consecuencia del procedimiento de infracción número 2010/4095 abierto por la Comisión Europea contra el Reino de España, se ha producido la modificación del precepto, en el sentido de que solo cabe denegar la repercusión en aquellos casos en que resulte probada la participación del sujeto pasivo en un fraude o que la operación u operaciones efectuadas formaban parte de un fraude que conocía o debía conocer el sujeto pasivo. Lo anterior supone una restricción impor-

tante en su aplicación, que ya no podrá realizarse de manera «cuasi-automática» sino que requerirá una importante labor de acreditación del dolo o ánimo defraudatorio en el sujeto pasivo, por parte de la Administración tributaria.

La razón última de la modificación del precepto hay que encontrarla en el principio de neutralidad del impuesto, que descansa en la cadena de repercusión-deducción, de la que existe una amplia jurisprudencia del TJUE y en la clara ruptura de dicha cadena en los supuestos en que se produce la prohibición de repercusión.

En conclusión, en los casos generales en que no resulte probada la existencia del fraude, en el ámbito de una comprobación tributaria, el sujeto pasivo dispondrá del plazo general de cuatro años desde el devengo del impuesto, a que se refiere el apartado uno del artículo 89 de la Ley 37/1992, para poder rectificar las cuotas impositivas repercutidas incorrectamente (en defecto); la rectificación deberá documentarse con la correspondiente factura rectificativa a que se refiere el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Por último, hay que tener en cuenta que el plazo de cuatro años se ve interrumpido como consecuencia de una actuación de comprobación de la Administración tributaria.

Cuestión distinta a la anterior son los supuestos en que las operaciones no se hayan documentado con la correspondiente factura, para los que el apartado cuatro del artículo 88 de la Ley 37/1992 determina que, transcurrido un año desde la fecha de devengo de la operación, se perderá el derecho a la repercusión; no obstante, hay que tener en cuenta la doctrina administrativa existente a este respecto, entre otras, en la Consulta vinculante número V0451/2012, de 29 de febrero (NFC043840), en el que se interpreta este plazo de caducidad conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en Sentencias como la de 5 de diciembre de 2011 [rec. n.º 3954/2009 (NFJ045069)] y la de 18 de marzo de 2009 [rec. n.º 2231/2006 (NFJ032640)], en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique, no operando si la entidad destinataria acepta voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del impuesto.

## 2.5. CÁLCULO DE LA PRORRATA GENERAL

El cálculo de la prorrata general que se recoge en el artículo 104 de la Ley 37/1992 se ve modificado a consecuencia de una reciente STJUE de fecha 12 de septiembre de 2013, en el asunto C-388/11 (NFJ051729), de tal forma que, a partir de 1 de enero de 2014, en la determinación de la prorrata general del impuesto, no forman parte del numerador ni del denominador de la fracción para su cálculo las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del TAI. Hay que recordar que hasta dicha fecha las operaciones realizadas desde tales establecimientos formaban parte del cálculo de dicha prorrata cuando los costes eran soportados por establecimientos permanentes establecidos en el TAI.

En la sentencia mencionada el TJUE concluye que una sociedad, cuya sede está ubicada en un Estado miembro, no puede tomar en consideración, para determinar la prorrata de deducción del IVA que le es aplicable, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros ni las establecidas en Estados terceros.

En apoyo de sus conclusiones y, frente a las alegaciones planteadas en el recurso prejudicial en que se puso de manifiesto la STJUE de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, asunto C-210/04 (NFJ021920), que consideró que las sucursales ubicadas en Estados miembros y Estados terceros y el establecimiento principal ubicado en otro Estado miembro constituyen un único sujeto pasivo, en lo relativo a las relaciones que mantienen, el TJUE concluye que «en la medida en que el cálculo de la prorrata de deducción constituye un elemento del régimen de deducciones, las modalidades en cuya virtud debe realizarse dicho cálculo pertenecen, junto con el mencionado régimen de deducciones, al ámbito de la normativa nacional en materia de IVA a la cual una actividad u operación debe estar fiscalmente sujeta.

(...)

Determinar de tal manera la prorrata de deducción aplicable a la sede de un sujeto pasivo tendría como consecuencia el aumento, para todas las adquisiciones que el citado sujeto pasivo ha efectuado en el Estado miembro en el que se ubica su sede, la parte de IVA que la mencionada sede puede deducir a pesar de que una parte de dichas adquisiciones no guarda relación alguna con las actividades de los establecimientos permanentes establecidos fuera de ese Estado. Así pues, se falsearía el valor de la prorrata de deducción aplicable».

Consecuencia de la modificación operada será una disminución en el porcentaje de prorrata para los sujetos pasivos afectados.

## 2.6. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES DE EJECUCIÓN FORZOSA

La disposición adicional sexta de la Ley 37/1992 se modifica y, con efectos retroactivos, desde 31 de octubre de 2012, fecha de entrada en vigor de la Ley 7/2012, que modificó asimismo dicha disposición. Precisamente, la nueva redacción dada al precepto consiste en recuperar básicamente la redacción previa del mismo antes de la modificación realizada por la Ley 7/2012 mencionada.

Esta disposición adicional regula determinadas facultades atribuidas a los adjudicatarios para actuar en «nombre y por cuenta» de los sujetos pasivos que son objeto del procedimiento de ejecución forzosa, viniendo a sustituir a los mismos en el cumplimiento de determinadas obligaciones del impuesto, como la de emitir factura.

La razón de ser de dicha regulación encuentra su fundamento en favorecer o mejor dicho impedir que el tráfico mercantil se vea obstaculizado en situaciones en que el sujeto pasivo ejecutado puede estar ausente o ilocalizable o, simplemente, se niegue al cumplimiento de las obligaciones que le impone el impuesto.

La Ley 7/2012 dio, según se ha comentado, nueva redacción al precepto, reduciendo el alcance de las facultades de los adjudicatarios, en concreto, la de renuncia a las exenciones inmobiliarias, que se regulan en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992; hay que tener en cuenta que la Ley 7/2012 introdujo en la Ley del Impuesto nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, en concreto, estableció la regla de la inversión en los casos de entregas exentas inmobiliarias en las que el sujeto pasivo renuncie a la exención, por tanto, podía entenderse que en dichos supuestos en que la ley determinaba que el sujeto pasivo era el empresario o profesional adquirente, también él estaba facultado para ejercitar la renuncia a la exención.

No obstante, el nuevo artículo 24 ter del Reglamento del Impuesto, añadido por el Real Decreto 828/2013, en vigor desde el 27 de octubre, aclara que el sujeto facultado para ejercitar dicha renuncia es el transmitente.

En este sentido, hay que tener en cuenta que, en cualquier transmisión o venta de un inmueble, el sujeto pasivo de la operación es inicialmente el transmitente, si bien, en los casos en que la operación esté sujeta y exenta al impuesto y siempre tras la renuncia a la exención, es cuando opera la regla de la inversión y el adquirente, destinatario del bien inmueble, será el llamado por la Ley del Impuesto a ser el sujeto pasivo de la operación.

En conclusión, las facultades que se establecen en el adjudicatario para que las ejercite en nombre y por cuenta del sujeto pasivo «ejecutado» son las de:

- Expedir factura que documente la operación.
- Efectuar la renuncia a la exención a que se refiere el artículo 20.Dos de la Ley del Impuesto.
- Repercutir la cuota del impuesto en la factura que expida, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe resultante, salvo en los casos de inversión del sujeto pasivo, que se recogen en el artículo 84.Uno.2.º de la Ley, en que el sujeto pasivo por inversión actúa en su propio nombre al declarar el IVA devengado y soportado correspondiente a la operación de inversión y en las que no se produce la repercusión del impuesto, puesto que el transmitente emite la factura sin IVA, con la mención de «inversión del sujeto pasivo», en los términos a que se refiere el artículo 6.1 m) y 7.1 i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

## 3. MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS INTRODUCIDAS POR EL REAL DECRETO 828/2013

El Real Decreto 828/2013 modifica el Reglamento del IVA, con efectos 27 de octubre de 2013 con carácter general; en primer lugar, para acomodar su contenido a las diversas modificaciones habidas en la Ley del Impuesto a lo largo del año 2012, la Ley 7/2012 (conocida como

la Ley del fraude), la Ley de Presupuestos y la Ley de Medidas Tributarias para el año 2013, a las que se hizo referencia con anterioridad. En tal sentido, se regulan las comunicaciones para la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo, la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones para un mismo periodo de declaración en los casos de concurso del sujeto pasivo...

En segundo lugar, el Reglamento del Impuesto se modifica para revisar determinados artículos relativos a las exenciones ligadas a las operaciones aduaneras, para adaptarlos a los cambios en los procedimientos aplicables a dichas operaciones, buscando en buena medida la simplificación de las comunicaciones entre los sujetos intervinientes en las operaciones y la Administración tributaria.

Un tercer grupo de modificaciones se produce en el ámbito de la modificación de las bases imponibles, con el objetivo de evitar el volumen de fraude asociado a la norma.

Se incorporan, asimismo, unas modificaciones que obedecen al desarrollo reglamentario del nuevo régimen especial del criterio de caja y un último grupo de modificaciones varias como la modificación del plazo de presentación de las autoliquidaciones del IVA, cambio en el plazo para el ejercicio de la opción por la prorrata especial, etc.

## 3.1. MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS PARA ACOMODAR EL DESARROLLO REGLAMENTARIO A LAS MODIFICACIONES DE LA LEY 37/1992 HABIDAS A LO LARGO DEL AÑO 2012

**3.1.1.** Se suprime el artículo 5 y se da nueva redacción al artículo 6 del Reglamento consecuencia de la supresión del carácter rogado de determinadas exenciones.

Las exenciones en las prestaciones de servicios realizadas a sus miembros por agrupaciones y uniones de empresas (art. 20.Uno.6.º Ley 37/1992) y las exenciones en las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a sus socios, realizadas por determinadas entidades, que persiguen ciertos fines: filantrópico, sindical, cívico... (art. 20.Uno.12.º Ley 37/1992) se aplican, desde 1 de enero de 2013, cuando se cumplan los requisitos que establece la norma legal, sin necesidad de solicitud previa de acreditación de la exención ante la Administración tributaria; solicitud cuyo procedimiento se regulaba en el artículo 5 del Reglamento del IVA, que ahora se suprime.

Por su parte, la Ley 37/1992 regula en los apartados 8.º, 13.º y 14.º del apartado uno del artículo 20 respectivamente determinadas prestaciones de servicios exentas, cuando sean realizadas por entidades de derecho público y establecimientos privados de carácter social y consistan en servicios de asistencia social, deportivos y culturales; dichas prestaciones están exentas, a partir del 1 de enero de 2013, cuando se cumplan, asimismo, los requisitos legales, sin necesidad de la previa solicitud de acreditación de la exención ante la Administración tributaria, si bien, por motivos de seguridad jurídica, la ley mantiene la posibilidad de solicitud ante la Administración tributaria de la calificación de la entidad como establecimiento privado de carácter social, cuyo procedimiento se contiene en el artículo 6 del Reglamento.

En todo caso, y tal y como se determina asimismo en el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social no afecta a la aplicación de la exención, que se aplicará, con independencia de que se haya obtenido o no la calificación, cuando se cumplan objetivamente los requisitos legales.

La supresión del carácter rogado de estas exenciones supuso ajustar la normativa interna española al contenido de la Directiva del IVA y al carácter objetivo del impuesto, dado que las exenciones se aplican en todos los casos en que se cumplan los requisitos que establece la Ley del Impuesto, sin que su aplicación pueda quedar, como sucedía en la situación previa a la modificación de la norma, a expensas del sujeto pasivo, eliminando así buena parte de los efectos distorsionadores que se venían produciendo. Así, debido al carácter limitado de las exenciones mencionadas y su efecto en la no deducibilidad de las cuotas soportadas del impuesto, se habían venido produciendo situaciones en que una entidad solicitaba la exención una vez superado el periodo de inversión inicial y transcurso del plazo de regularización de bienes de inversión, o bien, ante la previsión de un periodo de inversión empresarial, solicitaba la renuncia a la exención.

**3.1.2.** Se adiciona un nuevo artículo 24 quáter «Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo», que desarrolla los nuevos supuestos de inversión introducidos por la Ley 7/2012, que incluyó dos nuevos apartados a la letra e) del artículo 84.Uno de la Ley 37/1992 (renuncia exenciones inmobiliarias y transmisión de inmuebles en ejecución de garantía) y una nueva letra f) en el mencionado precepto (contratistas y subcontratistas en ejecución de obras).

El nuevo precepto normativo, por una parte, aclara que en el caso de entregas de bienes inmuebles exentas del impuesto que puedan ser objeto de renuncia, el transmitente del bien es el sujeto que ha de efectuar dicha renuncia quien, por otra parte, ha de comunicar su ejercicio, de forma expresa y fehaciente al adquirente, previa acreditación por este de su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes inmuebles. Estas comunicaciones ya se contenían en el artículo 8 del Reglamento del Impuesto, si bien, por razones de sistematicidad, se reiteran en este precepto, donde se contienen todas las normas aplicables a las reglas de inversión del sujeto pasivo.

De otra parte, dicho precepto supone la incorporación a la norma reglamentaria de la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, por todas, véase contestación a Consulta vinculante V2583/2012, de 27 de diciembre (NFC045706), en relación con las comunicaciones que han de realizarse en el marco de los contratos de ejecuciones de obra para construcción o rehabilitación de edificaciones y urbanización de terrenos, en los que resulta de aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo.

Así, de una parte, el promotor ha de comunicar de forma expresa y fehaciente al contratista o contratistas principales que en dichas operaciones actúa en su calidad de empresario o profesional, así como que el contrato que suscribe se constituye al objeto de construir o rehabilitar una edificación o de urbanizar un terreno y, dicha comunicación, en cuanto al objeto del contrato, ha de transmitirse a lo largo de la cadena de subcontratistas.

Lógicamente si el promotor no actúa en calidad de empresario o profesional, no ha de realizar comunicación alguna al contratista o contratistas principales, en cuyo caso, la regla de inversión, si procede, no se aplicará en el último eslabón de la cadena, debiendo el contratista repercutir el IVA correspondiente en las facturas que expida al promotor.

Análoga comunicación se regula en el marco de las entregas de bienes inmuebles efectuadas en ejecución de garantía, donde el adquirente ha de comunicar de forma expresa y fehaciente al transmitente, en su caso, su condición de empresario o profesional, al objeto de que la regla de la inversión pueda ser aplicada.

En cuanto a cómo ha de realizarse dicha comunicación, la norma deja libertad de forma, con el único límite de que las comunicaciones se realicen de forma expresa y fehaciente y de que se produzcan con carácter previo o simultáneo a las operaciones a las que afecte. A este respecto, sobre si la comunicación que se transmite a lo largo de toda la cadena de subcontratistas ha de ser una comunicación independiente de cada uno de los subcontratistas o bastaría con que la comunicación originaria realizada, bien por el promotor, bien por el primer contratista, se fuera transmitiendo a lo largo de la misma, cabe entender que bastaría que esta comunicación originaria se fuera transmitiendo, si bien, realizándose en cada momento bajo la responsabilidad de cada sujeto que la transmite a lo largo de la cadena, que es el que ha de responder ante los empresarios a los que contrata, puesto que estos vendrán obligados a repercutir el impuesto o a aplicar la regla de la inversión, en función de la información que se les suministre.

No obstante esta libertad de forma, el precepto incorpora, con carácter voluntario, la posibilidad de que todas las comunicaciones a que se refiere el mismo se realicen por declaración escrita y firmada por los destinatarios de las operaciones y dirigida a los empresarios o profesionales que realicen la entrega de bienes o la prestación del servicio.

Cabe en este punto insistir que la aplicación de la regla de la inversión del sujeto pasivo determinará que el prestador del bien o el servicio deba emitir una factura en la que se documente la operación sin repercusión del impuesto y en la que conste la mención «inversión del sujeto pasivo» conforme se regula en el artículo 6.1 m) y 7.1 i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, antes mencionadas.

Por lo demás, y dada la trascendencia de las comunicaciones que se regulan en el precepto, se echa en falta un régimen de infracciones propio que no se encuentra en la norma legal; si bien es cierto que el precepto recuerda la responsabilidad solidaria ante la deuda tributaria que establece el artículo 87 de la Ley del Impuesto para los destinatarios que por acción u omisión eludan la correcta repercusión del impuesto, así como la tipificación como infracción tributaria que se contiene en el artículo 170 de la Ley mencionada de la conducta de aquellos sujetos que por acción u omisión dolosa obtengan una repercusión incorrecta del impuesto, cuando no tengan derecho a deducción 100 % del impuesto soportado.

De esta forma, la comunicación errónea y voluntariamente realizada por parte de un promotor a su contratista principal de que actúa en calidad de empresario o profesional cuando realmente

no actuara como tal, sino en calidad de consumidor final, cuando fuera puesto de manifiesto en el seno de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración tributaria, llevaría a la regularización del IVA devengado no repercutido por cuenta del contratista al promotor con los intereses de demora que correspondan, siendo responsable solidario de dicha deuda tributaria el promotor. Asimismo podría ser objeto de sanción la conducta del promotor, solo en el supuesto en que no tuviera derecho a la deducción del IVA soportado que le hubiera debido repercutir el promotor.

Por su parte, el contratista que actuara de buena fe que acredite su actuación, con base en la comunicación recibida del promotor, se entiende no podría ser objeto de sanción, sin perjuicio además de que pueda proceder a repercutir el IVA liquidado por la Administración tributaria al promotor en los términos del artículo 89 de la Ley del Impuesto a que se ha hecho antes referencia.

Por último, señalar que el nuevo modelo de declaración-liquidación 303, aprobado por Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), aplicable a las operaciones realizadas a partir de 1 de enero de 2014, incorpora unas casillas adicionales donde incluir la información relativa a operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo distintas de las adquisiciones intracomunitarias de servicios.

**3.1.3.** La Ley 7/2012, antes mencionada, introdujo una serie de modificaciones en la Ley del Impuesto para el caso de declaración de concurso de un sujeto pasivo, dado que la aplicación de la normativa concursal requería distinguir entre créditos concursales y créditos contra la masa, en función del momento en que hubiere tenido lugar el hecho imponible, con independencia de cuándo finalizara el periodo de liquidación.

Cabe recordar a tal efecto las Sentencias del Tribunal Supremo de 1 y 20 de septiembre de 2009 [rec. n.º 253/2007 (NCJ050455) y rec. n.º 202/2007 (NCJ050906), respectivamente] que señalaron que «los créditos por IVA contra el deudor por hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso, con independencia del momento de conclusión del plazo para la liquidación, constituyen créditos concursales». Por tanto, si el auto de declaración del concurso se dicta a lo largo de un periodo de liquidación, deben distinguirse a los efectos de su calificación concursal los hechos imponibles realizados antes y después del mismo.

Las modificaciones operadas en el artículo 99.tres y cinco y 114.Dos.2.º de la Ley del IVA tratan de limitar el derecho del sujeto pasivo a trasladar el IVA a deducir en caso de concurso del sujeto pasivo, estableciendo que las cuotas soportadas correspondientes a hechos imponibles pre-concursales, así como las rectificaciones de las mismas que procedan, deben deducirse en la declaración del periodo, anterior al concurso en el que se hubieran soportado o en la que se hubieran deducido respectivamente y, los saldos a compensar de periodos anteriores al auto declaración de concurso, deben declararse en la declaración por hechos imponibles anteriores al concurso, con la finalidad esencial de evitar el fraude que suponía dejar el IVA devengado en el periodo concursal (aumentando el crédito concursal de la Hacienda Pública) y trasladar el IVA deducible a un momento posterior.

El artículo 71.5 del Reglamento del Impuesto supone el desarrollo reglamentario de la previsión legal (art. 99.Cinco Ley 37/1992) y establece la obligación de presentar dos declaracio-

nes-liquidaciones, dividiendo el periodo normal de declaración en dos periodos, según se trate de hechos imponibles anteriores o posteriores al auto de declaración de concurso.

De este modo, cuando el sujeto pasivo sea declarado en concurso en una fecha a lo largo de un periodo impositivo, ya sea este mensual o trimestral, quedará obligado a presentar dos declaraciones-liquidaciones, una relativa a los hechos imponibles desde el inicio del periodo impositivo hasta la fecha de la declaración del auto y otra desde la fecha de la declaración del auto hasta el final del periodo impositivo. Así, en caso de un sujeto pasivo con declaración mensual que fuera declarado en concurso el 14 de marzo de 2014, por el mes de marzo tendrá una declaración-liquidación relativa al periodo 1-14 de marzo y una segunda declaración-liquidación relativa al periodo 15-31 de marzo.

El desarrollo que realiza el Reglamento en este punto implica que cuando la declaración-liquidación referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso arroje un saldo en contra del sujeto pasivo (a ingresar), dicho saldo se calificará como crédito concursal de la Hacienda Pública, mientras que cuando dicha declaración-liquidación arroje un saldo a favor del sujeto pasivo (a devolver), podrá, a su opción, ser compensado con el saldo de la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a la declaración del concurso y los de las sucesivas declaraciones-liquidaciones, o bien, obtener dicha devolución, en cuyo caso, se atenderá al sistema de devolución mensual o no a que esté acogido.

El sujeto pasivo vendrá obligado a la presentación de las dos declaraciones-liquidaciones correspondientes a un mismo periodo de declaración en el plazo previsto para cada declaración-liquidación en general, como si no se estuviera en una situación de concurso; así, en el ejemplo antes citado, el sujeto pasivo deberá presentar las dos declaraciones-liquidaciones correspondientes al mes de marzo hasta el día 20 del mes de abril de 2014 y en el supuesto de que el saldo de ambas fuera a devolver, podrá obtener su importe a partir de dicha fecha, si está suscrito al registro de devolución mensual o a 31 de diciembre de 2014, en caso de estar en régimen de devolución general.

El nuevo modelo de declaración-liquidación 303, aprobado por la Orden HAP/2215/2013, antes mencionada, aplicable a las operaciones realizadas a partir de 1 de enero de 2014, incorpora en el apartado de identificación una serie de casillas para desglosar la información del sujeto pasivo que haya sido objeto de declaración de concurso:

- Una casilla donde se pregunta si ha sido declarado en concurso en el periodo de liquidación a que se refiere el modelo de declaración-liquidación.
- Una casilla para identificar la fecha, en su caso, en que se haya dictado el auto de declaración de concurso.
- Dos casillas que identifican la modalidad de autoliquidación, preconcursal o posconcursal, en el caso de que el sujeto pasivo haya sido declarado en concurso durante el periodo de liquidación, mensual o trimestral, a que se refiere la declaración-liquidación.

## 3.2. MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS RELATIVAS A LAS EXENCIONES LIGADAS A LAS OPERACIONES ADUANERAS

- El artículo 9 del reglamento sufre diversas modificaciones:

  Por una parte, remite a que sea por Orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la determinación de las tablas de devolución (donde se contienen las comisiones aplicables) que aplican las entidades colaboradoras en las devoluciones del Impuesto en régimen de viajeros, en lugar de por Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Cabe recordar que dicha habilitación se había anticipado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que, si bien, en su artículo 1 aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, en su artículo 3 y disposición transitoria segunda establecían dicha habilitación.

  El artículo 3 del Real Decreto 1619/2012 establece que corresponde al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas determinar las condiciones a las que se ajustará la operativa de las entidades autorizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria a intervenir como entidades colaboradoras en el procedimiento de devolución a que se refiere el artículo 117.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el procedimiento de devolución del Impuesto en régimen de viajeros regulado en el artículo 21.2.º de la mencionada Ley 37/1992, a cuyo tenor se ha aprobado la Orden HAP 2652/2012, de 5 de diciembre (BOE de 14 de diciembre) por las que se modifican las tablas de devolución mencionadas, anteriormente reguladas por Resolución de 24 de febrero de 2003 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

  Se adapta la exención de los servicios relacionados directamente con las exportaciones a la regulación de los representantes aduaneros y se establece la «libertad de prueba» en la acreditación de la exención que prima en todo el ámbito de las exenciones aduaneras, como se menciona posteriormente.

- El artículo 10, relativo a las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones, en concreto en lo que se refiere a la incorporación de objetos y productos de avituallamiento a embarcaciones y aeronaves, se modifica para adaptarlo a la realidad de los procedimientos, dado que es muy frecuente que sea el proveedor de los bienes quien declare y tenga en su poder el documento aduanero de embarque y no el destinatario o titular de la explotación de los medios de transporte marítimos o aéreos.

- Las exenciones relativas a servicios relacionados con las exportaciones [art. 9.1.5.º B)], servicios relacionados con las importaciones (art. 19) y las exenciones relativas a las zonas y depósitos francos y regímenes suspensivos (arts. 11.3 y 12.1.2.º) se modifican en aras de una simplificación administrativa y reducción de cargas administrativas al operador económico, eliminándose la obligación de declaración ante la aduana y la certificación de la exención por la misma, situando la responsabilidad de la justificación de la exención en la esfera de los sujetos intervinientes.

El Real Decreto 1789/2010, de 30 de diciembre, que modificó el Reglamento del Impuesto, impuso al destinatario de los bienes y servicios la obligación de comunicar las operaciones exentas de las que es destinatario en un documento normalizado aprobado por la Administración e introducir como prueba de las exenciones una certificación emitida por la aduana. El requisito formal (documento normalizado) no se ha llegado a desarrollar, por lo que las modificaciones reglamentarias ahora realizadas suponen recuperar las redacciones previas de los preceptos mencionados, antes de la reforma operada por el Real Decreto 1789/2010.

En el caso de las exenciones de los artículos 11.3 y 12.1 del Reglamento del Impuesto, será el adquirente de los bienes o receptor de los servicios exentos el que deberá acreditar, mediante una declaración dirigida al transmitente o prestador, la situación de los bienes que justifican la exención, suprimiéndose, por tanto, la obligación por parte de la aduana de acreditar dicha exención.

No obstante lo anterior y, en aras de la seguridad jurídica, se da opción a que el adquirente o destinatario pueda optar por suscribir un formulario diseñado por la Administración tributaria. A tal efecto, con fecha 25 de marzo de 2014 se ha publicado en el BOE la Resolución del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban los formularios a los que se refieren dichos artículos, que está disponible en su sede electrónica.

En el caso de las exenciones relativas a las prestaciones de servicios relacionados con las importaciones (art. 19 del Reglamento), se incorpora, no obstante la exigencia de acreditación de la exención entre el declarante y/o importador y prestador del servicio exento, la posibilidad de utilizar como tal acreditación el documento único aduanero (DUA), eliminándose en todo caso y de igual forma que en los supuestos mencionados con anterioridad la necesidad de certificación de la exención por la Administración.

## 3.3. MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS RELATIVAS A LA MODIFICACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES

El artículo 24, en sus apartados 1 y 2, incorpora un significativo grupo de modificaciones reglamentarias:

- En primer lugar, la modificación de la base imponible queda condicionada no solo a la expedición y remisión de la factura rectificativa, sino a la acreditación de la remisión efectuada por el sujeto pasivo a su destinatario, en todos los casos de disminución de la base imponible o de aumentos de las cuotas deducibles por el destinatario.

  Una primera cuestión a señalar es que el artículo 80 de la Ley del Impuesto recoge dos supuestos obligatorios de modificación de la base imponible en los apartados uno y dos de dicho artículo, relativos a los supuestos de devolución de envases y embalajes y descuentos posteriores a las operaciones y a los supuestos de anulación de operaciones por resolución judicial o administrativa firme, con arreglo a Derecho

o a los usos de comercio, respectivamente. Junto a dichos supuestos obligatorios, los apartados tres y cuatro del mencionado artículo recogen los supuestos de modificación voluntaria de las bases imponibles que puede realizar el sujeto pasivo, en los casos de concurso y por créditos incobrables, que se sujetan a condiciones en el ámbito legal (no ha de tratarse de créditos asegurados...) y en el reglamentario (obligación de comunicación a la Administración tributaria en unos plazos...).

En todo caso, la redacción del apartado 1 del artículo 24 remite al artículo 80 de la Ley con carácter general, condicionando todos los supuestos de modificación de la base imponible que den lugar a una disminución de la base imponible o a un aumento de la cuota deducible por el destinatario, a la expedición, remisión y acreditación por el sujeto pasivo de la remisión de la factura rectificativa al mismo.

A tal efecto, cabe señalar que, en la exposición de motivos del Real Decreto 828/2013, la modificación se justifica en el fraude asociado a la imprecisión de la norma y señala la interpretación que de la misma vienen efectuando los tribunales, citando a tal efecto la STJUE de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska SA (NFJ045438), que se refiere, a una entidad que opera en el sector de la producción y distribución de productos alimenticios, con lo que en la venta de sus productos se sujeta a múltiples cocontratantes y emite un elevado número de facturas y de facturas rectificadas, estas últimas en particular, para la concesión de descuentos, devolución de mercancía y por errores, resultando que la normativa polaca obliga al sujeto pasivo que quiere reducir su base imponible «a obtener la prueba de la entrega de la factura rectificada al adquirente de los bienes o servicios».

El TJUE concluye que «el requisito de supeditar la reducción de la base imponible, tal como aparece en una factura inicial, a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificada entregado por el destinatario de los bienes o servicios está comprendido en el concepto de condición contemplado en el artículo 90, apartado 1, de la Directiva IVA.

Los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad no se oponen, en principio, a tal requisito. Sin embargo, cuando resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, no puede impedírsele demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificada y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificada».

Entrando ya en el contenido de la modificación, cabe señalar que existe libertad en la forma de remisión al destinatario, con lo que cabe mencionar a título ejemplificativo el correo certificado, el burofax, incluso ciertos tipos de notificación electrónica, como podría ser la remisión a una dirección electrónica del destinatario remitida con acuse de recibo.

En este sentido, cabe insistir que la norma se refiere a acreditar la remisión, no a la recepción por el destinatario, y lo que cabe entender implícita en la misma es que dicha obligación de acreditación se refiere también al contenido, esto es, deberá acreditarse la remisión al destinatario de la factura rectificativa.

La norma no ha incorporado en esta modificación toda la rigidez que parece podía haber sido exigible, a raíz de la STJUE de 26 de enero de 2012 mencionada; no hay que olvidar que las rectificaciones de bases imponibles dan lugar a una devolución de importes que puede resultar muy significativa, y que no se ha visto libre en el pasado de actuaciones fraudulentas.

Por último, recordar que, en los casos de concurso, la norma incorpora la obligación de remitir a la Administración concursal una copia de la factura rectificativa.

- Un segundo grupo de modificaciones, en vigor desde 1 de enero de 2014, ha consistido en que el modelo de comunicación ante la Administración tributaria de modificación de bases imponibles, en los casos de concurso y de créditos incobrables, debe presentarse por vía electrónica, tanto por el acreedor como por el destinatario que sea empresario o profesional, a través de un formulario específico disponible en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el mismo sentido, deben remitirse por el Registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria los documentos que deben acompañar la indicada comunicación, en los que se ha suprimido la obligación de aportar la copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario.

- En relación con la modificación de la base imponible en caso de concurso del destinatario de las operaciones (art. 80.Tres Ley del Impuesto), la Ley 7/2012, anteriormente mencionada, modificó el precepto 114.Dos.2.º de la Ley del IVA, para establecer que la rectificación por minoración de las cuotas inicialmente deducidas debía incorporarse a la declaración-liquidación en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin aplicación de recargos ni de intereses de demora, por coherencia con lo previsto en el artículo 99.Tres de la Ley en relación con las cuotas que estuvieran pendientes de deducir en el momento del auto del concurso.

  No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que, cuando el destinatario concursado de las operaciones no tenga derecho a la deducción total del impuesto, por la rectificación de la factura realizada por su proveedor, se convierte, por la parte del IVA no deducible, en deudor del impuesto ante la Hacienda Pública (art. 80.Cinco.5.º Ley del Impuesto). La regularización de ese IVA, que no deriva, según lo expuesto, de una rectificación de deducciones se ha de efectuar, según aclara el artículo 24.2 b).3.º del Reglamento, en la declaración-liquidación relativa a hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso.

  La misma previsión, en cuanto a la declaración-liquidación donde llevar la regularización, se produce en otro supuesto de rectificación de cuotas, cual es el caso en que haya prescrito el periodo de liquidación en el que el destinatario debía rectificar la deducción cuando tuviera derecho a la deducción del impuesto.

Finalmente, señalar que en los casos de concurso, las obligaciones previstas para el destinatario-concursado se prevé que puedan recaer en la administración concursal, en defecto de aquel, o si el mismo se encontrara en régimen de intervención de facultades y, en todo caso, cuando se le hubieren suspendido las facultades de administración y disposición.

## 3.4. OTRAS MODIFICACIONES REGLAMENTARIAS

**3.4.1.** Una de las modificaciones más significativas que se ha realizado en el Reglamento del Impuesto ha consistido en la simplificación del procedimiento para el ejercicio de la opción por la aplicación de la regla de prorrata especial, dado que se permite dicha opción en el propio ejercicio en el que va a aplicarse, mediante opción en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural, con la excepción de los supuestos de inicio de la actividad o de sector diferenciado, en que la opción para su aplicación se mantiene en la declaración censal correspondiente al periodo en que se inicie dicha actividad; el ejercicio de la opción por la prorrata especial, también como novedad, vincula al sujeto pasivo durante tres años naturales, considerando el año en que se ejercita la opción.

Esta modificación ha resultado ya aplicable en el ejercicio 2013 por la previsión a tal efecto contenida en la disposición transitoria única del Real Decreto 828/2013.

La limitación temporal que suponía ejercitar la opción por la prorrata especial en el mes de noviembre del ejercicio anterior al de su aplicación, como se ha venido imponiendo hasta la modificación ahora efectuada, ha dado lugar a situaciones conflictivas, muchas de las cuales se han sustanciado ante los tribunales, al entender los sujetos pasivos que dicha condición temporal podía limitar de forma significativa el ejercicio de su derecho a deducción, teniendo en cuenta además que la prorrata especial es el régimen ordinario normal de deducción según la normativa comunitaria, y dada la imposibilidad en muchos casos de que el sujeto pasivo pueda prever con anterioridad las operaciones que va a realizar.

La modificación reglamentaria viene a solucionar esa conflictividad al permitir, según lo comentado, que la opción por la prorrata especial se realice en el propio ejercicio en que se quiere aplicar. El modelo de declaración-liquidación 303, aprobado por la Orden HAP/2215/2013, anteriormente mencionada, incorpora dos nuevas casillas que permiten optar o revocar, en la última declaración-liquidación del ejercicio, la aplicación de la prorrata especial. Por su parte, la regularización de deducciones a que dará lugar la aplicación de la prorrata especial deberá incluirse en la casilla general prevista para «Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorrata».

Por tanto, en atención a la modificación reglamentaria analizada, un empresario o profesional que viniera ejerciendo su actividad en régimen de prorrata general, solo podrá ejercitar el cambio de opción, pasando a prorrata especial en la declaración-liquidación, mensual o trimestral, correspondiente al mes de diciembre o al último trimestre del ejercicio respectivamente. A

tal efecto, se ha suprimido la letra i) del artículo 10 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, donde se preveía la presentación de declaración censal para el ejercicio de la opción por la prorrata especial en estos supuestos.

Cuando el empresario inicie una nueva actividad que constituya sector diferenciado, podrá optar, bien por aplicar el porcentaje provisional de deducción para cuotas soportadas con anterioridad al inicio de actividad a que se refiere el artículo 111 de la Ley del Impuesto, o bien, optar por la aplicación de la prorrata especial. En los casos en que la actividad que inicie el empresario no constituya sector diferenciado solo podrá optar por la aplicación de la prorrata especial.

A este respecto, la previsión normativa al referirse al supuesto de inicio de actividad «constituya o no un sector diferenciado» ha venido a cubrir un vacío legal, tal y como había puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de febrero de 2011 [rec. n.º 2247/2006 (NFJ042070)], al señalar que «(...) **sigue existiendo un vacío normativo para los supuestos en que se inicia una nueva actividad** (en nuestro caso inmobiliaria, a través de las adquisiciones de terrenos que han dado lugar al IVA cuya deducción se discute) **que no constituye sector diferenciado**. Obviamente, esta nueva actividad no podía preverse en noviembre del año anterior a su inicio, por lo que no es suficiente el plazo establecido «en general» por el *artículo 28.2.1.º del Reglamento*, debiendo por tanto **admitirse**, (...) **la opción por la prorrata especial ejercitada en la primera declaración-liquidación que se presenta tras las adquisiciones que inician esta nueva actividad**».

Por su parte, un empresario o profesional que inicie el ejercicio de su actividad económica podrá optar bien por aplicar igualmente el porcentaje provisional de deducción para adquisiciones anteriores al inicio de actividad u optar por la aplicación de la prorrata especial a través de la correspondiente declaración censal [art. 9 j) Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria]; no obstante, si no ejercita dicha opción a través de la correspondiente declaración censal, su ejercicio en la última declaración-liquidación correspondiente al último periodo del ejercicio resultará aplicable en todo caso.

Hay que tener presente la obligación de aplicar en todo caso la prorrata especial, cuando el porcentaje de deducción que corresponda por aplicación de la regla de prorrata general exceda de un 20 % del que resultaría por aplicación de la regla de la prorrata especial, tal y como establece el artículo 103 de la Ley 37/1992.

Por último, cabe hacer una reflexión con respecto a la opción de renuncia a las exenciones inmobiliarias que se regula en el apartado dos del artículo 20 de la Ley del Impuesto, «cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y, en función de su destino previsible, tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones»; en este sentido, cabe plantearse si la manifestación por el empresario de que va a ejercitar dicha opción al final del ejercicio permitiría la opción de renuncia a la exención cuando no reuniera el requisito de deducción total al tiempo de la adquisición inmobiliaria, pero tuviera derecho a la misma en caso de aplicación de la prorrata especial.

La dicción literal de la norma legal hace difícil considerar que pueda ejercitarse tal posibilidad, por más que la modificación llevada a cabo por el Reglamento quede ciertamente limitada de no poder ejercitarse tal renuncia a la exención, sobre la base de optar por la aplicación de la prorrata especial en el ejercicio.

**3.4.2.** El artículo 26.Dos.1 del Reglamento permite la adquisición a tipo reducido del 4% de vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o con discapacidad en sillas de ruedas, cuando sean adquiridos por personas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia y de integración social de las personas con discapacidad.

Dicha medida incorpora los criterios establecidos por el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) en dos Resoluciones, de fechas 5 de julio de 2011 [R. G. 3367/2009 (NFJ043313)] y 14 de febrero de 2012 [R. G. 2016/2011 (NFJ046311)], relativas a la Cruz Roja, donde la aplicación del tipo reducido se flexibiliza, para aquellas entidades, como la mencionada, que realizan su actividad en diversos ámbitos de la geografía nacional o actúan con diversos colectivos de personas y que, por tanto, requieren del uso de más de un vehículo para poder realizar su actividad, lo que colisionaba con la exigencia del plazo mínimo de 4 años para la compra de un segundo vehículo «en análogas condiciones» que establece la normativa como condición de carácter general y ocasionaba una problemática seria en la tramitación de las solicitudes de autorización, que en todo caso han de aprobarse por la Administración tributaria.

Las resoluciones del TEAC mencionadas parten de la interpretación del concepto «análogas condiciones» que se contempla en el precepto y llegan a la conclusión de que «Entre las circunstancias que deberemos tener en cuenta (...) la actividad o las actividades para las que se destina la adquisición del vehículo e, indudablemente, ante actividades distintas o diversas deberemos concluir que no concurren análogas condiciones en la adquisición de los vehículos.

También, las personas a las que se destinan los vehículos debe ser otra de las circunstancias a tener en cuenta y que se deduce del propio precepto legal, puesto que vehículos destinados a trasladar habitualmente a un grupo de personas definido (bien por su identificación concreta, bien por otros parámetros) no pueden impedir la aplicación del tipo impositivo reducido a la adquisición de vehículos destinados a trasladar o transportar a grupos de personas distintas al anterior, ya que no concurren análogas condiciones (...)»

Señalar asimismo que el apartado 2 del artículo 26 del Reglamento que define entre otras cuestiones el concepto de las personas con movilidad reducida se ha modificado para exigir en todo caso el certificado o resolución expedido por el IMSERSO, no bastando la mera acreditación de la titularidad de la tarjeta de estacionamiento para personas con discapacidad emitidas por las corporaciones locales o comunidades autónomas.

**3.4.3.** En el artículo 71.4 del Reglamento se ha suprimido el plazo «ampliado» de presentación para la declaración-liquidación del mes de julio, que permitía su presentación hasta el 20 de septiembre, coincidiendo con el plazo de presentación de la declaración-liquidación del mes de agosto.

La regulación del plazo de presentación de las declaraciones-liquidaciones del régimen especial de grupo de entidades se regula en un artículo específico (61 ter Reglamento del Impuesto) que ha recogido también la supresión del plazo «especial» de presentación de la declaración-liquidación relativa al mes de julio, a través de la disposición final cuarta del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre (BOE de 30 de diciembre).

Dicha medida, que tiene una vocación claramente recaudatoria, podría suponer un incremento de costes de cumplimiento en los sujetos pasivos, incremento que se entiende debería verse limitado, en cuanto a las posibilidades que aportan hoy en día el uso de las nuevas tecnologías de la información, que permiten el cumplimiento de las obligaciones de presentación por vía electrónica; de hecho, el nuevo modelo 303 de autoliquidación aprobado según la Orden HAP/2215/2013, anteriormente mencionada, generaliza el carácter obligatorio de la presentación del modelo a través de internet.

**3.4.4.** Se amplía el ámbito objetivo de presentación de la declaración-liquidación especial de carácter no periódico (modelo 309) a «Cualesquiera otras personas o entidades» para los que así se determine por Orden del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, que viene a resolver algún problema técnico, en los casos en que debe realizarse un ingreso del impuesto por personas, no sujetos pasivos del impuesto, por ejemplo, en los casos de pérdida del beneficio fiscal de aplicación del tipo del 4 % en la adquisición de vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida, cuando se incumpla la condición que limita su transmisión por actos ínter vivos antes de haber transcurrido cuatro años desde su adquisición (art. 26.Dos.1.2.º del Reglamento).

Asimismo, dicha medida habilita el modelo para realizar el ingreso del IVA del que resulta deudor el destinatario, que no actúe en calidad de empresario o profesional, en los casos de modificación de bases imponibles, por el importe de la rectificación del IVA repercutido efectuada por el empresario o profesional (art. 80.Cinco.5.ª Ley del Impuesto).

**3.4.5.** Por último, las referencias al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación se adaptan, para hacer referencia al Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que en su artículo 1 aprueba dicho Reglamento, en vigor desde 1 de enero de 2013, derogando el anterior vigente hasta la fecha, aprobado por el artículo primero del Real Decreto 1629/1992, de 29 de diciembre.

## 4. MODIFICACIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO APLICABLE A LAS ENTREGAS E IMPORTACIÓN DE OBRAS DE ARTE

El Real Decreto-Ley 1/2014, de 24 de enero (BOE de 25 de enero), establece, con efectos 26 de enero de 2014, una modificación en el régimen de tributación de las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, así como de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de objetos de arte, cuando dicha entrega sea efectuada por sus autores o derechohabientes, que sean empresarios o profesionales, y empresarios no revendedores con derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado; adquisiciones en las que el tipo impositivo se reduce del 21 al 10 %, al incorporarse dos nuevos números 4 y 5 al apartado uno del artículo 91 de la Ley 37/1992.

Dicha modificación supone recuperar la tributación de dichas operaciones a la situación vigente justo antes de la modificación operada por el Real Decreto-Ley 20/2012, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 13 de julio), que supuso el incremento de tributación de dichas operaciones que pasaron de tributar del tipo reducido del 8 % al tipo general del 21 %. Además tiene efectos en una ampliación del ámbito objetivo de aplicación del régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, que también recupera la redacción previa a las modificaciones operadas por el Real Decreto-Ley 20/2012 mencionado, de tal forma que el régimen especial se aplica también a las entregas de objetos de arte adquiridos a empresarios o profesionales a los que sea aplicable el tipo reducido del impuesto.

La justificación de la medida que recoge el Real Decreto-Ley 1/2014 consiste en la necesidad de incentivar las transacciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección en el TAI, con la finalidad de dinamizar dichas entregas de manera inmediata.

La aplicación del tipo reducido no se extiende a otras entregas al margen de las mencionadas, por lo que las entregas de obras de arte efectuadas por galerías de arte sujetas al régimen especial de bienes usados (tributación sobre el margen) o al general del impuesto seguirán tributando al tipo general del impuesto, al que estaban en todo caso sujetas antes de las medidas introducidas por el Real Decreto-Ley 20/2012 antes referido.

## 5. BREVE REFERENCIA AL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) N.º 1042/2013, DEL CONSEJO, DE 7 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE MODIFICA EL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) N.º 282/2011 EN LO RELATIVO AL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS

Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, prestados a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional, pasan a gravarse, a partir de 1 de enero de 2015, en el lugar donde el cliente esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios, según la previsión que a tal efecto recoge la Directiva 2006/112/CE.

Las modificaciones incorporadas en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 resultan directamente aplicables, sin necesidad de transposición a la normativa interna de los distintos Estados miembros, a partir de la fecha mencionada de 1 de enero de 2015, con ciertas excepciones, para el caso de los servicios relacionados con inmuebles cuya entrada en vigor se difiere hasta 1 de enero de 2017. En resumen, las principales cuestiones que regula el Reglamento mencionado son:

- Una definición de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, que incluyen una lista de operaciones incluidas en dichos servicios, que completan la que ya se recogía en el Reglamento de Ejecución con respecto a los servicios electrónicos, que asimismo se actualiza.

- Se incorpora una regla para definir quién es el prestador a efectos del impuesto, en los casos de prestación de servicios por vía electrónica a través de un portal o una interfaz.
- Se incorpora asimismo una regla para determinar la condición del cliente, de forma que el prestador puede presumir que actúa en condición de empresario o profesional cuando este le comunique su número de identificación individual del IVA.

  Habida cuenta de que la tributación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos tributarán, a partir de 1 de enero de 2015, en sede del destinatario en todo caso (la regla general de tributación en la Directiva del IVA de las prestaciones de servicios cuyo destinatario es un empresario o profesional es la tributación en destino), dicha regla servirá a los efectos de determinar el obligado al pago del impuesto, toda vez que, cuando el destinatario de los servicios sea un empresario o profesional y el servicio se preste por un no establecido, el sujeto pasivo por inversión será el empresario destinatario del mismo.
- Se establecen unas presunciones *iuris tantum* para determinar el lugar de consumo, en los casos de prestaciones de servicios de arrendamiento de medios de transporte, servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica, a personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales, que pueden ser refutadas por el prestador de los servicios, mediante la presentación de tres elementos de prueba que identifiquen otra ubicación del cliente y que se delimitan en el Reglamento, sin que se establezca un orden de prioridad en su aplicación: datos bancarios, código de móvil del país...

  La Administración tributaria podrá asimismo refutar dichas presunciones en los casos de indicios de mal uso o abuso por parte del prestador.
- Se establece una definición de bien inmueble y se establece una lista no exhaustiva de operaciones que se consideran relacionadas con los mismos. Esta definición y lista incorpora básicamente la directriz del Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido de la Comisión Europea, y será de aplicación a partir de 1 de enero de 2017.
- Se establece un régimen transitorio a fin de evitar que la entrada en vigor de las nuevas reglas de localización de servicios referidas a 1 de enero de 2015 pueda derivar en una doble imposición, al ser gravados en dos Estados miembros o en una desimposición.

Por último, señalar que la Comisión ha publicado, con fecha 4 de abril, unas notas explicativas, que si bien no tienen carácter vinculante, pueden ser de gran utilidad de cara a la interpretación de la nueva normativa reglamentaria comunitaria aprobada, que están disponibles en la página web de la misma «Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015».

# LA PRÁCTICA Y EJECUCIÓN MATERIAL DE LAS INVASIONES DOMICILIARIAS AL HILO DE LA REALIZACIÓN DE ACTUACIONES INSPECTORAS: EXAMEN DE SU RÉGIMEN JURÍDICO Y DE SUS ASPECTOS MÁS CONTROVERTIDOS

**Joaquín Álvarez Martínez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.*
*Universidad de Zaragoza*

**Extracto**

En los últimos tiempos, viene constituyendo un proceder habitual en la Inspección de los tributos, a fin de realizar sus actuaciones, llevar a cabo intromisiones en el denominado domicilio constitucionalmente protegido. Ello suscita no pocos problemas, pues la ejecución material de aquellas debe efectuarse con pleno respeto a lo previsto en alguno de los títulos que las legitiman. El presente trabajo pretende analizar con detalle cada uno de dichos problemas, delimitando, a su vez, el régimen jurídico al cual se encuentra sometida la práctica efectiva de las referidas intromisiones domiciliarias.

**Palabras claves:** inspección tributaria y ejecución intromisiones domiciliarias.

*Fecha de entrada: 19-12-2013 / Fecha de aceptación: 04-02-2014*

# HOUSEBREAKING FOR AUDITING PURPOSES LEGAL REGIME: REVIEW AND ANALYSIS OF ITS MOST CONTROVERSIAL ASPECTS

**Abstract**

In order to comply with its statutory foreseen duties, Tax Inspection performances are lately resulting in interfering with the so called constitutionally protected home. This raises many problems as the actual execution of the said interferences should be made in full respect for the provisions of the titles upon which is deemed to be legitimate. This paper not only analyses in detail each of these problems, but also frames the legal regime the aforementioned home interfering practices is subject to.

**Keywords:** tax inspection and home interfering practice.

## Sumario

1. Introducción
2. Acerca de los sujetos intervinientes al hilo de la invasión domiciliaria
   - 2.1. Injerencia domiciliaria y órgano competente para llevarla a cabo
   - 2.2. ¿Debe intervenir el secretario judicial en el registro domiciliario?
   - 2.3. La presencia del obligado tributario en las actuaciones inspectoras desarrolladas en el domicilio
3. En torno a las actuaciones inspectoras a desarrollar
4. Sobre los lugares afectados por la intromisión domiciliaria y duración de la misma
5. Respecto de la diligencia en cuanto reflejo documental de la entrada y registro y la comunicación de su realización al juez autorizante

Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

A la hora de examinar el contenido y alcance, en la esfera tributaria –y, más en concreto, en el ámbito de las actuaciones inspectoras–, de un derecho fundamental de la importancia y trascendencia de la inviolabilidad del domicilio, son muchas, sin duda, las cuestiones e interrogantes que pueden llegar a plantearse. A ello han venido a colaborar muy diversos factores: desde la inexistencia de un desarrollo normativo, por parte del legislador, del mencionado derecho constitucional, hasta la existencia de una profusa jurisprudencia que no siempre resulta clara en determinados aspectos, como puede ser, por citar uno de los ejemplos más obvios, la delimitación de los espacios protegidos por aquel.

En efecto, es bien sabido que la normativa tributaria relativa a esta materia –contemplada en los arts. 113 y 142.2 de la Ley General Tributaria (LGT), así como en algunos apartados del art. 172 del Régimen General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIA)– apenas recoge alguna previsión que vaya más allá del recordatorio de la necesidad de obtener el consentimiento del obligado tributario o la correspondiente autorización judicial para que la Inspección de los tributos pueda efectuar una injerencia en el «domicilio constitucionalmente protegido» de aquel a fin de llevar a cabo sus actuaciones inspectoras, circunstancia esta, por otra parte, plenamente lógica, en la medida en que, en su condición de derecho fundamental, la inviolabilidad domiciliaria solo puede ser objeto de desarrollo a través de la correspondiente ley orgánica[1].

No obstante, el hecho, precisamente, de que se aluda en tales normas al citado domicilio, unido a la mención que en las mismas aparece a los dos referidos títulos legitimadores de las invasiones domiciliarias, ha provocado que la doctrina tributaria haya venido a centrar el foco de sus estudios en esta materia en los dos aspectos arriba aludidos: la fijación del alcance del domicilio constitucionalmente protegido y el examen de la configuración y régimen de tales títulos. A ello ha contribuido, de modo indiscutible, la jurisprudencia dictada sobre ambas cuestiones por nuestros Tribunales Constitucionales (TC) y Tribunales Supremos (TS), los cuales han venido dictando sucesivos pronunciamientos acerca de aquellas[2], sin que, en nuestra opinión, los

---

1 Tal y como dispone el artículo 81.1 de nuestra Carta Magna.

2 Por citar algunos ejemplos únicamente nos limitaremos a destacar, por su relevancia, las Sentencias del TC de 17 de octubre de 1985 y 26 de abril de 1999 –en lo relativo al domicilio constitucional de las personas jurídicas– y la de 23 de febrero de 1995 –en lo referente al régimen de la autorización judicial–, así como también las Sentencias del TS de 23 de abril de 2010, 24 de abril de 2010, 30 de septiembre de 2010 y 22 de noviembre de 2010, las cuales, como es sabido, abordan de nuevo el problema de la delimitación y alcance del domicilio constitucionalmente protegido en

problemas que las mismas plantean puedan darse por cerrados de manera definitiva. Y lo mismo puede decirse, a mayor abundamiento, de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) –cuya labor en esta sede es punto de referencia inexcusable y cuya aplicación resulta obligatoria de conformidad con lo previsto en el art. 10.2 de nuestra Carta Magna[3]–, al haber dictado dicho tribunal pronunciamientos esenciales en lo concerniente a la determinación de los espacios protegidos por el derecho al respeto del domicilio (art. 8.1 CEDH)[4].

Atendiendo a lo anterior, resulta plenamente lógica la postura adoptada por los tributaristas patrios al centrar su atención en los dos aspectos anteriormente mencionados –ambos esenciales en esta materia–, existiendo, en este sentido, importantes aportaciones en este ámbito[5]. Ahora bien, ello no significa que aquellos sean los únicos que reúnen una indudable importancia y –menos aún– que las demás cuestiones sean irrelevantes, puesto que, una vez delimitados los espacios que reúnen la condición de domicilio desde la perspectiva constitucional y obtenido el oportuno título legitimador de la injerencia domiciliaria, es obvio que la Inspección de los tributos procederá a la «ejecución material» de aquella, la cual deberá ajustarse, de manera estricta, a las premisas contenidas en la respectiva autorización judicial o, en su caso, consentimiento, pudiendo llegar a suscitarse además, al hilo de la realización de la misma, cuestiones singulares y específicas y, sin duda, de gran importancia.

Y a este respecto, baste señalar, a fin de poner de relieve la trascendencia de dicha ejecución, que una incorrecta realización de la entrada y/o registro, vulnerando las condiciones predeterminadas en tales títulos habilitantes, comportará, en definitiva, idénticas consecuencias a la ausen-

---

el caso de las personas jurídicas, así como el siempre problemático tema del consentimiento tácito. Otras Sentencias más recientes a este respecto serían las de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) de Galicia de 13 de febrero de 2013 y Castilla y León (Valladolid) de 30 de diciembre de 2011.

3 A cuyo tenor: «Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España». Téngase en cuenta, a estos efectos, que ha sido el propio TC (por todas, Sentencias de 23 de febrero de 2004, 23 de febrero de 1995 o 20 de julio de 1989) quien ha venido a resaltar la importancia de interpretar los referidos derechos fundamentales conforme a la doctrina emanada del TEDH.

4 Pudiendo citarse, entre las más destacables, los de 27 de septiembre de 2005 (caso Petri Sallinen), 25 de febrero de 2003 (caso Roemen y Schmit), 28 de enero de 2003 (caso Sánchez Carreté), 4 de mayo de 2000 (caso Rotaru), 16 de febrero de 2000 (caso Amann), 25 de junio de 1997 (caso Halford), 16 de diciembre de 1992 (caso Niemietz) y 30 de marzo de 1989 (caso Chappell).

5 Así, y entre los trabajos más recientes, cabe destacar los de Navarro Faure, A.: «El domicilio constitucionalmente protegido», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 138 (2008), págs. 229 y ss. y «La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad», *Crónica Tributaria* (Boletín de actualidad) 1/2011 (2011), págs. 39 y ss.; Bosch Cholbi, J. L.: «La Inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la Inspección ante una encrucijada», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 95 (2011), págs. 71 y ss. y Sánchez Pedroche, J. A.: «Inspección, entradas domiciliarias o la fractura del Tribunal Supremo», *Impuestos*, n.º 8 (2011), págs. 291 y ss. Por su parte, y ya en lo que se refiere al ámbito internacional, puede consultarse el trabajo de Pulido Quecedo, M.: «La Inviolabilidad del domicilio de las personas físicas y jurídicas ante el TEDH (Caso Isildak c. Turquía)», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, n.º 16 (2009), págs. 9 y ss.

cia de uno de dichos títulos, determinando, en última instancia, la ilegitimidad de la injerencia domiciliaria llevada a cabo[6], con las repercusiones que de ello se derivan acerca de la ineficacia de las pruebas obtenidas por la Inspección de los tributos al hilo de la invasión practicada[7]. Si a ello se une el hecho de que la ejecución de tales invasiones resulta ser, en los últimos tiempos, una práctica habitual en el desarrollo de las actuaciones inspectoras (singularmente, en las de comprobación e investigación), parece obvio que nos encontramos ante un problema de incuestionable importancia.

En consecuencia, resulta indudable que la práctica efectiva de la intromisión domiciliaria –y los problemas que en torno a ella se plantean– deben ser objeto de un estudio específico, el cual, creemos, exige abordar las siguientes interrogantes: a) la fijación del órgano competente para proceder a esa ejecución y la necesidad, en su caso, de la presencia, en estos supuestos, del secretario judicial y del obligado tributario; b) la determinación de las concretas actuaciones inspectoras a desarrollar en el domicilio respectivo; c) la delimitación de los ámbitos o lugares de aquel a los que se extiende la injerencia domiciliaria; d) la especificación de la duración de la entrada y registro y el momento concreto de su realización; y e) la concreción de los aspectos documentales anejos a la invasión del correspondiente domicilio. Dicha labor será realizada, por lo demás, sin distinguir, en un principio, entre los supuestos en que las citadas entradas y registros tienen lugar por haber otorgado el obligado tributario su consentimiento y aquellos otros en que tales actuaciones se producen bajo el amparo de una previa autorización judicial, distinción que solo tendrá lugar –efectuándose, en ese caso, las oportunas precisiones– cuando ello resulte necesario.

## 2. ACERCA DE LOS SUJETOS INTERVINIENTES AL HILO DE LA INVASIÓN DOMICILIARIA

Como acaba de ser apuntado, el examen de los aspectos subjetivos relativos a la práctica de una invasión en el domicilio constitucionalmente protegido conlleva, de una parte, la determinación del concreto órgano competente para efectuar dicha ejecución y, de otra, la relativa a la necesidad, en su caso, de contar, en estas hipótesis, con la presencia del secretario judicial y del obligado tributario.

---

6 Habiéndolo recordado así, entre otras, las Sentencias del TC de 31 de mayo de 1999 y del TS de 25 de abril de 2003. Por su parte, la opinión expuesta en el texto ha sido defendida asimismo, en sede doctrinal, por Roji Buqueras, J. M.ª: «El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la inspección de los tributos (un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)», *Impuestos*, n.º 12 (2000), págs. 20 y 74, y Palacios Arroyo, L. F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *RCyT*. CEF, n.º 199 (1999), pág. 146.

7 En este sentido, dispone el artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ) que «No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales».

## 2.1. INJERENCIA DOMICILIARIA Y ÓRGANO COMPETENTE PARA LLEVARLA A CABO

De conformidad con el orden arriba indicado, la primera cuestión que debe ser analizada en las páginas siguientes es la referente a la delimitación de los órganos competentes para ejecutar la invasión domiciliaria, problemática esta cuyo estudio ha de ser realizado tanto desde la perspectiva objetiva como territorial.

### 2.1.1. Delimitación objetiva: los «funcionarios» de la Inspección de los tributos

Iniciando nuestro examen por el aspecto relativo a la competencia objetiva, es preciso recordar que ya durante la vigencia de la LGT de 1963 esta cuestión vino a suscitar un interesante problema, en la medida en que mientras que el artículo 141 de dicha ley atribuía dicha potestad, en exclusiva, a «los Inspectores de los tributos»[8], otras normas posteriores vinieron a adoptar, en este punto, una solución diferente.

En este sentido, sin detenernos en alguna otra norma anterior[9] y centrándonos directamente en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) de 1986, debe señalarse que el artículo 39.1 del mismo vino a reconocer la referida potestad a «la Inspección de los tributos»[10], término este, sin duda, más amplio, desde la perspectiva subjetiva, que el recogido en el artículo 141 de la LGT, al abarcar a todos aquellos órganos que tuvieran reconocidas facultades inspectoras en sede tributaria[11]. Ello implicaba, a nuestro juicio, una extralimitación evidente respecto

---

8 Así, el apartado primero del mencionado precepto disponía que «Los Inspectores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones prevenidas en el artículo 109 de esta Ley», previsión esta que el referido artículo hacía extensiva, en su apartado segundo, a las entradas efectuadas en el «domicilio particular de cualquier español o extranjero».

9 Como el Real Decreto 3255/1978, de 29 de diciembre, cuyo artículo 2 vino a otorgar al cuerpo de «Subinspectores de Tributos» la totalidad de «las facultades de los artículos 141 y 142 de la Ley General Tributaria». Ello implicaba, como es obvio, que dichos Subinspectores podían llevar a cabo la ejecución de intervenciones domiciliarias, posibilidad que, a nuestro juicio, resultaba muy discutible desde el punto de vista legal, dados los estrictos términos –«Inspectores de los tributos»– que utilizaba, en relación con esta cuestión, el artículo 141 de la LGT de 1963, circunstancia esta que vino a poner de manifiesto, en sede jurisprudencial, la Sentencia de la AN de 3 de diciembre de 1996.

10 En concreto, el texto literal del precepto mencionado en el texto señalaba lo siguiente: «La Inspección de los Tributos podrá entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación o bien se produzcan hechos imponibles o exista alguna prueba de los mismos, siempre que lo juzgue conveniente para la práctica de cualesquiera actuaciones y, en particular, para reconocer los bienes, despachos, instalaciones o explotaciones del interesado, practicando cuantas actuaciones probatorias conexas sean necesarias».

11 Tal y como vino a señalar Calderón Carrero, J. M.: «Inspección tributaria», en *Comentario Sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 420.

de lo establecido en este último precepto[12], opinión que no fue compartida, empero, por un sector doctrinal[13] ni tampoco por la Sentencia del TS de 22 de enero de 1993, por entender –a nuestro juicio, de modo erróneo– que las dos expresiones arriba citadas resultaban idénticas[14]. Y esta misma problemática –que todavía vino a encontrar alguna manifestación posterior[15], pero que se vería subsanada, en vía legal, en el año 1997[16]– podría volver a reproducirse si se atienden a los distintos términos utilizados, en este punto, por la actual LGT y el RGGIA.

En efecto, si se observa la dicción que en este aspecto presenta el inciso inicial del artículo 142.2 de la LGT se observa como el poder de efectuar entradas y registros domiciliarios se otorga en exclusiva, desde la perspectiva subjetiva, a los «funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos», potestad que, sin embargo, el artículo 172.1 del RGGIA reconoce a «Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras». Como de inmediato se aprecia, el último precepto transcrito viene a ampliar, respecto de lo previsto en la LGT, el abanico de sujetos con competencia para llevar a término un acceso y reconocimiento en el domicilio constitucionalmente protegido de los obligados tributarios, al extenderla también al conjunto del «personal al servicio de la Administración tributaria que desarrolle actuaciones inspectoras».

Frente a dicha conclusión, podría argüirse, por un lado, que las actuaciones arriba citadas serán efectuadas, por lo general, por tales «funcionarios»[17], y, por otro, que el exceso cometido por el último precepto aludido en el párrafo precedente no se reitera en otros apartados del

---

12 En igual sentido vinieron a pronunciarse Fernández López, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 158-159, y Lozano Serrano, C.: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, Tomo I (1990), pág. 228.

13 Guio Montero, F.: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 4.ª ed., Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 322; Lacasa Salas, J. H. y Del Paso Bengoa, J. M.ª: *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia, 1990, págs. 202-203.

14 Así, dicho tribunal vino a señalar que en este aspecto «el art. 39-1 contiene un párrafo de análoga expresión que aquel (por el art. 141 de la LGT 1963): "La Inspección de los Tributos podrá entrar en las fincas, locales de negocios y demás establecimientos y lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen..."».

15 Nos referimos a la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986, por la que se desarrollaba el RGIT de 1986 en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, cuyo artículo 6.3 atribuyó la potestad de entrada en fincas y domicilios a «los Agentes tributarios».

16 En concreto, a través de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, cuya disposición adicional 12.ª, bajo la rúbrica «Facultades de la Inspección de los Tributos», dispuso que «Las normas del Capítulo VI de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que mencionan específicamente a los inspectores de los tributos se entenderán referidas a la Inspección de los Tributos». Con ello vino a darse cobertura legal, de forma sobrevenida, a las previsiones normativas aludidas con anterioridad, al ampliarse el abanico de sujetos que podían llevar a término accesos domiciliarios respecto de los estrictamente enunciados en el artículo 141 de la LGT de 1963 («los Inspectores de los tributos»).

17 Tanto más si se repara en que los agentes tributarios –considerados en su momento personal laboral– tienen atribuida, desde la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, la condición funcionarial.

mismo, los cuales, al hacer mención a otras posibles facultades desarrolladas al hilo de la entrada y registro, únicamente aluden a los funcionarios de la Inspección. De ello constituye un ejemplo el tema relativo a la adopción de medidas cautelares, pues el artículo 172.4 del RGGIA atribuye la posibilidad de adoptar tales medidas, al hilo de las entradas domiciliarias, a los «funcionarios de inspección», redacción esta que, unida a una interpretación conjunta y armónica con lo dispuesto en el antes citado artículo 172.1 de dicho texto reglamentario, ha llevado a alguna autora a afirmar que la extralimitación de este último precepto, en lo relativo al aspecto subjetivo ahora examinado, solo se produciría en relación con las entradas locativas –esto es, las efectuadas en locales y establecimientos–, pero no en las domiciliarias[18], opinión esta que, sin embargo, no podemos compartir.

Ello se debe, a nuestro juicio, no solo a que ambas cuestiones –entrada en domicilio y adopción de medidas cautelares– deben ser objeto de una necesaria disociación –pues hacen referencia a dos potestades distintas–, sino también al hecho, todavía más relevante, de que si el artículo 172.4 del RGGIA otorga el poder de adoptar medidas cautelares, en exclusiva, a los «funcionarios» de la Inspección de los tributos simplemente lo hace porque así está previsto también, de modo expreso, en el artículo 181.1 de aquel, identidad de regulación que, como venimos advirtiendo, no se produce, en el tema objeto de controversia, entre dicha norma reglamentaria y la LGT. De ahí que nos ratifiquemos en la tesis de la evidente extralimitación en la que incurre el artículo 172.1 del RGGIA en relación con lo establecido, en esta concreta materia, en el artículo 142.2 de la LGT, lo cual podría llegar a dar lugar, en algún caso, a que las actuaciones realizadas incurrieran en un vicio de ilegalidad.

### 2.1.2. Delimitación territorial

La segunda de las vertientes relativa a la delimitación de los concretos órganos competentes para efectuar las entradas y registros domiciliarios necesarios para la realización de actuaciones inspectoras de naturaleza tributaria hace referencia, como ya hemos indicado, a la competencia territorial, aspecto este que reviste, asimismo, una importancia fundamental[19] y que, en el instante actual, aparece regulado, con carácter general, en el artículo 84 de la LGT, de acuerdo con el cual aquella se atribuirá «al órgano que se determine por la Administración tributaria, en desarrollo de sus facultades de organización, mediante disposición que deberá ser objeto de publicación en el boletín oficial correspondiente. En defecto de disposición expresa, la competencia se atribuirá al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario».

---

18 Navarro Faure, A.: «El domicilio constitucionalmente protegido», *op. cit.*, págs. 254-255.

19 Habiéndolo apuntado así, con todo acierto, Fernández López, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, pág. 158.

Como puede verse, dicho precepto –al que se remite, a su vez, el art. 59.1 del RGGIA[20]– viene a establecer en esta sede, como criterio principal, una remisión global a las específicas disposiciones que en esta materia se dicten, por las distintas Administraciones tributarias, en desarrollo de las facultades organizativas que les son propias, las cuales, como es sabido, pueden recoger una serie de criterios que determinen la adscripción de ciertos sujetos a un órgano concreto de aquellas.

En este sentido, y en lo atinente, en concreto, al ámbito estatal, es el punto tercero de la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por la que se establece la estructura orgánica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el que enumera las personas físicas y entidades adscritas a tal Delegación y respecto de las cuales la misma ejerce sus funciones y competencias, las cuales se extienden, de acuerdo con el punto primero.2 de la citada resolución, a «todo el territorio nacional». De acuerdo con ello, resulta evidente que la efectiva realización de las entradas y registros domiciliarios no dará lugar, en esta concreta hipótesis, a problema competencial alguno, dado que los órganos de la Inspección de los tributos encargados de ejecutarlas, en virtud de su adscripción a la referida Delegación, pueden desempeñar sus funciones –así como los diversos poderes inherentes a las mismas– en la totalidad del territorio nacional.

Frente a lo anterior, tales problemas sí pueden llegar a suscitarse cuando, sea por razón de una determinada disposición expresa, sea, en ausencia de esta, por la aplicación del criterio subsidiario previsto en el artículo 84, *in fine*, de la LGT, la competencia corresponda a un órgano de la Inspección de los tributos adscrito a una de las Delegaciones que conforman la administración periférica de la AEAT. Ello se debe, como de inmediato cabe imaginar, a que en estos supuestos el órgano inspector competente –en cuya determinación sigue desempeñando un papel relevante el domicilio fiscal del obligado tributario[21]– verá limitado el ejercicio de sus funciones a una demarcación espacial específica, limitación esta que, como es obvio, debe ser respetada, so pena de provocar, en caso contrario, la nulidad de las actuaciones practicadas[22], lo cual suscita, de inmediato, la interrogante de qué sucederá en aquellas situaciones –sin duda, posibles– en que el acceso y reconocimiento deban practicarse en un recinto domiciliario que radique fuera de las lindes de la respectiva circunscripción territorial.

---

20 De conformidad con el cual: «La competencia territorial en la aplicación de los tributos se atribuirá de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

21 Pues no en vano, y en ausencia de disposición organizativa específica, el artículo 84, *in fine*, de la LGT atribuye la competencia territorial, en el marco de la aplicación de los tributos, «al órgano funcional inferior en cuyo ámbito territorial radique el domicilio fiscal del obligado tributario». Y a la misma conclusión nos conduce el artículo 59.3 del RGGIA, el cual establece que en la esfera del procedimiento inspector «el domicilio fiscal determinante de la competencia del órgano actuante será el que el obligado tributario tenga al inicio de las actuaciones y procedimientos, incluso respecto de obligaciones anteriores».

22 Debiendo recordarse, en este punto, que el artículo 62.1 b) de la LPAC proclama la nulidad de pleno derecho de los actos dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

Y a fin de resolver tal incógnita, cabe recordar que el artículo 59.5 del RGGIA contempla la posibilidad de que, a través de las normas de organización específicas, los órganos de la Inspección de los tributos puedan realizar sus actuaciones inspectoras fuera del ámbito territorial de su competencia, habiéndose contemplado asimismo, por parte del artículo 167 del referido reglamento, determinadas fórmulas de colaboración entre funcionarios de Administraciones tributarias distintas[23], lo cual permitirá, de un modo u otro, dar solución al problema planteado en el párrafo precedente, haciendo factible, en cualquier caso, la práctica de los referidos accesos y reconocimientos domiciliarios[24].

## 2.2. ¿DEBE INTERVENIR EL SECRETARIO JUDICIAL EN EL REGISTRO DOMICILIARIO?

La siguiente cuestión que se suscita, desde una perspectiva subjetiva, en torno a la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios realizados por la Inspección de los tributos, es la relativa a si resulta o no necesaria, en este tipo de situaciones, la presencia e intervención de un secretario judicial.

Abordando el examen de la cuestión debatida –que solamente presenta interés cuando tales actuaciones se desarrollan sobre la base de una previa autorización judicial[25]–, es preciso señalar que la obligatoriedad de la intervención del secretario judicial en este tipo de actuaciones no aparece recogida ni en la normativa tributaria ni tampoco en el texto constitucional[26], siendo el artículo 569 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECr.) el que, al regular esta materia en sede de las instrucciones sumariales por delito, dispone en la actualidad, en su párrafo cuarto, que «El registro se practicará siempre en presencia del Secretario del Juzgado o Tribunal que lo hubiera autorizado, o del Secretario del servicio de guardia que le sustituya, quien levantará acta del resultado, de la diligencia y

---

23 Así, el último de los preceptos citados en el texto, tras señalar inicialmente, en su apartado primero, que «Las actuaciones inspectoras podrán realizarse mediante colaboración entre las distintas Administraciones tributarias, de oficio o mediante requerimiento», indica, en el inciso final de su apartado segundo, que «Los órganos de inspección deberán prestar la colaboración necesaria a otros órganos inspectores de la misma Administración tributaria».

24 De este modo, la normativa tributaria viene a asumir, en cierta manera, la solución prevista, en materia de auxilio judicial, en sede de la legislación procesal penal, pues no en vano el artículo 563 de la LECr. dispone que «Cuando el edificio o lugar cerrado estuviere fuera del territorio del Juez (que instruye la causa –art. 546 LECr.–) encomendará este la práctica de las operaciones al Juez de su propia categoría del territorio en que aquellos radiquen».

25 A este respecto, pueden consultarse las Sentencias del TS de 4 de noviembre de 2002, 12 de abril de 2002, 5 de marzo de 1996, 6 de noviembre de 1995, 4 de febrero de 1994, 8 de julio de 1993 y 21 de junio de 1993. Ello se debe, en opinión del citado tribunal, a que solo en los casos en que medie una autorización judicial nos encontraremos, en puridad, ante una diligencia de idéntica naturaleza, teniendo las invasiones domiciliarias realizadas sobre la base del flagrante delito o el consentimiento del titular la consideración de «diligencias policiales».

26 Por lo que la ausencia del referido secretario en el desarrollo de la injerencia domiciliaria no implica, en modo alguno, la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio (Sentencias del TC de 2 de abril de 2001, 27 de septiembre de 1999, 22 de julio de 1999, 31 de mayo de 1999, 24 de febrero de 1998 y 16 de diciembre de 1997, entre muchas otras).

de sus incidencias y que será firmada por todos los asistentes. No obstante, en caso de necesidad, el Secretario Judicial podrá ser sustituido en la forma prevista en la Ley Orgánica del Poder Judicial».

Atendiendo al uso que en dicho precepto se efectúa del término «siempre», no resulta extraño que un sector de nuestra doctrina haya entendido que también será necesaria la intervención del referido secretario en todos aquellos reconocimientos domiciliarios que, habiendo sido judicialmente autorizados, sean llevados a cabo por la Inspección de los tributos[27], tesis esta que, si bien cuenta con el respaldo de algunos pronunciamientos judiciales aislados[28], entendemos que no resulta acertada. Ello se debe a que la previsión normativa antes enunciada se inserta dentro de un texto legal –la LECr.– que regula, en exclusiva, el procedimiento de instrucción sumarial de las causas por delito, debiendo recordarse al respecto que el TC, en su Auto de 18 de junio de 1990, rechazó la aplicación «en bloque» de la totalidad de los preceptos de la LECr. concernientes a las entradas y registros a los casos en que estos tienen lugar con ocasión de procedimientos de naturaleza administrativa. Cierto es que el citado tribunal puso de relieve, en su Sentencia de 23 de febrero de 1995, la similitud existente entre los reconocimientos domiciliarios ejecutados en la fase instructora del proceso penal y los desarrollados en sede del procedimiento inspector tributario, mas también lo es que con posterioridad a aquella dicho tribunal precisó que la asimilación entre ambos debe efectuarse no sin matices[29], circunstancia que, en lo que afecta al aspecto aquí examinado, quedó ya reflejada en el último de los pronunciamientos aludidos en el texto.

Así, en la mencionada Sentencia de 23 de febrero de 1995, dicho tribunal, al enjuiciar una injerencia domiciliaria practicada por la Inspección de los tributos, vino a proclamar, con total rotundidad, la aplicación analógica, al supuesto debatido, de «ciertos preceptos» de la LECr., entre los cuales no se encontraba el artículo 569 de la misma; es más, dicho pronunciamiento hizo especial hincapié en la necesidad de que en el auto judicial que autorizase la invasión domiciliaria se recogiera la obligación que incumbe a tales órganos de comunicar al juez autorizante los hechos e incidentes acaecidos y los resultados obtenidos con ocasión de tal actuación[30] y cuyo adecuado cumplimiento permite dejar constancia de aquellos en la oficina judicial, función esta que, como bien se ha indicado, está llamado a desempeñar precisamente, en la órbita de las causas por delito, el propio secretario judicial[31].

Por lo demás, la conclusión anterior queda de nuevo corroborada si se repara en el «plus de garantía» que supone la presencia del secretario judicial en el proceso penal respecto del procedi-

---

27 Palacios Arroyo, L. F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *op. cit.*, pág. 138, y Sesma Sánchez, B.: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 2001, pág. 74.

28 Sentencias de los TSJ de Cataluña de 13 de noviembre de 2003 y Canarias (Las Palmas) de 3 de mayo de 1999.

29 Sentencia del TC de 26 de abril de 1999.

30 Exigencia que aparece establecida en el artículo 172.4 del RGGIA.

31 Fernández López, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, pág. 195.

miento administrativo, circunstancia que se comprueba al examinar las diferentes repercusiones que, desde la perspectiva probatoria, se derivan, en las esferas penal y tributaria, de la intervención (o no) del referido secretario en los registros domiciliarios. Así, y como han señalado tanto la doctrina procesalista[32] como nuestros tribunales[33], la ausencia del secretario judicial en este tipo de actuaciones, cuando las mismas tienen lugar en el ámbito de las causas criminales, provoca que el registro efectuado no pase de ser sino un acto más de investigación policial, el cual carece del valor de prueba preconstituida –pues solo dicho secretario tiene atribuido el ejercicio de la fe pública judicial (art. 453.1 LOPJ)–, otorgándose a tal diligencia la consideración de mero atestado o denuncia (art. 297 LECr.). Frente a ello, la falta de presencia de aquel en el ámbito inspector no comporta tales efectos, dado que, como es sabido, las diligencias extendidas por los órganos de la Inspección de los tributos en el curso de sus actuaciones van más allá de una simple denuncia[34], al gozar aquellas del valor probatorio indicado en el artículo 107.1 de la LGT[35].

Atendiendo a lo anterior, no puede sino suscribirse la afirmación realizada a este respecto por algún autor[36] en el sentido de que «no es aplicable (en sede del procedimiento inspector) la exigencia contenida en la LECr. –art. 569–, según la cual el registro debe practicarse en presencia del Secretario del Juzgado que autorizó la intervención, por la sencilla razón de que no se trata de una actuación sumarial, sino de una actuación administrativa, en el marco de la cual los funcionarios actuantes están facultados para dar fe –en los términos y condiciones probatorias arriba apuntadas– de la misma», opinión esta que cuenta de la que se ha hecho eco, asimismo, un sector de nuestra doctrina[37].

## 2.3. LA PRESENCIA DEL OBLIGADO TRIBUTARIO EN LAS ACTUACIONES INSPECTORAS DESARROLLADAS EN EL DOMICILIO

La última de las cuestiones que se suscita, desde la perspectiva subjetiva, en relación con la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios llevados a cabo por la Inspección de

---

32 Por todos, Rives Seva, A. P.: *La diligencia de entrada y registro domiciliario*, ed. Bosch, Barcelona, 2004, págs. 105-112, y Rodríguez Sol, L.: *Registro domiciliario y prueba ilícita*, Comares, Granada, 1998, págs. 156-171 y 182-183.

33 Sentencias del TC de 2 de abril de 2001, 16 de diciembre de 1997 y 14 de junio de 1993 y del TS de 13 de marzo de 2002, 1 de octubre de 1998, 14 de noviembre de 1997, 7 de noviembre de 1997, 28 de junio de 1993, 23 de abril de 1993 y 12 de enero de 1993.

34 Sentencias del TC de 21 de julio de 1998 y 26 de abril de 1990.

35 Precepto cuyo alcance debe ser interpretado atendiendo a las pautas marcadas por la Sentencia del TC de 26 de abril de 1990, constituyendo, por tanto, «un primer medio de prueba sobre los hechos (que en ellas constan) cuyo valor o eficacia ha de medirse a la luz del principio de la libre valoración de la prueba».

36 Fernández Ramos, S.: *La actividad administrativa de inspección. (El régimen jurídico general de la función inspectora)*, Comares, Granada, 2002, pág. 309.

37 Fernández López, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, pág. 195; Zabala Rodríguez-Fornos, A.: «Artículos 113 a 115», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2004, págs. 784-785.

los tributos es la referente a la presencia del obligado tributario –el propio titular domiciliario– en las actuaciones inspectoras que se desarrollen en el domicilio afectado por dichas intromisiones, cuestión esta que debe ser abordada distinguiendo aquellas hipótesis en que la invasión tiene lugar mediando el consentimiento de su titular de aquellas otras en que la misma se produce bajo la cobertura de la autorización judicial correspondiente, y ello por existir, en este punto, algunos aspectos y problemas que pueden no resultar comunes en ambas situaciones.

A este respecto, cuando la injerencia se lleve a término sobre la base del consentimiento del titular domiciliario, es indudable que la presencia de este último al inicio de las referidas actuaciones constituirá un hecho incuestionable[38], dado que las mismas solo podrán tener lugar si aquel ha otorgado su anuencia previa a tal fin[39], pudiendo prolongarse dicha presencia, además, durante todo el transcurso de la invasión, conclusión esta que encuentra su fundamento no solo en elementales razones de tipo práctico –dado que, en caso contrario, el titular domiciliario podría revocar de inmediato el consentimiento otorgado en su momento–, sino también en el propio contenido de algunas previsiones normativas tributarias.

Así, y de acuerdo con los artículos 142.3 de la LGT y 173 del RGGIA, los obligados tributarios deben atender a la Inspección de los tributos y prestarles la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones, deber este que también se exige en aquellos supuestos (como las entradas y registros domiciliarios) en que los órganos de aquella se personen, sin previa comunicación, en el lugar en el que hayan de practicarse las actuaciones y que mal puede ser cumplido si se niega al titular del domicilio el derecho a estar presente en las actuaciones desarrolladas en el mismo; es más, la imposibilidad de prohibir la asistencia de dicho titular queda reafirmada a la vista del artículo 177.2 del referido reglamento, el cual prevé, en relación con las hipótesis en que el procedimiento de inspección se inicie mediante personación directa, que en estos casos «las actuaciones se entenderán con el obligado tributario si estuviera presente». Junto a ella, tampoco puede olvidarse que entre los diversos derechos reconocidos por la LGT a los obligados tributarios se encuentra el relativo a que sus manifestaciones con relevancia tributaria se recojan en las respectivas diligencias [art. 34.1 q)], derecho cuyo ejercicio debe ser facilitado en todo momento por la Administración en el desarrollo de los respectivos procedimientos y actuaciones (art. 99.1), lo cual, como es obvio, no se hará realidad de impedirse al sujeto titular del domicilio su asistencia a las que tengan lugar con ocasión de la intervención practicada en el mismo, supuesto este en el cual las actuaciones desarrolladas por los referidos órganos a raíz de la invasión domiciliaria carecerán de validez alguna[40].

Por su parte, y para los supuestos en que la injerencia en el domicilio tenga lugar al amparo de una autorización judicial, estimamos que el titular del mismo, cuando se encuentre presente al

---

38 Palacios Arroyo, L. F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *op. cit.*, pág. 139.

39 Rodríguez Sol, L.: *Registro domiciliario y prueba ilícita*, *op. cit.*, pág. 20.

40 Véase nota 38.

inicio de tal intervención, podrá también efectuar, sin ningún género de duda, el seguimiento de las distintas actuaciones que realice la Inspección de los tributos con ocasión de dicha invasión, siendo reproducibles, en este punto, los diversos argumentos plasmados en los párrafos precedentes. Mayores problemas se suscitan, en cambio, en aquellas situaciones –sin duda, posibles– en que ninguno de los titulares del domicilio se encuentre presente en el instante en que da comienzo la intromisión practicada en este por los órganos de aquella.

A este respecto, y aunque algún autor ha venido a sostener la aplicabilidad, en este punto, de las previsiones contenidas en la LECr.[41], entendemos que la respuesta a la cuestión arriba planteada se encuentra recogida en la propia normativa tributaria, pues, no en vano, el artículo 173.2 del RGGIA dispone que «Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes», añadiendo, acto seguido, que «En su defecto, deberá colaborar cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares (...)», previsión que aparece reiterada, en similares términos, en el artículo 177.2 del referido reglamento. En consecuencia, estimamos que en la hipótesis ahora examinada estarán legitimados para asistir a las actuaciones desarrolladas en el respectivo domicilio los responsables del mismo (p.e., un familiar mayor de edad, el personal de servicio o el gerente de una empresa) en el instante de producirse la entrada en aquel, solución esta que resulta plenamente coherente –pues aquellos «sustituyen» a los titulares ausentes–, evitando, a la par, que la realización de las mencionadas actuaciones –para la cual se ha obtenido la autorización judicial– pueda verse frustrada ante la circunstancia de la ausencia, intencionada o no, de dichos titulares.

## 3. EN TORNO A LAS ACTUACIONES INSPECTORAS A DESARROLLAR

La siguiente cuestión que se plantea alrededor de la ejecución material de las entradas y registros domiciliarios realizados por la Inspección de los tributos guarda relación con los aspectos objetivos de la misma, esto es, con la delimitación de las específicas actuaciones que aquella va a poder efectuar en el domicilio protegido.

Y es indudable que en la determinación de tales actuaciones desempeñan un papel esencial, bien la voluntad del obligado tributario titular del respectivo domicilio –cuando la injerencia se produzca mediando el consentimiento de aquel–, bien el contenido de la autorización judicial correspondiente –cuando tal intromisión tenga lugar al amparo de la misma–. Ello es obvio, pues en la primera de dichas hipótesis el referido obligado otorga su anuencia para un asunto concreto del que habrá debido ser previamente informado por la Inspección de los tributos, habiendo podido, incluso, limitar las actuaciones a desarrollar, mientras que, en el segundo supuesto, el auto

41 Palacios Arroyo, L. F.: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *op. cit.*, pág. 139.

judicial debe recoger, entre otras circunstancias, el específico objeto o finalidad para la cual se permite la injerencia domiciliaria.

No obstante lo anterior, ha existido alguna previsión tributaria que parece contrariar las afirmaciones arriba realizadas, pues no en vano el artículo 12.2 del RGIT de 1986 vino a disponer que «(...) cuando la Inspección de los Tributos desarrolle actuaciones de comprobación e investigación deberá obtener cuantos datos o antecedentes obren en poder del obligado tributario y puedan ser, a juicio de aquella, de especial relevancia tributaria para otras personas y Entidades». De este modo, el precepto citado imponía a la Inspección de los tributos el deber de llevar a cabo, al hilo de sus actuaciones de comprobación e investigación, «la búsqueda sistemática de cualquier información tributaria relevante»[42], inclusive la de terceras personas distintas al sujeto inspeccionado, exigencia esta cuyo estricto cumplimiento podía llegar a provocar, cuando tales actuaciones tuvieran lugar en un recinto domiciliario, la conculcación del derecho contemplado en el artículo 18.2 de nuestra Carta Magna; así sucedería, a nuestro juicio, en todos aquellos supuestos en que el consentimiento del titular del domicilio invadido o el contenido de la correspondiente autorización judicial se encontrasen limitados, desde el punto de vista objetivo, a las referidas actividades comprobadoras e investigadoras, sin extenderse, de modo expreso y específico, a las de obtención de información antes mencionadas.

De ahí que no resulte extraño que el precepto al que venimos haciendo alusión fuera criticado en su momento por la doctrina, y ello, como se indicó con acierto, porque «una cosa es que a través de la comprobación pueda obtenerse información con relevancia para terceros (porque dicha información afecta, también, al propio sujeto inspeccionado), e incluso que pueda usarse dicha información en el futuro para eventuales comprobaciones de la situación tributaria de dichos terceros (...) y otra muy distinta (...) que la actividad de comprobación e investigación se encamine directamente, en todo o en parte, a la obtención de datos que solo tienen trascendencia para terceros, y no para el sujeto inspeccionado, lo que constituye una auténtica desviación de poder»[43], opinión que compartimos en su totalidad y cuyas ideas centrales aparecen también reflejadas en la denominada «teoría del hallazgo casual», la cual ha sido elaborada por nuestros tribunales al hilo de las actuaciones investigadoras realizadas, en el ámbito de las instrucciones por delito, en el domicilio constitucionalmente protegido.

En concreto, la idea central sostenida por la referida teoría se concreta en que la investigación de unos determinados hechos delictivos para los cuales se autorizó, mediante el respectivo

---

42 Palao Taboada, C.: «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», *Gaceta Fiscal*, n.º 45 (1987), pág. 137.

43 Falcón y Tella, R.: «La utilización del procedimiento inspector para obtener datos de terceros: una posible desviación de poder», *Quincena Fiscal*, n.º 4 (1996), pág. 6. Por su parte, otros autores que se pronunciaron asimismo en contra del artículo 12.2 del RGIT de 1986 son López Martínez, J.: *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1992, págs. 117-118; Sesma Sánchez, B.: *La obtención de información tributaria*, *op. cit.*, págs. 72-75, y Hurtado González, J. F.: *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid, 2001, págs. 189-191 y 291.

auto judicial, la invasión en un concreto domicilio «no impide la persecución de cualesquiera otros hechos delictivos que sean descubiertos por casualidad al investigar aquellos», y ello porque «la Constitución no exige (...) que el funcionario que se encuentra investigando unos hechos de apariencia delictiva cierre los ojos ante los indicios de delito que se presentaren a su vista, aunque los hallados casualmente sean distintos a los comprendidos en su investigación oficial, siempre que esta no sea utilizada fraudulentamente para burlar las garantías de los derechos fundamentales»[44]. En otros términos: que la ejecución de una invasión domiciliaria autorizada para un fin específico (investigar un delito concreto) no impide la toma de conocimiento –e, incluso, la persecución– de otro distinto que sea descubierto con ocasión de la entrada y registro practicados, siempre y cuando dicho descubrimiento sea «casual», esto es, «no buscado de forma deliberada».

Siendo esto así, es evidente que en las injerencias domiciliarias efectuadas por la Inspección tributaria que tengan por objeto exclusivo la realización de actuaciones de comprobación e investigación no existirá inconveniente alguno para admitir la legitimidad de los datos que, de forma casual o incidental, pueda obtener aquella acerca de terceras personas diferentes al sujeto inspeccionado –lo que, en ocasiones, será inevitable, por afectar también tal información a este último–, debiendo rechazarse, por el contrario, la validez de los captados a raíz de una búsqueda intencionada de los mismos carente de cobertura constitucional, conclusión esta que confirma que las actuaciones susceptibles de ser desarrolladas por la Inspección de los tributos en el domicilio constitucionalmente protegido dependen, en exclusiva, bien de la voluntad del obligado tributario titular de aquel (consentimiento), bien del contenido de la respectiva autorización judicial, sin que la entrada y, en su caso, registro puedan ser utilizados con otra finalidad diferente[45].

## 4. SOBRE LOS LUGARES AFECTADOS POR LA INTROMISIÓN DOMICILIARIA Y DURACIÓN DE LA MISMA

Procediendo ya al análisis de los aspectos especiales y temporales de las entradas y registros domiciliarios practicados por la Inspección de los tributos, e iniciando dicha tarea en lo que concierne al aspecto espacial, no es preciso efectuar excesivas reflexiones para concluir, sobre la base de lo ya apuntado en epígrafes anteriores, que aquella solo podrán penetrar, a fin de llevar a cabo sus actuaciones (cualesquiera que estas sean), en el concreto recinto domiciliario al que se refiera, bien el consentimiento del obligado tributario titular de aquel, bien la autorización judi-

44 Afirmaciones recogidas en la Sentencia del TC de 24 de febrero de 1998, en el Auto del mismo Tribunal de 6 de mayo de 2004 y en las Sentencias del TS de 3 de julio de 2003, 22 de mayo de 2003, 3 de diciembre de 2002, 22 de noviembre de 2001, entre otras muchas.

45 Sentencias del TS de 25 de abril de 2003 y 4 de noviembre de 2002 y del TSJ de Cataluña de 26 de junio de 2002, 15 de enero de 1998 y 17 de abril de 1997.

cial correspondiente[46], pudiendo incluso llegar a estar constreñida tal posibilidad, en exclusiva, a ciertas dependencias específicas del domicilio de que se trate[47].

En lo atinente ya al aspecto temporal, es preciso recordar que el artículo 152 de la LGT recoge un conjunto de previsiones relativas al horario en el que deben desarrollarse las actuaciones inspectoras, lo cual –cabría pensar– podría llegar a condicionar, desde la perspectiva ahora examinada, la práctica de la intromisión domiciliaria, dado que esta resulta un paso previo necesario para la ejecución de aquellas en el ámbito del respectivo domicilio; empero, la lectura de dicho precepto, así como la de los artículos 90 y 182 del RGGIA, nos conducen a una conclusión distinta. Ello se debe a que todos los preceptos citados establecen reglas temporales referidas, bien a las actuaciones que se desarrollen en las oficinas públicas, bien a las realizadas en los locales del obligado tributario (entradas locativas), sin recoger previsión alguna en lo que concierne a la cuestión ahora examinada, por lo que resulta evidente, a nuestro juicio, que las mismas no pueden condicionar, desde la perspectiva temporal, la realización de las entradas en aquel, debiendo determinarse, por tanto, cuáles son entonces los criterios que rigen en este concreto aspecto.

Y como no podía ser de otra manera, tales criterios son la voluntad del propio obligado tributario expresada en el respectivo consentimiento o, en su caso, el contenido de la correspondiente autorización judicial[48], conclusión que encuentra reflejo normativo, por lo menos en lo referente a este último supuesto, en algún precepto del propio RGGIA. Así, recuerda el artículo 90.3 del mismo que «Cuando se disponga de autorización judicial para la entrada en el domicilio del obligado tributario constitucionalmente protegido, las actuaciones (de aplicación de los tributos) se ajustarán a lo que disponga la autorización en relación con la jornada y el horario para realizarlas».

Mucho más dudosa se torna, sin embargo, la afirmación realizada en el párrafo precedente a la vista de lo previsto en el artículo 172.5, *in fine*, del RGGIA pues no en vano el mismo afirma que «si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de la Inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

---

46 La necesidad de que la autorización judicial recoja las circunstancias espaciales de la intromisión domiciliaria aparece recogida, entre otras muchas, en la Sentencia del TC 239/1999 y, ya más recientemente, en la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012.

47 A este respecto, la Sentencia del TS de 20 de marzo de 2002 estimó que la autorización otorgada en el supuesto allí enjuiciado, al no establecer restricciones específicas, «facultaba para inspeccionar la casa con todas las estancias, piezas y departamentos accesorios que aquella tuviera», tesis esta que –estimamos– resulta extrapolable, asimismo, a los supuestos de otorgamiento del consentimiento.

48 En relación con esta problemática, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 22 de marzo de 2012, tomando como referencia la Sentencia del TC 239/1999, recuerda que «el órgano judicial (debe precisar) las circunstancias temporales (momento y plazo) de la entrada y registro».

Como puede verse, el precepto arriba transcrito parece permitir a los referidos funcionarios, una vez que el titular domiciliario ha revocado su consentimiento, la posibilidad de adoptar las medidas cautelares que procedan, dentro de las cuales se incluyen, a tenor del referido artículo 146 de la LGT, el precinto o incautación de mercancías, libros, documentos, equipos electrónicos, etc., medidas todas ellas cuya adecuada ejecución exigirá, en un buen número de casos –cuando no en todos–, permanecer en el respectivo domicilio. Ello constituye una circunstancia ciertamente sorprendente, en la medida en que –entendemos– una vez que ha tenido lugar la referida revocación, la permanencia de los referidos funcionarios en el respectivo domicilio carecerá, sin duda, de cobertura constitucional *ex* artículo 18.2 de la Carta Magna, dato este que comportará, entre otras consecuencias, la nulidad de pleno derecho de las medidas cautelares adoptadas [art. 62.1 a) de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC)].

Por otra parte, y añadido a las anteriores consideraciones, cabe señalar que cuando la ejecución de las entradas y registros en el domicilio constitucionalmente protegido tenga lugar bajo el amparo de una autorización judicial pueden llegar a suscitarse, desde la perspectiva temporal, una serie de cuestiones adicionales cuyo planteamiento ha sido frecuente en el ámbito penal a raíz de las injerencias de esta naturaleza llevadas a cabo en sede de las instrucciones por delito.

Y en este sentido, la primera de las referidas cuestiones guarda conexión con el hecho de que la referida autorización disponga que la injerencia domiciliaria deba ejecutarse, desde el punto de vista temporal, «durante el día»[49], dada la inexistencia, en nuestro ordenamiento jurídico, de una previsión normativa que permita distinguir el horario diurno del nocturno[50], por lo que el significado de dicha expresión debe ser interpretada de conformidad con la doctrina dictada, acerca de este punto, por el TS, el cual ha venido rechazando una interpretación de aquella basada en un criterio meramente cronológico (horas del reloj).

Bien al contrario –indica el citado tribunal–, la referida expresión debe ser entendida, de forma variable, en función de las circunstancias concurrentes en cada supuesto concreto –en especial, la época/mes del año en que tiene lugar el registro[51]– y atendiendo, de modo inexcusable, a la finalidad perseguida por los preceptos de la LECr. que regulan esta cuestión y que no otra que la de

---

49 Expresión esta que apareció recogida, en relación con la cuestión que nos ocupa, en algunos de nuestros textos constitucionales, como los de 1808 (art. 126) y 1869 (art. 5).

50 Ausencia que no se da en el ordenamiento alemán, cuya ordenanza procesal, como bien ha puesto de manifiesto Cabezudo Bajo (*La inviolabilidad del domicilio y el proceso penal*, ed. Iustel, Madrid, 2004, pág. 233), sí recoge, en su parágrafo 104 (3), tal distinción, indicando al respecto que «el horario nocturno comprenderá, en el periodo de tiempo entre el primero de abril y el 30 de septiembre, desde las 9 de la noche hasta las 4 de la mañana, y en el periodo de tiempo entre el primero de octubre al 31 de marzo, desde las 9 de la noche hasta las 6 de la mañana».

51 Así, se ha concluido que no son horas nocturnas para la realización de un registro las 21.50 horas del mes de junio (Sentencia del TS de 24 de junio de 1997), las 22.00 horas del mes de junio (Sentencia del TS de 28 de enero de 1994), entre las 20.30 y las 22 horas del mes de septiembre (Sentencia del TS de 9 de febrero de 1996) o las 18.30 horas del mes de diciembre, momento este en el que ya se había puesto el sol (Sentencia del TS de 10 de junio de 2002).

evitar, en la medida de lo posible, que el mismo se desarrolle en las horas destinadas al descanso nocturno[52]. De ahí que la adecuada resolución de la cuestión ahora suscitada habrá de efectuarse caso por caso y conforme a las máximas de la experiencia, siendo el órgano judicial encargado de enjuiciar la corrección del acceso y reconocimientos practicados el que deberá determinar, en último extremo, si se han producido excesos temporales en la ejecución de la intromisión domiciliaria.

Pasando ya al examen de la posibilidad de llevar a cabo entradas y registros «nocturnos», la primera idea que debe ponerse de relieve, a este respecto, es que nos encontramos ante una medida que, según han venido declarando nuestros tribunales, ha de ser autorizada por una resolución judicial ad hoc[53] y que resulta claramente excepcional, debiendo constituir, en este punto, la regla general de que tales actuaciones sean desarrolladas durante el día[54], pudiendo tener lugar durante la noche solo cuando concurran razones o motivos de urgencia[55].

Dichas exigencias –sin duda, del todo lógicas– derivan, en definitiva, del mandato contenido en el artículo 552 de la LECr., en cuya virtud la práctica de los susodichos registros debe efectuarse procurando no perjudicar ni importunar al titular domiciliario más de lo necesario, precepto este que, como es sabido, el TC ha declarado analógicamente aplicable en el ámbito del procedimiento de inspección tributaria[56]; de ahí que estimemos que incluso en los casos en que la Inspección de los tributos goce de la posibilidad ahora examinada, aquellos deberán evitar, en la medida de lo posible, la ejecución de estas intervenciones nocturnas, proceder este que resulta ser, por otra parte, el más coherente con el principio de proporcionalidad que rige la aplicación del sistema tributario (art. 3.2 LGT).

Junto a los arriba mencionados, las intromisiones domiciliarias judicialmente autorizadas suscitan también, desde la perspectiva temporal, el problema de qué sucederá en las situaciones en que aquellas sean llevadas a término sin que el juez competente para ello haya autorizado dicha medida, obteniéndose, no obstante, la preceptiva autorización «durante el transcurso» del registro practicado en aquel, hipótesis estas en las cuales, nuestros tribunales, de forma plenamente acertada, han negado, con base en la doctrina de «unidad de acto», la validez y eficacia de las actuaciones desarrolladas –así como de las pruebas obtenidas– al hilo de la injerencia en el domicilio de que se trate, efecto este que debe extenderse, incluso, respecto de las conseguidas cuando ya se disponía de la citada autorización judicial[57].

---

52 Sentencias del TS de 10 de junio de 2002, 10 de mayo de 2001, 11 de mayo de 1998, 28 de enero de 1994 y 17 de abril de 1993.

53 Sentencia del TC de 23 de febrero de 1995.

54 Sentencia del TS de 2 de octubre de 1991.

55 Auto del TC de 18 de junio de 1990.

56 Sentencia del TC de 23 de febrero de 1995.

57 Siendo una buena muestra de ello la Sentencia del TS de 6 de febrero de 1997, la cual afirma «que cuando se produce la entrada de forma indebida o ilegal, ya se ha conculcado el principio constitucional de la inviolabilidad domicilia-

Por nuestra parte, compartimos en su plenitud la doctrina expuesta, la cual encuentra su base en el hecho –incuestionable– de que el auto autorizante de la entrada y registro ha de ser dictado, en todo caso, «con antelación» a la ejecución de aquella, sin que sea posible entender que la realización de tal actuación pueda escindirse en dos partes diferenciadas y sin que la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio producida en un primer instante pueda ser convalidada, a posteriori, por la autorización judicial obtenida de forma tardía[58], conclusiones todas ellas que, a nuestro juicio, resultan plenamente aplicables en la esfera de las intromisiones domiciliarias efectuadas por la Inspección de los tributos[59].

A tenor de las anteriores consideraciones, y siguiendo idénticos postulados, entendemos que tampoco podrán ser consideradas constitucionalmente legítimas aquellas entradas domiciliarias que no hayan contando, desde el instante inicial, con el consentimiento otorgado por el titular domiciliario (ya sea una persona física o el representante legal de una persona jurídica), sin que pueda entenderse –como han pretendido sostener los votos particulares recogidos en diversos pronunciamientos del TS[60]– que la ulterior firma, por parte de dicho representante –personado en la empresa con posterioridad a la ejecución de la entrada–, de la diligencia de las actuaciones desarrolladas por la Inspección de los tributos convalide el defecto originario.

Por lo demás, una última cuestión que puede suscitarse en torno a la ejecución de las intervenciones domiciliarias aquí examinadas, y que tiene también incidencia en los aspectos temporales relativos a la ejecución de aquellas, es la relativa a si la propia actuación conforme a la cual la Inspección de los tributos pretende efectuar el acceso al correspondiente domicilio debe considerarse impugnable y, por ende, susceptible de ser suspendida.

A este respecto, algún autor ha venido a proporcionar a las interrogantes arriba expuestas una respuesta afirmativa, por entender que las injerencias domiciliarias examinadas en estas líneas no constituyen «un acto finalizador del procedimiento en el que el administrado ha podido manifestar sus motivos para oponerse al mismo, sino de una actuación dentro de un procedimiento en curso en el que el ciudadano a cuyo domicilio se va a acceder (...) puede ser otro distinto de aquel cuya situación tributaria se está investigando, y, por tanto, ser un sujeto totalmente ajeno al procedimiento», razón por lo cual –concluye– en estas situaciones debería admitirse la posibilidad de impugnar y suspender el referido acto de entrada en cuanto tal[61].

---

ria (...), de tal modo que todo lo demás (el registro) que se realice como consecuencia de ese acto inicial queda necesariamente contaminado y debe ser también tachado de ilegalidad por transgredir lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución».

58 Tal y como afirma la Sentencia del propio TS de 30 de septiembre de 2002.

59 En esta línea vino a manifestarse el Auto de la Audiencia Provincial de Gerona de 9 de noviembre de 1998.

60 Sentencias del TS de 23 de abril de 2010, 24 de abril de 2010 y 30 de septiembre de 2010.

61 Roji Buqueras, J. M.ª: «El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la inspección de los tributos (un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio), *op. cit.*, págs. 51-52.

Por nuestra parte, estimamos que dicha propuesta resulta inviable desde la perspectiva normativa, al encontrarnos ante un acto de trámite que ni pone término al procedimiento, ni –menos aún– impide continuarlo, ni decide, de forma directa o indirecta, el fondo del asunto, ni causa indefensión al obligado tributario afectado por la entrada, por lo cual no es posible, en términos de estricta legalidad, interponer recurso o reclamación alguna contra aquel [arts. 227.1 b) LGT y 107.1 LPAC][62]. Dicha conclusión –avalada en sede jurisprudencial[63]– impide admitir la suspensión de la mencionada entrada, la cual, por otra parte, hubiera provocado, de hacerse realidad, problemas de no poco calado en todo lo concerniente a la eficacia de la actuación administrativa.

## 5. RESPECTO DE LA DILIGENCIA EN CUANTO REFLEJO DOCUMENTAL DE LA ENTRADA Y REGISTRO Y LA COMUNICACIÓN DE SU REALIZACIÓN AL JUEZ AUTORIZANTE

La última de las cuestiones concernientes al régimen jurídico aplicable a la ejecución de las intervenciones domiciliarias practicadas por la Inspección de los tributos al objeto de llevar a cabo las actuaciones inspectoras es el relativo a sus aspectos documentales, materia esta que exige abordar, de una parte, la problemática relativa a la documentación específica en la cual va a reflejarse el desarrollo de tales intromisiones y, de otra, la referente al deber que incumbe a los órganos inspectores de comunicar al juez autorizante de las mismas las circunstancias e incidencias producidas y los resultados obtenidos con ocasión de su realización.

Comenzando por la primera de las cuestiones apuntadas, entendemos, en línea con algún otro autor, que los diversos extremos con relevancia tributaria concernientes a las susodichas injerencias deberán consignarse en las respectivas diligencias[64], documento este de indudable relevancia en el ámbito de las actuaciones inspectoras[65] y que, como es bien sabido, debe extenderse «para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o de la persona con la que se entiendan las actuaciones» (art. 99.7 LGT). De acuerdo con ello, las referidas diligencias vendrán a recoger la historia de la ejecución y desarrollo de la entrada y registro; en otras pala-

---

62 En idéntica línea vino a manifestarse Fernández López, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, págs. 162 y 200.

63 Pudiendo traerse a colación, en este sentido, la Sentencia del TS de 4 de mayo de 2005, la cual, con base en pronunciamientos anteriores del mismo tribunal, afirma que «son actos de trámite, y, por tanto, inimpugnables, los de iniciación o impulso del procedimiento (...)», entendiendo por tales aquellos que tengan la única función «de iniciar e impulsar el procedimiento, esto es, que solo vengan a poner en marcha la maquinaria administrativa posibilitando una futura resolución, sin predeterminar ni condicionar en forma alguna el acto definitivo o resolutorio».

64 Zabala Rodríguez-Fornos, A.: «Artículos 113 a 115», *op. cit.*, pág. 784.

65 La cual se refleja, entre otros aspectos, y como bien señala Montalvo Santamaría (*Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, CISS, Valencia, 2000, pág. 198), en la función preparatoria que cumplen las referidas diligencias respecto de las actas de inspección que con posterioridad se incoen.

bras: los diferentes hechos, circunstancias y manifestaciones que durante su transcurso se hayan ido produciendo y que presenten trascendencia tributaria[66], los cuales no resultarán del todo coincidentes en los casos en que la invasión en el domicilio tenga lugar mediando consentimiento de su titular y aquellos otros en que aquella se produzca al amparo de una autorización judicial.

Así, en el primero de los supuestos aludidos deberán recogerse, en lo básico: el lugar y la fecha de expedición de la diligencia; la identificación de los sujetos inspectores que han intervenido en las actuaciones; la referente a la persona –o personas– con las que se hayan entendido aquellas (y el carácter o representación con el que intervinieron), así como la del obligado tributario al que se refieren; y el procedimiento o actuación en cuyo curso se expide. Junto a ello, tendrán que consignarse también, además de las manifestaciones con relevancia tributaria efectuadas por las personas arriba aludidas, la puesta en conocimiento del titular del domicilio de los derechos que le asisten (en particular, el de poder oponerse a la intromisión que se pretende); el consentimiento prestado por aquel (y, de haberlas, las limitaciones –espaciales, temporales o de otro tipo– del mismo y su revocación); las horas de comienzo y finalización de la intervención practicada; las medidas cautelares adoptadas a lo largo de su desarrollo (incluida la descripción de aquellas); y, por último, los incidentes ocurridos y los resultados obtenidos a raíz de su ejecución[67].

Por su parte, en los supuestos de existencia de autorización judicial, estimamos que, salvando las menciones relativas a la posibilidad de oponerse a la entrada y la referida al consentimiento, el resto de las enunciadas en el párrafo precedente habrán de quedar también reflejadas en las correspondientes diligencias[68], las cuales, por lo demás, tendrán que ser incorporadas al expediente respectivo, entregándose siempre un ejemplar de aquellas al sujeto con el que se hubieran entendido las actuaciones y que, en nuestro caso, coincidirá, por lo general, con el titular del recinto domiciliario invadido (art. 99.2 RGGIA).

Evidentemente, el correcto cumplimiento de las exigencias enunciadas en los dos párrafos precedentes presenta una especial importancia para la Inspección de los tributos, al constituir las susodichas diligencias un primer medio de prueba sobre los hechos en ellas reflejadas, por lo que la ausencia de alguna de las menciones indicadas (p.e., las horas de inicio y fin de las actuaciones o los resultados del registro) obligará a aquella a demostrar tales extremos por otras vías

66 A este respecto, y aunque el artículo 99.7 de la LGT no alude a la necesidad de que tales hechos o manifestaciones tengan la relevancia mencionada en el texto para quedar consignados en la respectiva diligencia, sí lo hace, con buen criterio, el artículo 98.1 g) del RGGIA.

67 Los diferentes aspectos consignados en el texto encuentran base normativa en los diversos apartados –y letras– del artículo 100 del RGGIA.

68 Asemejándose así las referidas diligencias al acta que debe extender el secretario judicial con ocasión de las entradas y registros en lugar cerrado efectuados en el marco de las instrucciones sumariales por delito (arts. 569 y 572 LECr.), precepto este último que la Sentencia del TC de 23 de febrero de 1995 declaró analógicamente aplicable a los accesos y reconocimientos domiciliarios practicados (con la venia judicial) en sede del procedimiento de inspección tributaria.

probatorias distintas[69], lo cual no resultará sencillo en un buen número de ocasiones y que, de no efectuarse, podrá dar lugar no solo a la imposibilidad de utilizar, en el respectivo procedimiento tributario que se estuviese tramitando, los datos relevantes que, habiéndose obtenido a raíz de la intromisión domiciliaria, se hubieran omitido en la diligencia, sino también, incluso, a la nulidad de las actuaciones practicadas[70].

Por lo que respecta ya a la obligación que atañe a la Inspección de los tributos de comunicar a la autoridad judicial las circunstancias, incidencias y resultados de la entrada y registro practicada en el domicilio del obligado tributario, debe señalarse que esta se encuentra circunscrita, como es obvio, a aquellos supuestos en que la invasión en aquel se produce, precisamente, al amparo de una autorización previa otorgada por el juez competente a estos efectos, circunstancia de la que se hace eco, al establecer dicho mandato, el artículo 172.4 del RGGIA[71].

Dicha previsión normativa –que, muy posiblemente, encuentra su origen en la doctrina sentada, en esta materia, por la Sentencia del TC de 23 de febrero de 1995[72]– persigue, como finalidad obvia, dejar constancia en la oficina judicial de aquellos hechos y circunstancias significativas acaecidas durante la ejecución de la intromisión practicada[73]; de ahí que, por ello, estimemos que los datos que deberán ser comunicados al juez autorizante coinciden, en lo sustancial, con aquellos que han de hacerse constar, por parte de la Inspección de los tributos, en las respectivas diligencias.

Por lo demás, y ya en lo que se refiere a los efectos que pueden derivarse del incumplimiento de la obligación de comunicación arriba mencionada, estimamos que el mismo no implicará la nulidad de pleno derecho, *ex* artículo 62.1 a) de la LPAC, de las actuaciones desarrolladas por la Inspección de los tributos, pues tal proceder no comporta, por sí mismo, la transgresión del derecho recogido en el artículo 18.2 de la Carta Magna. Es más, entendemos, de conformidad con la legalidad vigente, que en ningún caso cabe atribuir al susodicho comportamiento virtualidad anulatoria alguna, al no provocar indefensión en el obligado tributario afectado por la invasión practicada en el domicilio constitucionalmente protegido.

---

69 En idéntico sentido se pronuncia, en lo que concierne a los registros domiciliarios llevados a cabo en sede de la instrucción de las causas penales, Rodríguez Sol, L.: *Registro domiciliario y prueba ilícita*, *op. cit.*, págs. 248-249.

70 Consecuencia esta última que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 62.1 a) de la LPAC, se producirá, por ejemplo, en aquellas situaciones en que la Inspección de los tributos haya penetrado en un recinto domiciliario desprovista de autorización judicial y no pueda demostrar que el obligado tributario otorgó su consentimiento a dicha intromisión, pues ello supondrá la vulneración del derecho fundamental del artículo 18.2 de la Carta Magna.

71 A cuyo tenor: «Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que los autorizó las circunstancias, incidencias y resultados».

72 La cual, como es bien sabido, vino a proclamar la aplicación analógica al procedimiento de inspección tributaria de ciertos preceptos de la LECr., entre los cuales se encontraba su artículo 572, en cuya virtud en la diligencia de entrada y registro deberán expresarse los incidentes ocurridos en el transcurso de la misma, así como los resultados obtenidos.

73 Habiéndose pronunciado de idéntico modo, con anterioridad a la aprobación del RGGIA, Fernández López, R. I.: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, *op. cit.*, pág. 195.

Ello se debe, a nuestro juicio, a que los distintos extremos de tal invasión que presenten relevancia tributaria tendrán su reflejo en las respectivas diligencias, de las cuales se habrá proporcionado un ejemplar al sujeto con el que se hayan entendido las actuaciones (normalmente, el propio titular del domicilio), habiéndose incorporado las mismas, además, al expediente respectivo, por lo que no existe óbice alguno para que aquel tenga conocimiento de los diferentes pormenores de la entrada y registro efectuados y, por tanto, pueda impugnar los posibles excesos cometidos durante su ejecución con ocasión de los diversos recursos que quepa interponer contra el acto definitivo (singularmente, la liquidación) dictado en el correspondiente procedimiento.

Una opinión contraria a la anterior ha sido mantenida por algún autor de nuestra doctrina, el cual ha defendido los posibles efectos anulatorios que podrían derivarse de la falta de comunicación al juez del resultado de la entrada y registro con base en el contenido de la Sentencia del TC de 23 de febrero de 1995[74] –la cual vino a proclamar la ausencia de cobertura constitucional de un auto judicial de entrada y registro dictado en favor de la Inspección de los tributos–, y ello sobre la base del recordatorio efectuado por dicho tribunal, en el referido pronunciamiento, acerca de la importancia de llevar a cabo dicha comunicación.

Sin embargo, dicha opinión no nos resulta convincente, y ello, en definitiva, porque la causa esencial de la anulación del auto judicial, en el supuesto enjuiciado en la sentencia aludida en el párrafo precedente, vino a encontrar su fundamento no en el hecho –posterior en el tiempo– de que no se comunicaran los referidos resultados al juez, sino en la circunstancia –previa y anterior a la entrada– de que aquel no reunía las condiciones necesarias para legitimar la invasión domiciliaria, lo que determinaba, por la ausencia de un requisito básico, la inconstitucionalidad del mismo. De ahí que, a nuestro entender, deba mantenerse la opinión anteriormente expuesta acerca de la ausencia de efectos relevantes en el caso de incumplimiento de la obligación antes mencionada de la comunicación de los resultados al órgano judicial autorizante.

[74] Bosch Cholbi, J. L.: «La Inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la Inspección ante una encrucijada», *op. cit.*, pág. 114.

## Bibliografía


Bosch Cholbi, J. L. [2011]: «La Inspección de los tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la Inspección ante una encrucijada», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 95.

Cabezudo Bajo, M.ª J. [2004]: *La inviolabilidad del domicilio y el proceso penal*, ed. Iustel, Madrid.

Calderón Carrero, J. M. [2004]: «Inspección tributaria», en *Comentario Sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid.

Falcón y Tella, R. [1996]: «La utilización del procedimiento inspector para obtener datos de terceros: una posible desviación de poder», *Quincena Fiscal*, n.º 4.

Fernández López, R. I. [1998]: *La comprobación de hechos por la Inspección de los Tributos*, Marcial Pons, Madrid.

Fernández Ramos, S. [2002]: *La actividad administrativa de inspección. (El régimen jurídico general de la función inspectora)*, Comares, Granada.

Guio Montero, F. [1996]: *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*, 4.ª ed., Lex Nova, Valladolid.

Hurtado González, J. F. [2001]: *El deber de colaborar con la Administración tributaria facilitando información sobre terceros*, Lex Nova, Valladolid.

Lacasa Salas, J. H. y Del Paso Bengoa, J. M.ª [1990]: *Procedimiento General de la Inspección de los Tributos*, CISS, Valencia.

López Martínez, J. [1992]: *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

Lozano Serrano, C. [1990]: «La actividad inspectora y los principios constitucionales», *Impuestos*, Tomo I.

Montalvo Santamaría, M. [2000]: *Cómo actuar ante la Inspección de Hacienda*, CISS, Valencia.

Navarro Faure, A. [2008]: «El domicilio constitucionalmente protegido», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 138.

Navarro Faure, A. [2011]: «La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad», *Crónica Tributaria* (Boletín de actualidad) 1/2011.

Palacios Arroyo, L. F. [1999]: «La prueba en el procedimiento de gestión tributaria. Especial referencia a la prueba obtenida por la inspección de los tributos previa entrada y registro domiciliario», *RCyT*. CEF, n.º 199.

Palao Taboada, C. [1987]: «La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites», *Gaceta Fiscal*, n.º 45.

Pulido Quecedo, M. [2009]: «La Inviolabilidad del domicilio de las personas físicas y jurídicas ante el TEDH (Caso Isildak c. Turquía)», *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, n.º 16.

Rives Seva, A. P. [2004]: *La diligencia de entrada y registro domiciliario*, ed. Bosch, Barcelona.

Rodríguez Sol, L. [1998]: *Registro domiciliario y prueba ilícita*, Comares, Granada.

Roji Buqueras, J. M.ª [2000]: «El derecho a la inviolabilidad del domicilio y la actuación de los órganos de la inspección de los tributos (un estudio a propósito de la nueva Ley Jurisdiccional 29/1998, de 13 de julio)», *Impuestos*, n.º 12.

Sánchez Pedroche, J. A. [2011]: «Inspección, entradas domiciliarias o la fractura del Tribunal Supremo», *Impuestos*, n.º 8.

Sesma Sánchez, B. [2001]: *La obtención de información tributaria*, Aranzadi, Pamplona.

Zabala Rodríguez-Fornos, A. [2004]: «Artículos 113 a 115», en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.

# CONTROVERSIAS EN LA LIQUIDACIÓN DEL IVA CUANDO PROCEDE LA APLICACIÓN DEL MECANISMO DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO. CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS FORMALES Y MATERIALES

## Análisis de la STJUE de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, Fatorie

**Eduardo Verdún Fraile**

*Inspector de Hacienda (excedente).*
*Socio responsable de Tributación Indirecta. Ernst & Young Abogados*

## 1. INTRODUCCIÓN

Desde hace ya algunos años, la utilización creciente a nivel comunitario del mecanismo de inversión del sujeto pasivo como alternativa al sistema ordinario de repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) ha venido provocando diversas dudas sobre el cumplimiento de los requisitos necesarios para la deducción del mismo y sobre las actuaciones que la Administración tributaria realiza en el curso de sus procedimientos de comprobación.

Todo ello ha originado que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, Tribunal o TJUE) se pronuncie en diversas ocasiones, dando así forma a una jurisprudencia interesante que se ha completado recientemente con la Sentencia de 6 de febrero de 2014, asunto C-424/12, Fatorie (NFJ053403).

Antes de entrar en su contenido, merece la pena realizar una serie de comentarios sobre los beneficios y los problemas que el citado mecanismo implica, sobre todo a la vista de que la tendencia legislativa tanto a nivel europeo como nacional apunta, sin duda, a su empleo cada vez más intensivo.

## 2. EL MECANISMO DE AUTOLIQUIDACIÓN O DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

En su origen, la inversión del sujeto pasivo atendió, básicamente, a razones de simplificación; en efecto, los empresarios o profesionales que no dispusieran de una infraestructura mínima en las jurisdicciones donde se localizara el IVA del cual inicialmente fueran sujetos pasivos volcarían el

cumplimiento de la obligación de declaración e ingreso de este tributo en su destinatario, a quien necesariamente debía resultarle más sencillo proceder a autoliquidarse el IVA por medio de la consignación simultánea de la cuota devengada y su correspondiente deducción. Utilizando la terminología de la Directiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva del IVA), se trata en definitiva de asignar la posición de *deudor* ante el Tesoro al empresario o profesional destinatario de la operación.

Desde este punto de vista, la autoliquidación del IVA, término con el que suele aludirse por el Tribunal al citado mecanismo, evita a quien vende o presta servicios la asunción de obligaciones formales en destino a la vez que el destinatario se beneficia del ahorro financiero que aquel conlleva al convertir en inmediatamente deducible la cuota de IVA devengado. Bajo este enfoque, por tanto, la autoliquidación sería una medida de simplificación para operaciones del tipo B2B (de empresario a empresario), cuando el impuesto se devenga en destino y el prestador no dispone de establecimiento permanente en ese territorio.

No obstante, los beneficios de la inversión del sujeto pasivo se extienden, asimismo, a la Administración tributaria, ya que permite asegurar que la deducción del IVA por el destinatario queda automáticamente conectada a la previa consignación, por él mismo, de la cuota devengada. Surge así su segundo papel como eficaz medida antifraude que es el que ha provocado su utilización creciente por los Estados miembros.

Para poner mejor en contexto este último aspecto, piénsese en un esquema de fraude carrusel en el que típicamente existen cuotas devengadas que no serán nunca ingresadas por el vendedor pero que acabarán convirtiéndose en deducciones o declaraciones a devolver por su destinatario, o bien cuando hay un descuadre querido y pactado entre proveedor y cliente entre la cuota repercutida y su deducción; en estos casos, la autoliquidación evita el fraude en muchas ocasiones.

La experiencia en España de la adopción de este mecanismo para el tráfico de determinados bienes o servicios ha sido creciente en los últimos años. Así, puede citarse la entrega de materiales de recuperación, de licencias de emisión de gases de efecto invernadero, de ejecuciones de obra o de inmuebles en procesos concursales, en ejecución de garantías o como consecuencia de la renuncia a la exención.

Todos ellos son claros ejemplos de la confianza en este sistema como medida antifraude en un marco comunitario cada vez más flexible y amplio que hace innecesaria la tramitación previa de una autorización expresa por Bruselas como era el caso hasta no hace mucho tiempo. En este sentido, la Directiva 2013/43/UE, del pasado 22 de julio, ha ampliado considerablemente el ámbito objetivo del artículo 199 bis de la Directiva del IVA. Por medio de este precepto, se ha autorizado a los Estados miembros a que, sin más formalidad que su comunicación motivada y previa al Comité del IVA, apliquen el mecanismo de inversión durante un plazo mínimo de dos años y hasta el 31 de diciembre de 2018 a un catálogo ampliado de bienes y servicios donde se ha constatado que el sistema general del impuesto está generando cadenas de fraude. Entre otros, aparecen los servicios de telecomunicaciones, teléfonos móviles, tabletas digitales, videojuegos o incluso cereales y cultivos industriales.

En paralelo a todo ello, el mecanismo de autoliquidación es el que el sistema de tráficos intracomunitarios utiliza siempre, con la salvedad de que en estos casos la norma prevé directamente que el sujeto pasivo de la operación gravada, esto es, de la adquisición intracomunitaria, sea quien la realiza. No hay por tanto en este supuesto un cambio de sujeto pasivo del proveedor a su cliente, sino que la norma designa como tal a este último. Al margen de este matiz técnico, en la práctica no hay diferencia entre la autoliquidación por no ser proveedor establecido y aquella por realizar una compra de bienes expedidos desde otro Estado miembro.

Descritos los beneficios, deben referirse ciertos problemas que se analizan en los dos apartados siguientes a la luz de la jurisprudencia del TJUE: actuaciones de comprobación en sede del destinatario y cumplimiento de obligaciones formales específicas.

## 3. ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN EN SEDE DEL DESTINATARIO. ASUNTO ECOTRADE

En un primer grupo aparece la contingencia fiscal que asume el que sería sujeto pasivo inicial, esto es, quien en condiciones normales debería reflejar el IVA devengado y repercutirlo al destinatario, pero que no lo hace como consecuencia del citado mecanismo de autoliquidación. Así, una errónea valoración de la procedencia, incluso para quien sea más cuidadoso, puede tener consecuencias graves si hay una comprobación fiscal, ya que con toda probabilidad Hacienda le exigirá dicha cuota con intereses de demora y puede que proceda incluso a la apertura de expediente sancionador. El número de consultas tramitadas por la Dirección General de Tributos cuando se extendió la autoliquidación a las ejecuciones de obra como consecuencia de la Ley 7/2012 resulta muy elocuente sobre el miedo, y a veces la inseguridad jurídica, que esta figura puede llegar a provocar.

Por su parte, para el destinatario que erróneamente aplica la inversión del sujeto pasivo, los riesgos son menores, ya que una eventual comprobación deberá implicar la corrección del IVA deducido pero también la consideración como indebido en su contabilidad de la cuota devengada, quedando a la expectativa de una corrección en la factura por quien le vendió los bienes o prestó los servicios pero con una situación frente a Hacienda de indudable tranquilidad.

Si la situación es justo la contraria, es decir, se realiza por error la repercusión de una cuota que debió ser declarada por inversión por el destinatario, los riesgos se desplazarían inicialmente a este último, que no habría consignado el IVA devengado de la compra. Este supuesto, generador de enorme controversia durante muchos años, comenzó a solucionarse a raíz de la Sentencia del TJUE de 8 de mayo de 2008, asuntos C-95/07 y 96/07, Ecotrade (NFJ028276), y se ha completado con la sentencia Fatorie que posteriormente se analiza.

La práctica administrativa de regularización en sede del destinatario de cuotas que debieron haber sido autoliquidadas, pero que por error u otra circunstancia no lo fueron, consistió durante muchos años en exigir a ese destinatario-sujeto pasivo por inversión el IVA devengado junto con

sus intereses de demora hasta la fecha de la liquidación administrativa, permitiendo su deducción en declaraciones posteriores corrientes, deducción que incluso llegó a veces a ser bloqueada cuando se abría expediente sancionador; se invocaba en estos casos la anterior redacción del artículo 89.tres.2.º de la Ley del IVA, en cuanto que impedía la repercusión a posteriori cuando se trataba de cuotas devengadas no declaradas que eran objeto de sanción. De esta forma, la sanción impuesta al destinatario-sujeto pasivo por inversión era doble: el importe de la cuota que se impedía deducir más el resultante de la norma sancionadora en sentido estricto.

Ya de principio aparecía aquí una contradicción importante al traerse a colación dos preceptos de la Ley del IVA, los artículos 88 y 89, que, contenidos en el Capítulo V (*Repercusión del Impuesto*), deberían quedar al margen de este sistema como apoya el hecho de que la propia Ley General Tributaria (en adelante, LGT) califique a la repercusión como integrante de las obligaciones entre particulares resultantes del tributo (art. 38, apartados 1 y 2); en efecto, en un sistema de autoliquidación difícilmente puede hablarse de repercusión del IVA, entendida en su acepción más propia como el mecanismo de traslado económico de la cuota devengada (y debida por el proveedor a Hacienda) al destinatario de la operación. Muy al contrario, en un sistema de inversión no hay traslado alguno, ya que esta figura lo que hace precisamente es mover el estatuto jurídico de sujeto pasivo (y, por tanto, de deudor frente a Hacienda) del prestador al destinatario. Quizá por eso se ha acuñado tradicionalmente la expresión «autorrepercusión», que no deja sin embargo de mantener la confusión terminológica sin apoyo alguno ni en la Directiva ni en la Ley nacional.

Pues bien, en la sentencia Ecotrade, se refiere cómo la Administración italiana regularizó al destinatario de una operación sometida a la autoliquidación exigiéndole la cuota devengada pero impidiéndole su inmediata deducción.

En su sentencia, el Tribunal proscribe este tipo de actuaciones administrativas y, por primera vez, confirma de forma taxativa que en los casos de autoliquidación el destinatario convertido en sujeto pasivo no adeuda importe alguno al Tesoro (lógicamente en la hipótesis de que este tenga pleno derecho a deducir). Por ello, concluye el TJUE, la rectificación del IVA devengado por parte de la Administración tributaria debe acompañarse, en el mismo periodo y ejercicio, con su deducción plena, sin más penalidad que la posible sanción específica que el Estado en cuestión pueda haber impuesto; sería, por ejemplo, el caso de España, donde el artículo 170.dos.4.º de la Ley del IVA establece de manera expresa la sanción del 10 % de la cuota devengada en operaciones de inversión del sujeto pasivo que no hayan sido declaradas.

## 4. LA FACTURA EN LAS OPERACIONES DE AUTOLIQUIDACIÓN. ASUNTOS BOCKEMÜL Y USZODAÉPÍTÖ

En cuanto al segundo grupo, esto es, cómo se ven afectados los requisitos formales cuando procede la inversión del sujeto pasivo, podemos citar dos sentencias del TJUE que constituyen antecedentes principales del asunto Fatorie que luego se estudia: la de 1 de abril de 2004, asunto C-90/02, Bockemül (NFJ016128), y de 30 de septiembre de 2010, asunto C-392/09, Uszodaépítö (NFJ040125).

En la sentencia Bockemül, el Tribunal analizó la necesidad del destinatario-sujeto pasivo por inversión de disponer de factura como requisito necesario para deducir tal y como sucede en los supuestos generales de repercusión del IVA.

Debe indicarse que esta sentencia fue dictada con arreglo a la redacción de la Directiva del IVA anterior a los cambios que introdujo en la misma la Directiva 2001/115/CE, que fue la que recogió la primera gran armonización comunitaria de los requisitos de facturación y que en España se transpuso por medio del Reglamento de facturación –RD 1495/2003–, que entró en vigor en 2004 y que ha sido sustituido desde el 1 de enero de 2013 por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Desde que se aprobó dicha modificación, la norma comunitaria comenzó a recoger por primera vez los matices necesarios para la expedición de factura en supuestos de inversión del sujeto pasivo, entre ellos, que en estos casos no debía consignarse por el expedidor cuota de IVA alguna.

Pues bien, el Tribunal, apartándose de manera radical de la opinión del Abogado General en cuyo escrito de conclusiones proponía una respuesta muy diferente, concluyó en la sentencia que mientras que dicho requisito, esto es, el de disponer de factura, era incontestable en el régimen general del IVA, en el procedimiento de autoliquidación quedaba sometido a los requisitos formales que dispusiera cada Estado miembro, los cuales, en cualquier caso, no podían ir más allá de lo estrictamente necesario para comprobar que aquel se había aplicado correctamente. En otras palabras, el Tribunal entendió que en los casos de autoliquidación lo relevante es la comprobación de requisitos materiales, pasando a un segundo plano la relevancia de la factura a la que el Abogado General había calificado en el apartado 46 de sus conclusiones como «billete de admisión al derecho a la deducción».

De esta forma, el Tribunal establece los principios de un criterio, luego reiterado como veremos, en virtud del cual la relevancia de la factura en los supuestos de autoliquidación queda relegada en favor de la revisión de requerimientos de orden material.

Por su parte, en la sentencia Uszodaépítö, el Tribunal se reitera en los mismos planteamientos, aun cuando la Directiva del IVA ya recogía en la fecha en la que ocurrieron los hechos analizados, como lo hace en la actualidad, matizaciones específicas para el contenido de la factura en los supuestos de autoliquidación.

Así, no deja de ser curioso que en el apartado 37 de la sentencia, el TJUE recuerde de nuevo que en los supuestos de autoliquidación el destinatario-sujeto pasivo no está obligado a disponer de factura para poder ejercitar el derecho a la deducción, debiendo cumplir los requisitos que de manera específica haya establecido el Estado miembro de que se trate, los cuales, en última instancia, deben ser materiales con carácter principal.

Con todo ello, puede concluirse que el Tribunal considera que la obligación de disponer de factura como elemento esencial para deducir el impuesto no puede exigirse en los supuestos de autoliquidación con el mismo nivel de rigor que cuando se aplica el régimen general de repercusión. En efecto, en el primero de los casos lo relevante es que se acrediten los requisitos materiales nece-

sarios, esto es, que no haya riesgo para el Estado miembro concernido de pérdida de ingresos fiscales. Este punto es precisamente el que se aborda de nuevo en la Sentencia de 6 de febrero de 2014.

Por otra parte, si la factura tiene importancia relativa en los supuestos de autoliquidación, qué decir de la viabilidad de la autofactura, felizmente eliminada de la norma española desde el 1 de enero de 2011 y que claramente no disponía de apoyo alguno en la norma comunitaria a la luz de los dos pronunciamientos analizados.

## 5. LAS SENTENCIA DE 6 DE FEBRERO DE 2014, ASUNTO FATORIE

De acuerdo con la descripción de hechos de la Sentencia de 6 de febrero, la entidad Fatorie contrató con otra la recepción de determinadas obras de construcción y montaje de una nave industrial. A dichas obras, en paralelo a lo que sucede en España desde el 31 de octubre de 2012, les resultaba de aplicación de acuerdo con la legislación rumana el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

Por error, el proveedor de Fatorie expidió a esta última una factura con IVA, repercutiéndole su importe que, sin embargo, nunca fue ingresado en Hacienda por quiebra de esta entidad.

Fatorie aceptó dicha factura, pagó y dedujo el IVA en ella documentado y no procedió ni a solicitar su rectificación ni a consignar en la misma la mención a que a la operación controvertida le era de aplicación el sistema de autoliquidación, obligación que incumbe siempre al destinatario en estos casos de acuerdo con la legislación interna rumana.

Si bien en un primer momento la Administración tributaria aceptó la deducibilidad del IVA consignado en dicha factura, tiempo más tarde abrió un segundo procedimiento de comprobación a Fatorie y le reclamó el IVA que había deducido erróneamente sobre la base de que los requisitos de deducción impuestos por la legislación rumana para operaciones sometidas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo no se habían cumplido, a saber: (i) recepción de factura expedida por el proveedor sin repercusión del IVA; (ii) mención expresa en la misma de la mención «autoliquidación» que deberá realizar el proveedor o, en su defecto, el destinatario, y (iii) consignación por el destinatario en su declaración del impuesto de las cuotas devengada y deducible correspondientes.

De nuevo se somete al Tribunal la cuestión principal de la viabilidad, con arreglo al Derecho de la Unión, de dichos requisitos para la deducción de cuotas sometidas a la autoliquidación.

Leyendo hasta aquí la sentencia y con los antecedentes ya estudiados, podría pensarse que el Tribunal habría dado carta de naturaleza a la deducción por Fatorie de la factura incorrectamente expedida sobre la base de que en los supuestos de autoliquidación lo relevante es el cumplimiento de requisitos materiales, por lo que la irregularidad en la factura recibida no debería ser óbice para el ejercicio de dicho derecho.

Sin embargo, el Tribunal, tras recordar dicha jurisprudencia, señala que en el supuesto analizado el pago del IVA a su proveedor fue erróneo ya que debería haberse realizado al Tesoro rumano y Fatorie no consignó en la factura recibida la expresión «autoliquidación», privando de esa forma a la Administración tributaria de información relevante que puso en riesgo los ingresos fiscales y que motivó el ejercicio del derecho a la deducción de un IVA que no se había devengado con arreglo a Derecho. Todo ello hace concluir al TJUE que ha habido incumplimiento de requisitos materiales.

Con esa opinión, el Tribunal parece apoyarse en el hecho principal de que, en tanto que deudor del IVA, Fatorie no puede aceptar una factura en virtud de la cual no se asegure el ingreso del impuesto en Hacienda. El hecho de que el proveedor quebrara y no ingresara esa cuota no parece ser valorado por el Tribunal como un elemento decisivo, pero no cabe duda de que pueda haber tenido cierta influencia en su pronunciamiento.

Con carácter adicional a todo ello, el Tribunal no encuentra ser contrario al principio de seguridad jurídica la apertura de dos procedimientos de comprobación sucesivos en sede de Fatorie. Esta circunstancia resulta de interés en España, donde con arreglo a la LGT, es factible que a un procedimiento de comprobación en vía de gestión le pueda seguir uno de inspección siempre que el primero no haya provocado un efecto preclusivo o de cierre. En cualquier caso, se trata de un aspecto tangencial, complejo y muy matizable y que por tanto excede del ámbito de este artículo.

## 6. CONCLUSIÓN

Llegados a este punto, cabe concluir que los indudables beneficios que el mecanismo de autoliquidación lleva consigo, tanto como medida antifraude como por permitir la deducción inmediata del impuesto, pueden verse empañados por una cierta inseguridad jurídica cuando al margen de conductas que busquen positivamente el fraude, se producen errores de cumplimiento. Esta circunstancia se refiere principalmente al proveedor, que debe vigilar que la correcta aplicación del sistema de inversión, pero también al destinatario, el cual, desde la sentencia Fatorie analizada, debe reaccionar con diligencia cuando reciba una factura con IVA en una operación en la que entienda que debe aplicarse dicho sistema. La introducción de una mayor flexibilidad en el cumplimiento de requisitos formales y la superación definitiva de comprobaciones en sede del destinatario, que terminaban con doble sanción y exigencia de intereses de demora, permiten mirar con mayor benevolencia los riesgos descritos.

# EL TJUE DECLARA LA VULNERACIÓN DEL DERECHO DE DEFENSA Y LA ADMISIBILIDAD DE UN RECURSO JURISDICCIONAL SIN RECURSO ADMINISTRATIVO PREVIO FRENTE A UNA RECTIFICACIÓN DEL VALOR EN ADUANA

## Análisis de la STJUE de 13 de marzo de 2014, asuntos acumulados C-29/13 y C-30/13, Global Trans Lodzhistik OOD v. Nachalnik na Mitnitsa Stolichna

**Juan Ignacio Gorospe Oviedo**
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. USP-CEU*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia resuelve cuatro cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal de lo contencioso-administrativo de Sofia (Administrativen sad Sofia-grad), ante la impugnación directa en vía judicial por Global Trans Lodzhistik OOD de dos liquidaciones complementarias practicadas por las autoridades aduaneras búlgaras (Nachalnik na Mitnitsa Stolichna), al fijar un nuevo valor en aduana.

Se plantea la interpretación de los artículos 243 y 245 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario (en adelante «Código aduanero»), así como del artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento n.º 2913/92 (en adelante «Reglamento n.º 2454/93»). La Ley de aduanas búlgara (Zakon na mitnitsite) prevé en su artículo 211 f) que el deudor de créditos públicos dispone también de la posibilidad de recurrir ante el director de aduanas una providencia de apremio por la que se reclama un crédito público, adoptada sobre la base del artículo 211 a) de esa misma ley, dentro de un plazo de 14 días a contar desde la notificación de dicha decisión.

Los hechos ocurrieron en 2010, cuando Global Trans Lodzhistik presentó el 15 y el 23 de septiembre dos declaraciones aduaneras por mercancías originarias de Turquía en el régimen aduanero de despacho al consumo con puesta en libre práctica.

Las autoridades aduaneras búlgaras procedieron al control documental y al examen de las mercancías e instaron a Global Trans Lodzhistik a que facilitara información complementaria conforme a los artículos 178, apartado 4, y 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93. Los días 15 (asunto C-30/13) y 23 de septiembre de 2010 (asunto C-29/13), Global Trans Lodzhistik respondió que no podía facilitar la información solicitada e indicó que el contrato de compraventa internacional establecía el pago diferido de las mercancías.

Las autoridades aduaneras fijaron un nuevo valor en aduana mediante dos decisiones, emitiendo sobre la base de dicha nueva determinación una liquidación complementaria en concepto de IVA.

Global Trans Lodzhistik impugnó las decisiones controvertidas directamente ante el Tribunal de lo contencioso-administrativo de Sofia (el Administrativen sad Sofia-grad), sin recurrir a la posibilidad del control administrativo previo ante las autoridades aduaneras (el art. 148 del Código de procedimiento administrativo –Administrativnoprotsesualen kodeks– prevé que «Todo acto administrativo puede ser impugnado ante los tribunales aun cuando no se haya hecho uso de la posibilidad de presentar una reclamación contra dicho acto por vía administrativa, salvo que el presente Código o una ley especial establezcan lo contrario»). Alegó que el valor en aduana ha sido determinado erróneamente y que se incurrió en errores de procedimiento en la medida en que se vulneraron sus derechos a ser oída y a formular objeciones antes de adoptarse la decisión definitiva, de conformidad con lo establecido en el artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93.

El Tribunal declaró la inadmisibilidad de los dos recursos argumentando que el recurso administrativo previo era obligatorio, al establecer el artículo 243 del Código aduanero un procedimiento de recurso en dos fases, y ordenando la devolución de ambos asuntos a las autoridades aduaneras búlgaras.

El Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo (Varhoven administrativen sad) anuló esas dos resoluciones y devolvió ambos asuntos al Tribunal remitente, puesto que el recurso administrativo no era obligatorio en este supuesto, al no ser aplicable el artículo 243, apartado 2, del Código aduanero. El Tribunal de lo contencioso-administrativo desestimó una segunda vez, por inadmisibles, los recursos interpuestos contra dichas decisiones calificándolas de actos de trámite al considerarlas «comunicaciones» en el sentido del artículo 221 del Código aduanero.

El Tribunal Supremo anuló dichos autos de inadmisibilidad debido a que, como en las decisiones controvertidas se había fijado un nuevo valor en aduana, estas constituían decisiones en el sentido del artículo 4, número 5, del Código aduanero, susceptibles de recurso jurisdiccional de conformidad con el artículo 243, apartado 1, de dicho Código.

El Tribunal de lo contencioso-administrativo, al que el Tribunal Supremo devolvió por segunda vez los dos asuntos, se pregunta sobre el alcance de los artículos 243 y 245 del Código aduanero. Se plantea también si las decisiones controvertidas deben considerarse definitivas en

el sentido del artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, de modo que constituyen actos que, con arreglo al Derecho de la Unión, pueden ser susceptibles de recurso o si dichas decisiones son actos que se rigen por la normativa nacional que deben calificarse de «medidas» en el sentido del artículo 232, apartado 1, letra a), del Código aduanero.

Por ello decide plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 243, apartado 1, del Código aduanero, en relación con el artículo 245 de dicho Código y habida cuenta de los principios de respeto del derecho de defensa y de fuerza de cosa juzgada, en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, como los artículos 220 y 211 a) de la Ley de aduanas búlgara, en virtud de la cual pueden impugnarse varias decisiones de una oficina de aduanas, por la que se notifica una liquidación complementaria en orden a su posterior recaudación, y ello también cuando, en las circunstancias del litigio principal, podría adoptarse una decisión definitiva para notificar dicha deuda aduanera en el sentido del artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 243, apartado 2, del Código aduanero sobre el ejercicio del derecho de recurso en el sentido de que no supedita la admisibilidad de un recurso jurisdiccional interpuesto contra una decisión definitiva en el sentido del artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93 al ejercicio de un recurso administrativo?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, en las circunstancias del litigio principal, en el sentido de que, si no se ha observado el procedimiento previsto en dicha disposición en lo que respecta a los derechos a ser oído y a formular objeciones, la decisión adoptada por la autoridad aduanera en infracción de dichas normas no constituye una decisión definitiva en el sentido de la citada disposición, sino que es únicamente parte del procedimiento para su adopción? Con carácter subsidiario, ¿debe interpretarse esta misma disposición, en las circunstancias del litigio principal, en el sentido de que la decisión adoptada incurriendo en los citados vicios de procedimiento es susceptible de recurso directamente ante un órgano jurisdiccional que está obligado a resolver sobre el fondo?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, en las circunstancias del litigio principal y a la luz del principio de legalidad, en el sentido de que si no se ha observado el procedimiento previsto en dicha disposición en lo que respecta a los derechos a ser oído y a formular objeciones, la decisión de una autoridad aduanera adoptada en infracción de dichas normas, es nula debido a un vicio sustancial de procedimiento, similar a un requisito sustancial de forma, cuya infracción lleva consigo la nulidad del acto independientemente de las consecuencias concretas de la infracción, de modo que el órgano jurisdiccional está obligado a resolver sobre un recurso interpuesto contra dicho acto, sin poder considerar la devolución del asunto a la autoridad administrativa para que esta ponga fin al procedimiento conforme a Derecho?

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La doctrina del Tribunal da respuesta a cuatro cuestiones prejudiciales:

1. La rectificación del valor en aduana sobre la base del artículo 30 del Código aduanero constituye un acto recurrible en el sentido del artículo 243, apartado 1, del Código aduanero en relación con el artículo 4, apartado 5, que disponen el derecho a recurrir contra una decisión de las autoridades aduaneras siempre que esta le afecte directa e individualmente. Las decisiones controvertidas están relacionadas con la aplicación de la normativa aduanera y producen efectos jurídicos para la entidad recurrente en concepto de IVA, por lo que son recurribles. De otra parte, la posibilidad de hacer valer sus derechos en dos etapas diferentes del procedimiento aduanero no vulnera los principios de equivalencia y efectividad, por lo que el artículo 245 del Código aduanero no se opone a la normativa búlgara.
2. El artículo 243 del Reglamento n.º 2913/92 no supedita la admisibilidad de un recurso jurisdiccional contra las decisiones adoptadas sobre la base del artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 3254/94, a la condición de que se hayan agotado previamente los recursos en vía administrativa contra esas decisiones.
3. El artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 3254/94, debe interpretarse en el sentido de que una decisión adoptada en virtud de dicho artículo debe considerarse definitiva y susceptible de ser objeto de un recurso directo ante una autoridad judicial independiente, incluso en el supuesto de que haya sido adoptada vulnerando el derecho del interesado a ser oído y a formular objeciones.
4. En caso de vulneración del derecho del interesado a ser oído y a formular objeciones previsto en el artículo 181 bis, apartado 2, del Reglamento n.º 2454/93, en su versión modificada por el Reglamento n.º 3254/94, corresponde al juez nacional determinar, teniendo en cuenta de las circunstancias particulares del caso de autos del que conoce y a la luz de los principios de equivalencia y efectividad, si, cuando la decisión adoptada vulnerando el principio del respeto del derecho de defensa debe anularse por esa razón, está obligado a resolver sobre el recurso interpuesto contra dicha decisión o si puede devolver el litigio a la autoridad administrativa competente.

## 3. COMENTARIO CRÍTICO

Se alude en esta sentencia al derecho de defensa [consagrado también en la Constitución española, en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE) y en el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH)]. Cuando el juez nacional se enfrenta a demandas de

protección de los derechos fundamentales frente a actividad nacional ejercitada en aplicación del Derecho de la Unión, entran en juego diversos catálogos de derechos fundamentales y distintos intérpretes supremos, como señala Alonso García. El juez nacional puede plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) si hay «aplicación del derecho de la Unión», una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional (TC) o, conforme al Protocolo n.º 16 del CEDH, una opinión convencional consultiva ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), con carácter facultativo y no vinculante, si se refiere a una «cuestión de principio» concerniente a la interpretación o aplicación del Convenio y sus Protocolos. Como fácilmente puede colegirse, la doctrina de nuestro TC, del TJUE y del TEDH ha contribuido a dar contenido, interpretar y fijar los límites de este derecho. El TEDH en última instancia como garante del cumplimiento del CEDH, aunque sus sentencias tengan únicamente carácter declarativo según la doctrina de nuestro TC (véase por todas la Sentencia 197/06, con la salvedad de la contradictoria STC 245/91). El TJUE en su colaboración prejudicial abierta respecto de los tribunales nacionales, igual que los tribunales constitucionales en cada Estado miembro.

Según el Diccionario de la RAE (22.ª edición) en su acepción jurídica, la defensa es la «Razón o motivo que se alega en juicio para contradecir o desvirtuar la pretensión del demandante». Por lo tanto, la defensa se articula mediante alegaciones y, además, se ejercita para desvirtuar («contradecir») la pretensión contraria que en este caso consiste en transmitir el mensaje que el *ius puniendi* estatal no es aplicable al presente caso. De ahí que tradicionalmente se relacionen el derecho de defensa y el principio de audiencia a través del «derecho a ser oído» (*nemo condenatur sine detegere*). Derecho de audiencia que, además, se vincula con la dignidad de la persona (art. 10.1 CE), como señaló la Sentencia de 8 de enero de 1959 del TC alemán en relación con el artículo 103 de la Ley Fundamental de Bonn (1BvR 396/53): escuchar a la otra parte es –en primer lugar– presupuesto para una decisión correcta y, «adicionalmente, la dignidad de la persona exige que la autoridad no disponga de su derecho sin mayor consideración».

Nuestro TC ha relacionado el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) con el derecho de defensa (art. 24.2 CE), pues el derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el artículo 24.1 de la CE comporta la exigencia de que en ningún momento pueda producirse indefensión. La tutela judicial –y lo propio cabe decir del derecho de defensa– no es un derecho de libertad ejercitable sin más, directamente a partir de la Constitución, sino «un derecho de prestación, que solo puede ejercerse por los cauces que el legislador establece o, dicho de otro modo, es un derecho de configuración legal» (STC 99/1985). El derecho de defensa significa que en todo proceso judicial debe respetarse el derecho de contradicción de las partes contendientes, a quienes debe darse la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos. Como refiere el Tribunal Constitucional, «la idea de indefensión engloba, entendida en un sentido amplio, a todas las demás violaciones de derechos constitucionales que puedan colocarse en el marco del artículo 24 de la CE» (STC 48/1984 y SSTC 146/2003, 199/2006 y 28/2010).

El artículo 6 del CEDH dispone, bajo la rúbrica «Derecho a un proceso equitativo», una serie de derechos que componen la garantía de un proceso justo: el derecho a un juicio equitativo y justo, el derecho a la resolución del proceso en un plazo razonable, el derecho a un tribunal

independiente e imparcial, el derecho a la presunción de inocencia y el derecho de defensa. El derecho de defensa tiene como finalidad asegurar una «mínima igualdad de armas» y evitar que se pueda achacar el resultado del proceso a la falta de asesoramiento y defensa por un técnico en derecho. Por eso, tal como señala la jurisprudencia del TEDH, incluso el que se halla en situación de rebeldía goza de este derecho.

El artículo 48.2 de la CDFUE dispone que «Se garantiza a todo acusado el respeto de los derechos de la defensa», que según jurisprudencia reiterada del TJUE comprende el derecho a ser oído y el derecho a acceder al expediente. Y el artículo 41, relativo al «Derecho a una buena administración», fija en el apartado dos «el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que le afecte desfavorablemente». En este supuesto procede la aplicación de la CDFUE al cumplirse la previsión del artículo 51.1 cuando establece que «Las disposiciones de la presente Carta están dirigidas a las instituciones, órganos y organismos de la Unión, dentro del respeto del principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión». El concepto Derecho de la Unión se ha interpretado por el Tribunal de Justicia (caso Akerberg, de 26 de febrero de 2013) no en un sentido estricto como aplicación de un reglamento europeo o de legislación nacional adaptada específicamente en desarrollo de una directiva de la Unión, sino en sentido amplio, cubriendo la utilización de cualquier normativa interna para reprimir infracciones de una directiva, hubiese sido o no adoptada aquella para transponer esta.

En el caso objeto de análisis procede claramente la aplicación de la CDFUE al tratarse de la aplicación del Derecho de la Unión en términos reglados, como son el Código aduanero y el Reglamento n.º 2454/93. Por ello llama poderosamente la atención que no se cite una sola vez la Carta ni se mencione el derecho de defensa como un «derecho fundamental», señalando únicamente que es un principio general en los parágrafos 32 y 57. Se sigue así la línea de la STJUE de 10 de septiembre de 2013, asunto G y R, C-383/13 PPU. De otra parte, tratándose de Derecho de la Unión que no deja margen de apreciación a las autoridades nacionales, el TJUE ha proclamado la superioridad de la CDFUE frente a la Constitución del Estado miembro, aunque esta ofrezca un nivel de protección superior (STJUE de 26 de febrero de 2013, asunto Melloni, C-399/11). Ello iría en contra de la idea tradicional de aplicar el nivel más alto de protección posible, consagrada en el artículo 53 del CEDH, que impide una interpretación del mismo que limite los derechos y libertades fundamentales reconocidos por las leyes de cualquier Alta Parte Contratante o en cualquier otro Convenio en el que esta sea parte; y en el artículo 5.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Naciones Unidas, de 16 de diciembre de 1966. La cuestión es ¿justifica la uniformidad esta restricción? La respuesta debiera ser negativa en todo caso.

Se plantea el Tribunal si el artículo 245 del Código aduanero, regulado por el Reglamento (CEE) n.º 2913/92, se opone a la normativa búlgara que establece dos vías de recurso distintas. Debe recordarse que dicho precepto señala que las disposiciones relativas a la implantación del procedimiento de recurso serán adoptadas por los Estados miembros. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a falta de normativa de la Unión en la materia (*vid*., por todas, Sentencias de 30 de junio de 2011, Meilicke y otros; C-262/09, relativa a la prueba exigida del impuesto

extranjero imputable en prevención de la doble imposición de los dividendos, apartado 55; y de 18 de octubre de 2012, Pelati, C-603/10, sobre la solicitud de autorización treinta días antes para obtener el régimen fiscal común aplicable a las operaciones de reestructuración realizadas entre sociedades de distintos Estados miembros, apartado 23), corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada uno de los Estados miembros designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los contribuyentes, siempre que esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad).

Hay que reseñar en este punto que el Reglamento (CEE) n.º 2913/92 ha sido derogado por el artículo 286 del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión. El nuevo Código aduanero regula el derecho de recurso en su artículo 44, y en su apartado 2 dispone que «El derecho de recurso podrá ejercerse en al menos dos fases:

a) inicialmente, ante las autoridades aduaneras o ante una autoridad judicial u otro órgano designado a tal efecto por los Estados miembros;

b) subsiguientemente, ante un órgano superior independiente, que podrá ser, según las disposiciones vigentes en los Estados miembros, una autoridad judicial o un órgano especializado equivalente».

En consecuencia, el nuevo Código aduanero ya prevé un recurso directo en sede judicial lo que evitaría cuestiones prejudiciales por tal motivo.

De otra parte, las rectificaciones del valor en aduana con las consiguientes liquidaciones complementarias del IVA practicadas por las autoridades aduaneras se califican correctamente por el Tribunal como decisiones definitivas y, por tanto, recurribles. No son actos de mero trámite en cuanto que tienen consecuencias claras para el contribuyente al resolver sobre el fondo del problema y crear una relación obligacional entre este y la Administración (la decisión se singulariza por producir «efectos jurídicos», como recordaba el art. 5.5 del Código aduanero anterior, y mantiene, aunque sin el calificativo de acto «administrativo» lo que no parece adecuado, el vigente Código aduanero en el apartado 39 del art. 5). Hay que recordar que la dicción del artículo 243 del Código aduanero establecía el derecho a recurrir para «toda persona que estime que una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la normativa aduanera lesiona sus derechos... siempre y cuando esta le afecte directa e individualmente». El artículo 44 del Código aduanero de 2013 señala en el artículo 44.1 que «Toda persona tendrá derecho a recurrir una decisión de las autoridades aduaneras relativa a la aplicación de la legislación aduanera, cuando esta le afecte directa e individualmente». Se ha suprimido la mención a la «lesión de sus derechos», lo que en principio permitiría ampliar su campo de aplicación a supuestos en los que no se produzcan efectos desfavorables para el contribuyente.

Por último, el Tribunal remite al juez nacional la determinación de si debe resolver el recurso interpuesto o ha de devolverlo a la autoridad administrativa competente en caso de anulación de la decisión por vulneración del derecho de defensa. No prejuzga, por tanto, la solución dejándolo en manos del juez nacional.

Al respecto, las conclusiones del Abogado General Melchior Wathelet presentadas el 25 de febrero de 2014 en los asuntos acumulados C-129/13 y C-130/13, *Kamino International* y *Datema Hellmann* nos pueden ilustrar sobre la posición a adoptar en relación con la anulación de una disposición interna que contravenga el derecho a ser oído. En ellas se analiza la compatibilidad del «derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una medida individual que la afecte desfavorablemente» [art. 41.2 a) de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE] con una normativa nacional que no permite al deudor dar su opinión antes del requerimiento de pago por las autoridades aduaneras, y solo permite realizar alegaciones en vía de recurso (apartado 13). Tampoco lo prevé el Código aduanero.

El Abogado General considera que la normativa holandesa restringe el «derecho a una buena administración» en su modalidad de derecho a la audiencia previa. Añade que tal restricción podría estar justificada si se cumplen tres requisitos (apartados 71 y ss. de las Conclusiones):

a) Que existan razones de interés general que lo justifiquen (por ejemplo, la imposibilidad de cumplir los plazos previstos en el Código Aduanero Comunitario para dictar el acto administrativo).

b) Que el destinatario sea oído en el marco del procedimiento de reclamación.

c) Que el recurso suponga la suspensión automática del acto impugnado.

Además, el Abogado General entiende –siguiendo la STJUE G y R– que «una violación del derecho de defensa –en particular del derecho a ser oído– solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo del que se trata si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad» (apartado 86).

Como aprecia Herrera Molina, no parece muy razonable esta postura en cuanto que si los plazos no pueden cumplirse lo lógico sería ampliarlos para salvaguardar el derecho de defensa. De otra parte, si no hay acceso a un recurso posterior no puede comprobarse si el resultado habría sido diferente. En este orden de cosas, observa el Abogado General que «estos efectos son definitivos en el caso de que el destinatario, que en ese momento no ha sido oído, no formule una reclamación» (apartado 41). En tal circunstancia se vulneraría el derecho a ser oído.

Pese a la mejora que ha supuesto el carácter vinculante de la CDFUE, la –en ocasiones– labilidad en la protección de derechos fundamentales por el TJUE contrasta con la firmeza en la defensa de la política económica del Derecho de la Unión Europea.

## Bibliografía

Alonso García, R. [2014]: *El juez nacional en la encrucijada europea de los derechos fundamentales*, RAJL, Madrid.

Herrera Molina, P. M. [2014]: *Respeto al «derecho de defensa» en el ámbito aduanero (Conclusiones del Abogado General Melchior Wathelet en los as. acumulados C-129/13 y C-130/13, Kamino International*. *<http://ecjleadingcases.wordpress.com/2014/03/page/2/>*

Lecykiewicz, D. [2010]: «Effective Judicial Protection of Human Rights After Lisbon: Should National Courts be Empowered to Review EU Secondary Law?», *European Law Review*, n.º 2.

Martín Queral, J. [2014]: «El Derecho tributario español y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos de Estrasburgo», en AA. VV.: *La recepción del Derecho de la Unión Europea en España*, La Ley.

# LAS FUNDACIONES Y LOS FINES DE INTERÉS GENERAL. LA EXCLUSIÓN DE LAS FUNDACIONES PATRIMONIALES

## Análisis de la RTEAC de 29 de noviembre de 2012, R. G. 3669/2010

**Isidoro Martín Dégano**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.*
*UNED*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo reconoce una serie de beneficios fiscales a las entidades que cumplan con determinados requisitos. En el artículo 3 de esta norma se exige el cumplimiento de diez requisitos para poder acceder a los beneficios fiscales y, además, tener la consideración de entidad no lucrativa destinataria del mecenazgo incentivado fiscalmente. El primero de ellos, sobre el que versa este comentario, consiste en perseguir fines de interés general[1].

Los diez requisitos se exigen a todas las entidades no lucrativas del artículo 2 pero nuestro comentario se centrará en las Fundaciones por ser las más numerosas y las protagonistas de la polémica que vamos a analizar[2]. La normativa por la que se rigen estas entidades es la Ley 50/2002,

---

[1] En concreto el artículo 3, en su apartado 1), exige a las entidades no lucrativas: «Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.»

[2] «Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

a) Las fundaciones.
b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores».

de 26 de diciembre, de Fundaciones, en cuyo artículo 3 también se requiere, en unos términos muy similares a los de la Ley 49/2002, que persigan fines de interés general[3].

Pues bien, sobre el cumplimiento de este requisito se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) y, recientemente, el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de forma negativa respecto de un supuesto muy concreto. Se trata de fundaciones que entregan las rentas que obtienen a otras entidades, con o sin ánimo de lucro, para que sean estas las que realicen las actividades de interés general. Esta interpretación administrativa es tan restrictiva que puede dejar fuera del régimen de la Ley 49/2002 a muchas fundaciones por lo que creemos que se justifica un comentario crítico al respecto.

## 2. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Hasta la resolución del TEAC, la DGT había emitido cuatro contestaciones a consultas en las que entendía que en estos supuestos se incumplía el requisito del artículo 3.1 de la Ley 49/2002. En las dos primeras [de 14 de abril de 2005 y 13 de enero de 2006, Consultas núms. V0618/2005 (NFC020763) y V0062/2006 (NFC021776)] los consultantes pretendían crear unas fundaciones cuyas actividades consistirían en entregar sus rentas a otras entidades no lucrativas para que estas realizaran directamente las actividades de asistencia a minorías étnicas y benéfico-sociales que constituirían sus fines. En la tercera [de 20 de septiembre de 2006, Consulta núm. V1874/2006 (NFC023596)], una fundación, acogida a la Ley 49/2002, había transmitido inmuebles y pretendía invertir gran parte del importe obtenido en la compra de participaciones de una entidad mercantil cuyo objeto social era la atención de ancianos, uno de los fines de la fundación. En la última [de 16 de noviembre de 2006, Consulta núm. V2282/2006 (NFC024035)] una fundación tiene como fines el colaborar en el desarrollo de la Sociedad de la Información aportando un nuevo sistema de correo electrónico seguro y la realización de programas para la lucha contra el hambre, la pobreza y la marginación. La fundación se dedica principalmente, y a ello parece estar destinanda la totalidad de las rentas obtenidas, al desarrollo y explotación de un sistema de correo que le sirve como fuente de microdonaciones propias o para otras entidades sin fines lucrativos.

Aunque los supuestos de hecho expuestos no son idénticos, y admitirían distintos matices en las contestaciones, la DGT los ha resuelto de forma uniforme. Para la DGT «El requisito es-

[3] «Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.»

tablecido en el apartado 1.º del artículo 3 de la citada norma exige que sea la propia fundación directamente la que persiga fines de interés general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar los ingresos a otras fundaciones.» [«(…) a la adquisición de participaciones en entidades mercantiles que desarrollen dichos fines» o «(…) de destinar o generar ingresos para otras entidades sin ánimo de lucro»].

Por su parte, el TEAC ha afrontado esta cuestión en la Resolución de 29 de noviembre de 2012 (R. G. 3669/2010)[4]. La Inspección entendió, siguiendo el criterio de la DGT, que una fundación benéfica incumplía el requisito del artículo 3.1 de la Ley 49/2002 por destinar sus rentas a personas físicas y a entidades sin fines lucrativos. Por este motivo, la califica de entidad «totalmente pasiva que no desarrolla actividad alguna distinta de la gestión de su patrimonio mobiliario». En consecuencia, la excluye de la Ley 49/2002 y la hace tributar en el Impuesto sobre Sociedades (impuesto objeto de comprobación) por el régimen de las entidades parcialmente exentas del Capítulo XV del Título VI.

La fundación alegó que el artículo 3.1 de la Ley 49/2002 no exige que las fundaciones realicen directamente fines de interés general sino que los persigan. Por otra parte, entiende que el control sobre el cumplimiento de los fines corresponde al protectorado de fundaciones. Sobre estos argumentos, con los que básicamente coincidimos, nos remitimos al último epígrafe en el que exponemos nuestra crítica a la posición administrativa.

El TEAC asume plenamente el criterio de la Inspección considerando que «ninguna de las actividades que constituyen su objeto es realizada directamente por la Fundación (…), que se limita a destinar parte de sus ingresos a otras entidades para el cumplimiento de sus fines. La única actividad de esta entidad es la gestión de un patrimonio mobiliario». El hecho de que la fundación destine parte de los ingresos a la concesión de ayudas a otras entidades no lucrativas no permite aplicar el régimen de la Ley 49/2002. Siguiendo casi literalmente el criterio de la DGT concluye afirmando que «es la propia fundación la que directamente ha de perseguir fines de los interés general, sin que pueda entenderse cumplido este requisito por el hecho de destinar parte de los ingresos de su actividad a otras fundaciones». Una vez fijada esta doctrina el TEAC analiza y califica la actividad realizada que es la que, precisamente, ha excluido a la fundación de la Ley 49/2002. Para el TEAC estas actividades deben ser consideradas como mecenazgo pues «resulta obvio que el que realiza aportaciones a otras entidades para permitir el desarrollo de actividades que persi-

[4] Esta resolución no ha sido publicada en la base de datos del TEAC. Desconocemos los motivos. En este sentido la Audiencia Nacional, Sentencia de 3 de mayo de 2012, rec. n.º 251/2009 (NFJ047299), ha señalado: «Como quiera que, por feliz circunstancia, la resolución de 14 de mayo de 2008, invocada en la demanda, a que se ha hecho referencia, figura incluida en la base de datos de las resoluciones del TEAC que, **como es sabido, no incluyen todas las dictadas, sino solo una escasa muestra de ellas, bajo ignotos criterios de selección de las que se incluyen y las que se sustraen al conocimiento público**, es posible transcribir la mencionada resolución, de donde resulta con toda evidencia la contradicción a que nos hemos referido, transcripción que hace conveniente, para mayor claridad, la inclusión en la parte pertinente de los antecedentes de hecho, donde figuran las circunstancias bajo las que se efectuó la deducción en el asunto de referencia, sustancialmente coincidentes con las que ahora son objeto de examen.»

guen fines de interés general está también participando en la consecución de esos fines». Por ello, la Fundación –aunque esté excluida de la Ley 49/2002– podrá disfrutar de los incentivos fiscales al mecenazgo del Título III de dicha norma siempre que las entidades destinatarias del mismo cumplan con los requisitos correspondientes.

La interpretación de la DGT y del TEAC pone de relieve la distinción entre las fundaciones patrimoniales y las operativas basada en quien realiza las actividades de interés general: la fundación directamente o un tercero con las ayudas que recibe de esta.

Esta interpretación va a suponer dejar fuera de la Ley 49/2002 a muchísimas fundaciones. En España son numerosas este tipo de fundaciones patrimoniales, especialmente hereditarias, con recursos monetarios pero sin personal. La gratuidad del cargo de patrono unida al fallecimiento de los fundadores implica que pueda ser más operativo repartir los fondos entre entidades no lucrativas especializadas que organizar una infraestructura para la consecución de los fines[5].

## 3. CRÍTICA A LA INTEPRETACIÓN DE LA DGT Y DEL TEAC

La fundación protagonista de la resolución del TEAC alegó en su reclamación dos argumentos que fueron rechazados. El primero es que la Ley 49/2002 «no exige que sea la propia fundación la que directamente realice fines de interés general, únicamente debe perseguirlos». Por otra parte, señaló «que el cumplimiento de la exigencia del interés general de los fines de la entidad es controlado por el protectorado».

Estas alegaciones nos permiten distinguir dos cuestiones que deben ser analizadas en nuestro comentario crítico sobre esta doctrina administrativa: 1.ª La distinción entre fines y actividades para llevarlos a cabo y 2.ª ¿Cuál es el órgano administrativo que debe controlar si los fines son de interés general?

i) Con la exigencia de que sea la fundación la que realice directamente los fines de interés general, la DGT y el TEAC han añadido un requisito nuevo que no está en la norma y lo han incorporado sin argumentación jurídica. En ningún momento se

[5] Al margen de las fundaciones, si se traslada esta doctrina a todas las entidades no lucrativas del artículo 2 de la Ley 49/2002, algunas podrían quedar, casi con total seguridad, fuera del régimen fiscal especial dada su peculiar actividad institucional. Nos estamos refiriendo a las asociaciones y federaciones de entidades sin fines de lucro y a las Organizaciones no gubernamentales de desarrollo (las ONGD). Las primeras se dedican a defender los intereses de las entidades no lucrativas que las componen pero, en la mayoría de las ocasiones, se limitan a distribuir las subvenciones que obtienen entre sus miembros sin realizar ninguna actividad de interés general por sí mismas. En gran medida ocurre lo mismo en muchas ONGD pues estas obtienen los fondos públicos o privados pero las actividades las realiza una entidad del país donde actúan y no ellas mismas. De hecho, muchas de las convocatorias de subvenciones de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo así lo exigen siendo la ONGD un intermediario entre aquella y las entidades locales.

aclara por qué los fines no pueden cumplirse concediendo ayudas a otras entidades sin ánimo de lucro: ¿dónde se exige que las actividades deban ser realizadas directamente por las fundaciones? y ¿cómo se llega a esa conclusión?

Como señala Peñalosa Esteban (2012, pág. 115) para analizar el requisito del artículo 3.1 de la Ley 49/2002 debemos recurrir a la interpretación literal e histórica de esta norma.

Este artículo y su homólogo de la Ley 50/2002 exigen que las entidades no lucrativas «persigan fines de interés general». El Diccionario de la Real Academia define «perseguir» como «tratar de conseguir o realizar algo» mientras que «realizar» (verbo utilizado por la DGT para referirse a los fines) es «efectuar, llevar a cabo algo o ejecutar una acción». Existe un matiz entre ambas acciones que pone de relieve la diferencia entre la *persecución* de fines y la *realización* de actividades. Debe distinguirse, por tanto, entre el fin de la fundación (siempre de interés general) y la forma de concreción del mismo a través de una actividad, ya sea o no una explotación económica. La norma exige que los fines sean de interés general pero no se pronuncia sobre los medios a través de los que deben llevarse a cabo. De hecho se admite, incluso, que el fin se realice a través del ejercicio explotaciones económicas (art. 26 de la Ley 50/2002 y art. 7 de la Ley 49/2002). Siguiendo el ejemplo propuesto por la autora citada, una fundación puede tener como fin elevar la educación en una determinada región y puede hacerlo mediante la concesión de becas a estudiantes, ayudas a colegios de otras entidades no lucrativas o explotando directamente el colegio. El fin es único pero las actividades, es decir, los medios o formas de hacerlo, son distintos. Y todas ellas son válidas pues así lo ha considerado el protectorado de fundaciones al validar los estatutos.

Desde el punto de vista de los antecedentes históricos o legislativos se ha superado la distinción entre fundaciones operativas y patrimoniales. En el derogado Decreto 2930/1972, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de las Fundaciones Culturales Privadas y Entidades Análogas y de los Servicios administrativos encargados del Protectorado sobre las mismas, se diferenciaba entre el régimen de las denominadas fundaciones de financiación (las que concedían ayudas y seleccionaban a los beneficiarios), de servicio (cuyo objeto era el sostenimiento de un establecimiento cultural) y de promoción (con un objeto definido genéricamente en sus estatutos siendo los patronos los que se encargaban de concretar los programas de actividades). La Ley 50/2002 –y su antecesora Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General– superan esta distinción histórica y unifican en un único concepto los distintos tipos de fundaciones y su régimen jurídico.

En definitiva, la interpretación administrativa va más allá de lo que exige el precepto legal. En ningún lugar de la ley, ni la fiscal ni la sustantiva de fundaciones, hay limitación alguna para que los fines no se puedan alcanzar de manera indirecta. La realización de cualquier fin puede hacerse mediante el ejercicio directo de la actividad o de

manera indirecta, financiando a terceros que hacen dicha actividad. Baste poner como referencia a la propia Ley de Subvenciones, Ley 38/2003, donde se definen como subvención realizada por una Administración las entregas dinerarias para la realización de un objetivo o proyecto que tenga como objeto «el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública» [art. 2.1 c)]. No parece que pueda entenderse que una Administración no persiga el interés general en la concesión de subvenciones porque no hace la actividad directamente.

En todo caso, dado que el criterio administrativo va a imperar hasta un hipotético pronunciamiento de los Tribunales de Justicia que lo pudiera corregir, creemos que el mismo admite ciertos matices. En nuestra opinión la operativa de las fundaciones que se limitan a ayudar económicamente a otras entidades sin fines de lucro contempla dos supuestos. En primer lugar, aquellas que conceden ayudas discrecionalmente sin realizar otra actividad al respecto. La otra hipótesis es la de las entidades no lucrativas que convocan las ayudas y hacen un seguimiento de las mismas (selección de beneficiarios por méritos, control y justificación de las actividades u obras realizadas con la ayuda, reembolso...). En las consultas citadas no se distingue en función de los criterios para repartir las ayudas. La DGT y el TEAC limitan el acceso a quienes no realizan directamente las actividades y se limitan a ayudar a otras entidades no lucrativas sin distinguir ni matizar entre ellas. Esta tesis resulta criticable por los motivos expuestos pero, sin duda, es inaceptable en la segunda situación reseñada.

ii) La segunda cuestión que nos planteamos consiste en determinar a qué órgano administrativo corresponde velar por los fines de interés general. Muchos de los requisitos fiscales del artículo 3 de la Ley 49/2002, que permiten acceder a sus beneficios fiscales, coinciden con los exigidos por la regulación sustantiva de algunas de las entidades no lucrativas contempladas en el artículo 2 de esta norma. En especial con los previstos por la normativa que regula las fundaciones (Ley 50/2002) y las asociaciones de utilidad pública (Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo). Podría pensarse que existe una reiteración innecesaria y que la inscripción en el registro de fundaciones o la obtención de la declaración de utilidad pública atribuye de por sí el disfrute del régimen fiscal especial. Tan solo bastaría con cumplir con el requisito formal de optar por la aplicación del régimen fiscal especial según establece el artículo 14.1 de la Ley 49/2002. No es así, pues la condición de fundación o la de asociación de utilidad pública no presupone el cumplimiento de todas las exigencias de la Ley 49/2002.

Hay requisitos estructurales que coinciden plenamente con los fiscales (por ejemplo, perseguir fines de interés general) pues son inherentes a la figura de la fundación o asociación. Pero, existen otros que difieren como son los relativos al destino del patrimonio en caso de disolución o la rendición de cuentas a la Administración tributaria. Por otra parte, hay que tener en cuenta que en el caso de las fundaciones las comunidades autónomas tienen asumidas competencias normativas para esta-

blecer su régimen jurídico. Por eso, la Ley 49/2002 puede reiterar requisitos de la Ley 50/2002 (la cual solo afecta a las fundaciones que desarrollan sus actividades en más de una comunidad) que, sin embargo, hayan sido modulados por alguna norma autonómica. De esta manera, las fundaciones autonómicas –regidas por una normativa susceptible de ser diferente de la estatal– siempre tendrán que cumplir con los requisitos que el legislador estatal ha considerado imprescindibles para disfrutar del régimen fiscal de la Ley 49/2002.

El problema se plantea, en el caso de que estamos comentando, cuando el mismo requisito es exigido por la Ley 49/2002 y por la Ley 50/2002 siendo dos organismos distintos los que se tienen que pronunciar sobre su cumplimiento: el protectorado de fundaciones y la Administración tributaria.

En relación con el requisito que nos ocupa, el protectorado debe «informar, con carácter preceptivo y vinculante para el Registro de Fundaciones, sobre la idoneidad de los fines» y «velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales, de acuerdo con la voluntad del fundador, y teniendo en cuenta la consecución del interés general» [art. 35.1 a) y e) de la Ley 50/2002].

Pero, en nuestra opinión, también la Administración tributaria puede controlar los fines de interés general como el cumplimiento del resto de los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002. En esto coincidimos plenamente con la doctrina del TEAC cuando señala que «el que el protectorado realice el control de la correcta aplicación de la ley en la constitución y funcionamiento de las fundaciones no impide a la Administración Tributaria comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación del régimen fiscal contemplado en la norma reguladora del mismo y regularizar la situación fiscal de la entidad en caso necesario».

De hecho cuando la Administración tributaria descubra un incumplimiento de un requisito idéntico a los previstos en la Ley 50/2002 debe ponerlo en conocimiento del protectorado correspondiente para que este adopte las medidas oportunas.

Pero en el caso concreto del requisito de los fines de interés general creemos que se presentan unas particularidades que hay que tener en cuenta. El concepto de interés general es un concepto jurídico indeterminado de difícil definición por lo que la Ley 49/2002 ha optado por establecer una lista muy variada de fines, pero de carácter orientativo y abierto («entre otros») lo que permite al legislador –o, en su caso, al intérprete– aumentarla. Estamos ante un requisito inherente a todas las entidades no lucrativas a las que se aplica esta ley conforme a lo previsto en la normativa sustantiva por la que se regula cada una [por ejemplo, el art. 31.1 a) de la Ley Orgánica de Asociaciones]. No existe en la Ley 49/2002 una delimitación de fines de interés general a efectos tributarios diferente de la prevista en la normativa sustantiva de las entidades sin fines de lucro. Es decir, no hay unos fines de interés general incentivados fiscalmente, todos lo están. En este sentido, puede considerarse como un requisito reiterativo que nada aporta ya que para que pueda constituirse

cualquiera de estos tipos de entidades no lucrativas ha de perseguir necesariamente un fin de interés general. Por este motivo, en nuestra opinión, la Administración tributaria no es competente para pronunciarse sobre si un fin es de interés general. Por poner un ejemplo, si la salvaguarda de la memoria de una determinada persona o la defensa de una ideología política lo son. Se trata de una condición previa que ya ha sido resuelta por la Administración encargada de permitir la constitución de una fundación. Según el artículo 35.1 de la Ley 50/2002 el protectorado informa con carácter vinculante y preceptivo sobre la idoneidad de los fines para que estas se puedan inscribir en el Registro correspondiente. Y si el protectorado, órgano administrativo competente, no cuestiona la existencia de una fundación y los fines generales de la misma por el hecho de hacer su labor de forma indirecta, no lo debe hacer la DGT. Es más, las consecuencias del pronunciamiento de la DGT o del TEAC deberían ser mucho más graves que las que, en un principio, proponen estos dos organismos. Si una fundación no persigue fines de interés general no solo quedaría fuera del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 sino que queda en entredicho su propia condición. El artículo 34.1 de la Constitución Española «reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la Ley». Y por ello tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2003 exigen esos fines. En tanto, el fin es consustancial a la propia esencia de la fundación como persona jurídica, si no es de interés general no podría ser una fundación.

El problema, en nuestra opinión, es que en este caso la Administración tributaria no está interpretando correctamente el requisito como hemos puesto de manifiesto en el epígrafe anterior pues se está manifestando sobre las actividades –y no sobre los fines que con ellas se realizan– cuando la ley no impone restricción alguna sobre las mismas en el artículo 3.1 de la Ley 49/2002. Es en el artículo 3.3 de esa norma donde se exige un control sobre el ejercicio de las actividades que realiza la fundación en estos términos[6]. En virtud de este artículo, la Administración tributaria debe controlar si las actividades que realiza la fundación son explotaciones económicas y, si lo son, determinar si son ajenas a su finalidad estatutaria y si superan el límite cuantitativo impuesto. Pero todas estas cuestiones son ajenas al supuesto de la fundación que hemos analizado. Podríamos plantearnos si *de lege ferenda* sería preferible matizar más los requisitos de acceso a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002. En este sen-

6 «Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 % de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad. A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.»

tido, si no debería limitarse solo a la persecución de fines de interés general sino incidir más en las actividades a través de las que se consiguen y, en especial, al modo en que estas se realizan.

iii) Nos queda, por último, rebatir la calificación de mecenazgo que hace el TEAC sobre las actividades que realiza la fundación. Si bien pensamos que la misma no tiene ninguna incidencia en el fallo. El TEAC debería limitarse a pronunciarse sobre si la fundación cumple o no con los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002. Una vez que lo ha hecho de forma negativa no tiene sentido que califique la actividad que realiza la fundación. Parece como si quisiera compensar a la fundación concediéndola los beneficios fiscales del mecenazgo al ser consciente de la trascendencia que tiene excluirla del régimen privilegiado de la Ley 49/2002.

Coincidimos con el TEAC en que no existe impedimento legal alguno para que la fundación utilice el mecenazgo para financiar las actividades de interés general de otras entidades no lucrativas. Si así sucede podrá, como cualquier otra entidad con o sin ánimo de lucro, disfrutar de los incentivos fiscales al mecenazgo de la Ley 49/2002. Hay que tener en cuenta que el mecenas, en este caso una fundación, no tiene que cumplir los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 para aplicarse los beneficios fiscales. Lógicamente para que puedan aplicarse tales beneficios es necesario que obtengan rentas sometidas a tributación (rentas no exentas) en el Impuesto sobre Sociedades que es el impuesto en el que se aplicarán tales beneficios. Si todas sus rentas están exentas no tendrán que pagar el impuesto y, en consecuencia, los beneficios fiscales carecen de aplicación práctica.

El problema reside, en estos casos, en diferenciar cuándo estamos ante un mecenazgo y cuándo ante la actividad que constituye el objeto social o finalidad específica de la entidad no lucrativa. En la primera hipótesis se aplicaría el incentivo fiscal mientras que en la segunda estaríamos ante una mera aplicación de rentas que no sería deducible del Impuesto sobre Sociedades [art. 8.2 c) de la Ley 49/2002]. En nuestra opinión, la delimitación entre ambas hipótesis está basada en la voluntariedad o en la obligatoriedad con la que se hacen estas actividades. La fundación financia los programas de otras entidades no lucrativas porque así se lo imponen tanto la normativa sustantiva como la fiscal por la que se rige. El artículo 27.1 de la Ley 50/2002 y el artículo 3 b) de la Ley 49/2002 obligan a destinar el 70 % de las rentas que se obtienen al cumplimiento de los fines de interés general. Por el contrario, el mecenazgo deriva, fundamentalmente, del *animus donandi* que está basado en una libertad de actuación. Se realiza una donación porque se quiere hacerlo pero no porque se esté obligado a ello. Otros criterios subsidiarios de distinción serían el beneficiario de la ayuda, siempre una entidad sin fin de lucro en el mecenazgo, y el carácter habitual [cumpliendo con la obligación de destinar el 70 %] o circunstancial de este tipo de ayudas (por ejemplo, donativos con ocasión de una catástrofe natural). En el caso examinado la fundación se dedica habitualmente a financiar los programas o proyectos de otras entidades sin fin de lucro pues con estas actividades lleva a cabo su finalidad fundacional. Esta fundación está aplicando resultados para conseguir su fin y no realizando un mecenazgo.

## Bibliografía

Blázquez Lidoy, A. y Martín Dégano, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, CEF, Madrid, 2012.

Martín Dégano, I. [2013]: «La necesaria conexión entre el fin y las actividades exentas de las fundaciones», *Quincena Fiscal*, n.º 4.

Peñalosa Esteban, I. [2013]: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones*. Tesis doctoral inédita.

# IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. EJERCICIO 2013 (CASO PRÁCTICO)

**Fernando Borrás Amblar**
*Inspector de Hacienda del Estado*

**Extracto**

Estando próxima la presentación del Impuesto sobre Sociedades, normalmente del 1 al 25 de julio de 2014, vamos a realizar la declaración del impuesto de una sociedad que tributa en el régimen general del impuesto, en la que incorporamos diferentes ajustes por operaciones de la entidad en el ejercicio 2013.

**Palabras claves:** Impuesto sobre Sociedades, declaración del impuesto, ejercicio 2013 y caso práctico.

# ENUNCIADO

La sociedad Cobi, SA, dedicada a la fabricación, comercialización y desarrollos tecnológicos en relación con la zapatería, ha obtenido en el ejercicio 2013 un resultado contable antes de impuestos por importe de 2.650.000 euros.

La sociedad tributa en el régimen general, al tener una cifra de negocios en el ejercicio 2012 superior a 10.000.000 y pone a nuestra disposición los siguientes datos a los efectos de determinar la cuota diferencial del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013.

1. Las dotaciones a la amortización del inmovilizado material que realiza la entidad aplica el método lineal y los coeficientes, para los distintos elementos, son los que figuran en las tablas de amortización, incorporadas, como anexo, al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004, de 30 de julio). Por este concepto nos informan de lo siguiente:

   a) Dos elementos del activo fijo, cuyo precio de adquisición fue, respectivamente, de 100.000 y 300.000 euros, fueron adquiridos cuando la entidad era de reducida dimensión. Los coeficientes lineales de amortización que figuran en las tablas para esos elementos son del 10 y 12 %. La dotación a la amortización contabilizada de los elementos ha sido, respectivamente, de 10.000 euros (10 % de 100.000) y 36.000 euros (12 % de 300.000).

   b) Un elemento de transporte cuyo precio de adquisición fue de 70.000 euros lo adquirió usado el día 1 de abril de 2013. El precio originario del mismo era de 120.000 euros. El coeficiente lineal de amortización que figura en las tablas para el elemento de transporte es del 10 % y la amortización contabilizada por la entidad es de 10.500 euros (70.000 × 0,20 × 9/12).

   c) Con el resto de los elementos del inmovilizado material se ha practicado una dotación a la amortización por los coeficientes que figuran en las tablas, por un importe conjunto de todos ellos de 2.100.000 euros.

2. La entidad formalizó el día 2 de enero de 2012 un contrato de arrendamiento financiero con una entidad constituida para tal fin, sobre un inmovilizado material amortizable al 10 % siendo el valor del mismo 3.000.000 de euros. La duración del contrato era de 4 años Las cuotas mensuales correspondientes a la recuperación del coste del elemento, en el momento inicial, sumadas todas las del año, eran las siguientes:

| Año | Cuotas correspondientes a la recuperación del coste (por años) |
|---|---|
| 2012 | 850.000 |

.../...

| Año | Cuotas correspondientes a la recuperación del coste (por años) |
|---|---|
| .../... | |
| 2013 | 750.000 |
| 2014 | 650.000 |
| 2015 | 550.000 |
| **Total** | **2.800.000** |

La opción de compra, que se efectuará al final del mes de enero de 2016, será de 200.000 euros. Por supuesto cada una de las cuotas de recuperación se incrementará en los intereses correspondientes.

3. La entidad Cobi, SA pagó en el año 2012, por un derecho de traspaso, la cantidad de 800.000 euros, que está asociado al arrendamiento de un local de negocios, con una duración de 8 años. La dotación a la amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida, en el año 2013, ha sido de 100.000 euros.

4. La entidad Cobi, SA realizó la adquisición de una parte de los elementos patrimoniales de una empresa generando un fondo de comercio por importe de 2.000.000 de euros a principios del ejercicio 2010. En cada uno de los ejercicios 2010 y 2011, realizó un ajuste al resultado contable por importe de 100.000 euros (5% de 2.000.000), realizando un abono por el mismo importe a la cuenta de reservas indisponibles de acuerdo con lo establecido en el artículo 273.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

   En el ejercicio 2012, realizó un test del deterioro del fondo de comercio y resultó que el valor del citado fondo de comercio al final del ejercicio 2012 era de 1.000.000 de euros. Por ello, realizó una anotación contable por pérdida por deterioro del fondo de comercio por importe de 1.000.000 de euros y realizó ajuste positivo de 200.000 euros para determinar la base imponible del ejercicio 2012.

5. La entidad Cobi, SA realizó una inversión en mayo de 2013 en acciones de la mercantil Ata, SA por un importe de 3.500.000 euros. Esta inversión corresponde a 500.000 acciones y al 25% del capital. En ese momento el patrimonio neto de la mercantil Ata, SA era de 10.000.000 de euros, los ajustes por cambio de valor ascienden a 2.000.000 de euros, no existiendo subvenciones ni donaciones.

   La diferencia existente entre patrimonio neto y el coste de la inversión se debe a unas plusvalías tácitas existentes en la fecha de adquisición.

   A 1 de enero de 2013, el patrimonio neto de la mercantil era el mismo que en el momento de la adquisición, es decir, de 10.000.000 de euros y los ajustes por cam-

bio de valor ascendían a 2.000.000 no existiendo ni subvenciones ni donaciones. Por otra parte, las plusvalías tácitas tenían el mismo valor.

Al cierre del ejercicio el patrimonio neto de la sociedad Ata, SA asciende a 8.800.000 euros, de los que 1.000.000 corresponden a ajustes por cambios de valor, no existiendo subvenciones ni donaciones. A su vez, se conoce que las plusvalías tácitas han disminuido en un 30 %.

Cobi, SA, de acuerdo con la norma novena de registro y valoración del Plan General de Contabilidad (PGC) realizó la siguiente anotación contable para registrar el deterioro de las acciones de la entidad Ata, SA:

| Cuenta | Concepto | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 696 | Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo ..... | 600.000 | |
| 293 | Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas ..... | | 600.000 |

6. La entidad Cobi, SA tiene el 50 % de acciones de Mese, SA adquiridas, por importe de 5.000.000 de euros, en el mes de enero de 2010.

   Durante los ejercicios 2011 y 2012, la mercantil Cobi, SA no realizó ninguna anotación contable por el deterioro de las acciones de Mese, SA, dado que el importe recuperable de las mismas se mantenía, sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), vigente en los citados periodos, el deterioro de las acciones de Mese, SA fue de 200.000 y 300.000 euros, respectivamente.

   El balance de la sociedad Mese, SA a fecha 1 de enero de 2013 era el siguiente:

| Activo | | Patrimonio neto y pasivo | | |
|---|---|---|---|---|
| Activo no corriente ..... | 4.000.000 | Fondos propios ..... | | 7.000.000 |
| Inmuebles | | Capital ..... | 4.000.000 | |
| | | Reservas ..... | 4.000.000 | |
| | | Resultados negativos ejercicios anteriores ..... | (1.000.000) | |
| Activo no corriente ..... | 5.000.000 | Ajustes por cambio de valor ..... | | 2.000.000 |
| | | Subvenciones ..... | | – |

.../...

| Activo | | Patrimonio neto y pasivo | |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| | | Pasivo no corriente ..... | – |
| | | Pasivo corriente ..... | – |
| **Total activo .....** | **9.000.000** | **Total patrimonio neto y pasivo .....** | **9.000.000** |

El balance de la sociedad Mese, SA al final del ejercicio 2013 es el siguiente:

| Activo | | Patrimonio neto y pasivo | | |
|---|---|---|---|---|
| Activo no corriente ..... | 4.000.000 | Fondos propios ..... | | 7.300.000 |
| Inmuebles | | Capital ..... | 4.000.000 | |
| | | Reservas ..... | 4.000.000 | |
| | | Resultados ejercicio ..... | 800.000 | |
| | | Resultados negativos ejercicios anteriores ..... | (1.000.000) | |
| | | Dividendo activo a cuenta ..... | (500.000) | |
| Activo no corriente ..... | 6.800.000 | Ajustes por cambio de valor ..... | | 2.000.000 |
| | | Subvenciones ..... | | – |
| | | Pasivo no corriente ..... | | – |
| | | Pasivo corriente ..... | | 1.500.000 |
| **Total activo .....** | **10.800.000** | **Total patrimonio neto y pasivo .....** | | **10.800.000** |

Es decir, Mese, SA, en el ejercicio 2013, ha tenido beneficios por importe de 800.000 euros, y ha repartido un dividendo a cuenta por importe de 500.000 euros, correspondiéndole a la mercantil Cobi, SA 250.000 euros.

7. Cobi, SA tiene el 10 % de acciones de la mercantil Beta, SL, que han sido calificadas como disponibles para la venta. La sociedad Cobi, SA realizó, en el ejercicio 2012, un cargo en la cuenta 696, «Pérdidas por deterioro de participaciones» de acciones de la mercantil Beta, SL, por importe de 150.000 euros. El gasto fiscal por deterioro, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS, ascendió

asimismo 150.000 euros, por lo que la sociedad Cobi, SA no realizó ajuste alguno en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012.

En el ejercicio 2013, la sociedad Beta, SL ha tenido beneficios y de acuerdo con la norma de registro y valoración 9.ª del PGC, ha eliminado el deterioro de las acciones realizado en el ejercicio anterior con un abono a la cuenta 902, «Transferencia de activos financieros disponibles para la venta».

8. Cobi, SA adquirió el 25 % de las participaciones de la mercantil Sango, SL por importe de 5.000.000 de euros. Durante los ejercicios 2011 y 2012, percibió un dividendo de 300.000 euros, en cada uno de los años que generaron deducción por doble imposición interna. En el ejercicio 2013, transmite la totalidad de la participación de la siguiente manera:

   - La mitad de las acciones a una sociedad tercera por importe de 2.000.000 de euros, reflejando una pérdida contable de 500.000 euros.
   - La otra mitad a una sociedad que forma parte del mismo grupo mercantil, por el mismo importe de 2.000.000 de euros, reflejando una pérdida contable de 500.000 euros.

   La pérdida reflejada contablemente por la venta de la totalidad de las participaciones de la mercantil Sango, SL fue de 1.000.000 de euros.

9. Cobi, SA ha venido desarrollando en los últimos años un proyecto de investigación y desarrollo fruto del cual se ha obtenido un nuevo producto que la empresa ha patentado como componente de un material para suelas de zapatillas deportivas con fecha 1 de julio de 2013.

   El coste total del proyecto le ha supuesto un desembolso de 970.000 euros y la obtención e inscripción de la patente unos gastos adicionales de 30.000 euros.

   La empresa ha venido activando los gastos del proyecto por considerar que no había dudas sobre el éxito técnico y la rentabilidad económico comercial del mismo, registrándose la patente como activo intangible por importe de 1.000.000 de euros, como dijimos anteriormente el 1 de julio de 2013, que utilizó en su proceso productivo durante tres meses.

   Con fecha 1 de octubre de 2013, la empresa ha cedido su explotación comercial a una entidad española, Kel, SA, con la que no tiene ningún tipo de vinculación, por un plazo de 10 años a cambio de unos ingresos anuales de 600.000 euros (50.000 J mensuales).

   Cobi, SA considera que transcurrido este tiempo la patente carecerá de valor por lo que se amortiza de manera lineal durante el citado plazo, siendo este el único gasto anual asociado a la patente. La mercantil lleva una contabilidad de costes que le permite conocer, efectivamente, cuáles son los ingresos y gastos del inmovilizado intangible.

No obstante lo anterior, con fecha 31 de diciembre de 2013, ha transmitido la patente a la mercantil Kel, SA, por 5.000.000 de euros.

10. Cobi, SA ha despedido en 2013 a un directivo con el que tenía un contrato de alta dirección. Por el citado despido ha satisfecho al directivo la cantidad de 1.300.000 euros. El importe de la indemnización recibida por el directivo que está exenta, de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 e) de la Ley 35/2006, del IRPF, asciende a 400.000 euros.
11. La mercantil Cobi, SA tiene un beneficio operativo de 5.250.000 euros, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del TRLIS. Los gastos financieros han ascendido a 2.625.000 euros y los ingresos financieros han ascendido a 350.000 euros.
12. La mercantil Cobi, SA tiene un establecimiento permanente en Francia que, en el ejercicio 2013, ha obtenido una pérdidas de 250.000 euros, que ha reflejado en su cuenta de pérdidas y ganancias.
13. La entidad ha presentado los tres pagos fraccionados sin ingresar cantidad alguna al resultar la parte de la base imponible correspondiente a cada uno de los tres periodos negativa. Las retenciones a cuenta han ascendido a 54.925 euros.

# SOLUCIÓN

**Liquidacion del impuesto y determinación de la cuota diferencial:**

| | |
|---|---|
| RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS ..... | 2.650.000 |
| Punto 1. | |
| a) Amortización de bienes adquiridos siendo de reducida dimensión ..... | –18.400 |
| b) Amortización bienes usados ..... | + 3.150 |
| c) Dotación a la amortización en general ..... | +630.000 |
| Punto 2. Contrato de arrendamiento financiero ..... | –120.000 |
| Punto 3. Derecho de traspaso ..... | + 30.000 |
| Punto 4. Deducibilidad del fondo de comercio (art. 12.6 TRLIS) ..... | –20.000 |

.../...

| | |
|---|---|
| .../... | |
| Punto 5. Deterioro de participaciones | +600.000 |
| Punto 6. Reversión del deterioro años anteriores | +400.000 |
| Punto 7. Reversión del deterioro | +150.000 |
| Punto 8. Pérdida en venta de participaciones | +800.000 |
| Punto 9. | |
| a) Cesión de un activo intangible | –75.000 |
| b) Transmisión del activo intangible | –2.430.000 |
| Punto 10. Indemnización a un directivo | +300.000 |
| Punto 11. Limitación a los gastos financieros | +700.000 |
| Punto 12. Pérdidas en establecimiento permanente en Francia | +250.000 |
| Total ajustes | 1.199.750 |
| BASE IMPONIBLE | 3.849.750 |
| Cuota íntegra | 1.154.925 |
| Deducciones por dividendos | –75.000 |
| Deducciones por incentivos empresariales | – |
| Retenciones e ingresos a cuenta | –54.925 |
| CUOTA DIFERENCIAL | 1.025.000 |

## NOTAS:

### PUNTO 1

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, estableció, para los ejercicios que se inicien en 2013 y 2014, que el gasto fiscal por amortización de las empresas que tributen en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades será el 70% de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, que fuera fiscalmente deducible de acuerdo con los artículos 11.1, 11.4, 111, 113 y 115 del TRLIS.

La limitación también afecta a aquellos bienes que las entidades pudieron adquirir siendo de reducida dimensión y que en 2013 o 2014 tributan en el régimen general.

Por ello, el gasto fiscal por amortización de la mercantil Cobi, SA será el siguiente:

a) La mercantil adquirió los bienes del inmovilizado por importe, respectivamente, de 100.000 y 300.000 euros, cuando la mercantil era de reducida dimensión. Los beneficios fiscales establecidos en el régimen especial de entidades de reducida dimensión en el TRLIS se aplicarán a los citados elementos, aunque en años posteriores la mercantil ya no tribute en el régimen de reducida dimensión, como es en nuestro caso, que en 2013, tributa en el régimen general.

   Uno de los beneficios fiscales para las empresas de reducida dimensión viene establecido en el artículo 111 del TRLIS (amortización fiscal por el coeficiente que resulta de multiplicar por 2 los coeficientes lineales, sin necesidad de inscripción contable).

   En nuestro caso, el gasto contable, el gasto fiscal y el ajuste a practicar serían los siguientes:

| Gasto contable | Gasto fiscal | Ajustes |
|---|---|---|
| 10.000 | 14.000 (100.000 × 0,10 × 2 × 0,70) | –4.000 |
| 36.000 | 50.400 (300.000 × 0,12 × 2 × 0,70) | –14.400 |
| | | Total: –18.400 |

b) La mercantil ha adquirido un bien usado el 1 de abril de 2013. La amortización contabilizada coincide con el mayor gasto fiscal que las entidades pueden tener por la adquisición de bienes usados, según establece el artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto. Por ello el gasto contable, el gasto fiscal y el ajuste a practicar serían los siguientes:

| Gasto contable | Gasto fiscal | Ajustes |
|---|---|---|
| 10.500 | 7.350 (10.500 × 0,70) | + 3.150 |

c) El resto de las dotaciones a la amortización practicadas por la entidad ha sido de 2.100.000 euros. El gasto fiscal es el 70 % de las amortizaciones contabilizadas que fueran fiscalmente deducibles. Por ello el gasto contable, el gasto fiscal y el ajuste a practicar serían los siguientes:

| Gasto contable | Gasto fiscal | Ajustes |
|---|---|---|
| 2.100.000 | 1.470.000 (2.100.000 × 0,70) | + 630.000 |

## PUNTO 2

El contrato de arrendamiento financiero realizado en el ejercicio 2012 no cumplía, en un principio, los requisitos establecidos en el punto 4 del artículo 115 del TRLIS, por cuanto que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondientes a la recuperación del coste del bien era decreciente.

No obstante lo anterior, el artículo 1.1 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012, dio nueva redacción a la disposición transitoria 30.ª del TRLIS y estableció lo siguiente:

> «1. En los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos periodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015, el requisito establecido en el apartado 4 del artículo 115 de esta Ley no será exigido al importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien.
>
> 2. El importe anual de la parte de esas cuotas en dichos periodos no podrá exceder del 50 por ciento del coste del bien, caso de bienes muebles, o del 10 por ciento de dicho coste, tratándose de bienes inmuebles o establecimientos industriales.»

Por ello, el contrato sí cumple todos los requisitos, subjetivos y objetivos, del artículo 115 del TRLIS. Realizamos el siguiente cuadro que refleja las cantidades a deducir fiscalmente en cada uno de los ejercicios, teniendo en cuenta las cuotas del contrato inicial, y la limitación al 70 % del gasto establecido por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

La amortización lineal máxima es 300.000 (10 % de 3.000.000). Por ello el límite establecido en el artículo 115 del TRLIS será de 600.000 euros (2 × 300.000). En 2013 y 2014, será 420.000 euros (70 % de 600.000).

| Ejercicio | Amortización lineal máxima | Coste recuperación del bien | Límite | Gasto fiscal | Exceso | Diferencia temporaria |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 2012 | 300.000 | 850.000 | 600.000 | 600.000 | 250.000 | –300.000 |
| 2013 | 300.000 | 750.000 | 600.000 | 420.000 | 330.000<br>Total Exc.<br>580.000 | –120.000 |
| 2014 | 300.000 | 650.000 | 600.000 | 420.000 | 230.000<br>Total Exc.<br>810.000 | –120.000 |
| 2015 | 300.000 | 550.000 | 600.000 | 600.000 | Total Exc.<br>760.000 | –300.000 |

.../...

| Ejercicio | Amortización lineal máxima | Coste recuperación del bien | Límite | Gasto fiscal | Exceso | Diferencia temporaria |
|---|---|---|---|---|---|---|
| .../... | | | | | | |
| 2016 | 300.000 | 200.000 (opción compra) | 600.000 | 600.000 | Total Exc. 160.000 | –300.000 |
| 2017 | 300.000 | | 600.000 | 300.000 | – | |
| 2018 | 300.000 | | 600.000 | 60.000 | – | +240.000 |
| 2019 | 300.000 | | 600.000 | – | – | +300.000 |
| 2020 | 300.000 | | 600.000 | – | – | +300.000 |
| 2021 | 300.000 | | 600.000 | – | – | +300.000 |
| **Total** | **3.000.000** | **3.000.000** | | **3.000.000** | | **0** |

Conclusión: En el ejercicio 2013, se tendrá que hacer un ajuste negativo de 120.000, que será una diferencia temporaria imponible.

## PUNTO 3

La mercantil ha contabilizado como amortización del inmovilizado intangible de vida útil definida un importe de 100.000 euros (800.000/8), al ser 8 años la duración del contrato de arrendamiento financiero.

Es de aplicación para el inmovilizado intangible de vida útil definida la limitación establecida en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

| Gasto contable | Gasto fiscal | Ajustes |
|---|---|---|
| 100.000 | 70.000 (100.000 × 0,70) | + 30.000 |

## PUNTO 4

En los ejercicios 2012 y 2013, prorrogado para los ejercicios 2014 y 2015, solo se podrá deducir la centésima parte (1 %) del precio de adquisición del fondo de comercio, de acuerdo con lo establecido por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre.

La Consulta vinculante de la DGT número V1544/2009, de 26 de junio de 2009 (NFC032950), en su punto primero, dice, en resumen, lo siguiente: «En ejercicios posteriores, en donde no se

haya deteriorado el fondo de comercio, se aplicará la deducción que establece el artículo 12.6 del TRLIS en las condiciones establecidas en el mismo».

Por lo anterior, la mercantil Cobi, SA se podrá deducir fiscalmente el 1 % del precio de adquisición del fondo de comercio, es decir, 20.000 euros (2.000.000 × 0,01), siempre que dote la reserva indisponible establecida en el artículo 273.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, por el mismo importe.

## PUNTO 5

La Ley 16/2013, de 29 de octubre, para periodos iniciados a partir de 1 de enero de 2013, ha derogado el artículo 12.3 del TRLIS, que se refería al deterioro fiscalmente deducible para participaciones en el capital y ha incluido una nueva letra j) en el artículo 14.1 del TRLIS que establece que no serán deducibles «las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades».

Dado que la mercantil Cobi, SA ha contabilizado un deterioro de las participaciones de la mercantil Ata, SA, por importe de 600.000 euros, ese gasto contable no es gasto fiscal de acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 j) del TRLIS.

| Gasto contable | Gasto fiscal | Ajustes |
|---|---|---|
| 600.000 | 0 | + 600.000 |

## PUNTO 6

De acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS, la mercantil Cobi, SA se dedujo fiscalmente 200.000 euros en 2011 y 300.000 euros en 2012, sin realizar ninguna anotación contable por el deterioro de las participaciones de Mese, SA.

En el 2013, la mercantil Mese, SA ha tenido beneficios, recuperando fondos propios y, por otra parte, ha repartido un dividendo a cuenta del citado ejercicio.

La disposición transitoria 41.ª del TRLIS establece la reversión de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado deducibles de acuerdo con el artículo 12.3 del TRLIS, con anterioridad a 1 de enero de 2013, con independencia de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, y dice que se integrarán:

- En el periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios al final supere a los del inicio, siempre en proporción a la participación, y teniendo en cuenta las ampliaciones y reducciones de capital.

- Por el importe de los dividendos o participación en beneficios de las entidades participadas, salvo que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

El valor de los fondos propios al final del 2013, de la mercantil Mese, SA, supera a los del inicio en 300.000 euros. De dicho importe le corresponde a Cobi, SA 150.000 euros.

Por otra parte, Mese, SA ha repartido un dividendo de 500.000 euros, correspondiéndole a Cobi, SA 250.000 euros.

Por lo anterior, las pérdidas por deterioro que se había deducido Cobi, SA en 2011 y 2012, por importe, respectivo de 200.000 y 300.000 euros, revertirán, 400.000 euros (150.000 + 250.000). Quedarán pendientes de revertir 100.000 euros de pérdidas de deterioro de ejercicios anteriores a 2013.

Por último, el dividendo percibido por Cobi, SA, por importe de 250.000 euros, dará derecho a la deducción por doble imposición interna del artículo 30.2 del TRLIS, siendo su cuantía de 75.000 euros (250.000 × 0,30).

## PUNTO 7

La mercantil Beta, SL ha tenido beneficios en el ejercicio 2013, por ello, sus fondos propios, en relación con los del inicio habrán aumentado, aunque no haya sido contabilizada en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

Es de aplicación, asimismo, la disposición transitoria 41.ª del TRLIS, y por ello, la mercantil Cobi, SA tendrá que hacer un ajuste positivo de 150.000 euros.

## PUNTO 8

En relación con las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades hay que tener en cuenta que la Ley 16/2013, de 29 de octubre, ha establecido las siguientes modificaciones al TRLIS:

- El artículo 12.3 del TRLIS ha sido derogado.
- El artículo 14.1 j) del TRLIS establece que no son deducibles las pérdidas por deterioro de fondos propios en entidades.
- El artículo 19.11 del TRLIS establece la imputación de las rentas negativas por la venta de participaciones a empresas del grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, puesto que serán imputables cuando las participaciones se transmitan a terceros ajenos al grupo.
- El artículo 30.7 del TRLIS establece que las rentas negativas por ventas de participaciones en una entidad residente hay que minorarlas en el importe de los dividendos

percibidos desde 1 de enero de 2009, siempre que hayan dado lugar a la deducción por doble imposición interna.

Es decir, las pérdidas por deterioro de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no son deducibles a partir de 1 de enero de 2013. Por ello, la pérdida, en su caso que hay de las participaciones, se reflejará en las sociedades cuando las acciones sean transmitidas. No obstante en el caso en que la transmisión genere una pérdida se establecen dos precisiones:

- Primera: En el caso en que la transmisión se realice entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, la pérdida se imputará cuando la venta de las acciones se realice a un tercero ajena al grupo.
- Segunda: Si se transmiten acciones con pérdidas, y se han cobrado dividendos desde el 1 de enero de 2009, el importe de las pérdidas se minorará en el importe de los dividendos percibidos desde el 1 de enero de 2009, siempre que hubieran dado lugar a deducción por doble imposición interna.

En nuestro caso, Cobi, SA ha percibido dividendos en 2011 y 2012 de la mercantil Sango, SL por importe de 600.000 euros (300.000 J cada uno de los años).

Este año 2013, transmite la totalidad de las participaciones de Sango, SL, precio total de 4.000.000 de euros, generando una pérdida contabilizada por importe de 1.000.000 de euros (5.000.000 – 4.000.000).

Aplicamos, en primer lugar, el artículo 30.7 del TRLIS, por ello, 1.000.000 de euros hay que minorarlo en 600.000 euros. Así, el importe de la pérdida del año 2013 sería en principio 400.000 euros.

Pero además la mitad de las participaciones ha sido transmitida a una sociedad del mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

Por ello, 200.000 euros se imputarán, de acuerdo con el artículo 19.11 del TRLIS, cuando se transmitan a terceros.

Realizaremos el siguiente ajuste al resultado contable:

| Pérdida contable | Pérdida fiscal | Ajustes |
|---|---|---|
| 1.000.000 | 200.000 | + 800.000 |

## PUNTO 9

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, dio nueva redacción al artículo 23 del TRLIS aplicable a las rentas procedentes de determinados activos intangibles, con efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir de 29 de septiembre de 2013.

Las principales modificaciones introducidas son las siguientes:

- La reducción, ahora del 60 %, se aplica sobre las rentas derivadas del activo cedido.
- Desaparece la limitación que existía por la que el incentivo fiscal dejaba de aplicarse en el periodo impositivo siguiente al que los ingresos de la cesión superaban la cifra resultante de multiplicar por seis el coste del activo intangible cedido.
- La reducción del 60 % se hace extensible a las rentas procedentes de la transmisión de estos activos intangibles. Estas rentas no podrán acogerse a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- No es necesario que la creación del activo intangible haya sido realizada íntegramente por la entidad, basta con que esta haya participado en su creación, al menos en un 25 % de su coste.
- Se podrán solicitar a la Administración tributaria acuerdos previos que versen tanto sobre la calificación de los activos intangibles como aptos para poder acogerse a este incentivo fiscal, como sobre la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos.

La cesión de intangibles se ha producido el 1 de octubre de 2013, por ello es de aplicación la nueva normativa.

De esta manera Cobi, SA tendrá las siguientes reducciones para determinar la base imponible:

- Por la cesión de los activos intangibles:

  Ha percibido 150.000 euros (los meses de octubre, noviembre y diciembre).

  La reducción es 60 % de (150.000 – 1.000.000/10 × 3/12)

  $$60\,\%\text{ de } (150.000 - 25.000) = 75.000 \text{ euros}$$

- Por la transmisión del activo intangible:

| | | |
|---|---|---|
| Importe de la transmisión | | 5.000.000 |
| Valor neto contable | | 950.000 |
| Valor adquisición | 1.000.000 | |
| Amortizaciones (1.000.000/10 × 6/12) | 50.000 | |
| Renta obtenida | | 4.050.000 |
| Reducción 60 % | | 2.430.000 |

En resumen, por el punto 9 habría que hacer un ajuste negativo de 2.505.000 euros (75.000 + + 2.430.000).

## PUNTO 10

De acuerdo con lo establecido en el artículo 14.1 i) del TRLIS, Cobi, SA tendrá que hacer un ajuste positivo de 300.000 euros, dado que el importe que supere a 1.000.000 de euros, o del importe que esté exento, caso que este importe fuera mayor, no será gasto fiscalmente deducible.

## PUNTO 11

De acuerdo con lo establecido en el artículo 20 del TRLIS, que establece la limitación a los gastos financieros, los gastos financieros netos de la mercantil Cobi, SA ascienden a 2.275.000 euros (2.625.000 – 350.000).

Dado que el beneficio operativo es de 5.250.000 euros.

El 30 % de 5.250.000 euros asciende a 1.575.000 euros.

La mercantil Cobi, SA solo se podrá deducir en el ejercicio 2013, 1.575.000 euros, y por ello tendrá que hacer un ajuste positivo de 700.000 euros (2.275.000 – 1.575.000).

## PUNTO 12

La Ley 16/2013 ha incorporado una nueva letra k) al punto 1 del artículo 14 del TRLIS, que dice que no serán deducibles «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».

Por lo anterior, la mercantil Cobi, SA, al tener unas pérdidas de su establecimiento permanente en Francia, deberá hacer un ajuste positivo de 250.000 euros.

# EFECTOS E IMPLICACIONES TÉCNICAS DE LAS ESTIMACIONES CONTABLES

**Luis M. Salas García-Neble**

*Licenciado en Administración y Dirección de Empresas*
*Asesor fiscal*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña María Antonia García Benau, don Carlos Barroso Rodríguez, don Juan Corberá Martínez, doña Begoña Giner Inchausti y doña María Amparo Ruiz Genovés.

**Extracto**

En nuestro Derecho Contable actual, no existen pocas situaciones en las que la norma permita al empresario valorar y registrar sus transacciones con base en estimaciones y juicios de valor. En otras ocasiones, se le concede la facultad de optar por el uso de un criterio valorativo de entre varios admitidos.

Aunque no aboguemos por la necesidad de un ejercicio de exceso de rigurosidad normativa, dada la incidencia que las estimaciones contables pudieran tener en el ámbito tributario y la posible influencia de aquellas en la toma de decisiones por parte de los usuarios de la información financiera, quizá sí cabría una reflexión administrativa acerca de cómo limitar los efectos de la subjetividad permitida, aumentando así la seguridad jurídica.

En el presente trabajo, abordaremos la problemática de algunas estimaciones desde la perspectiva contable, fiscal, analítica y de auditoría, expondremos ejemplos de las implicaciones de las mismas y realizaremos propuestas encaminadas a mitigar sus efectos.

**Palabras claves:** estimaciones contables, seguridad jurídica, valor razonable y contabilidad creativa.

*Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 08-07-2013 / Fecha de revisión: 22-05-2014*

# EFFECTS AND TECHNICAL IMPLICATIONS OF ACCOUNTING ESTIMATES

**Luis M. Salas García-Neble**

**Abstract**

In our current Accounting Law, there are no few situations in which the standard allows businessmen to evaluate and include their transactions based on estimates and value judgments. In other cases, they are allowed to choose the suitable evaluative criteria amongst those permitted.

Although we don't advocate for the necessity of using preciseness in normative applications, due to the impact that accounting estimations may have in the field of taxation and their possible influences in decision-making by the users of financial information, perhaps, it would be necessary to provide an administrative consideration about how to limit the effects of the allowed subjectivity, thereby increasing legal certainty.

In this paper, we address the problem referring to the perspective of some estimates from an accounting, tax, analytical and audit point of view and we will present examples of the effects of these, making proposals to mitigate them.

**Keywords:** accounting estimates, legal certainty, fair value and creative accounting.

## Sumario

1. Introducción
2. Las estimaciones en la contabilidad empresarial
    2.1. Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias
    2.2. Arrendamiento financiero
    2.3. Provisiones y contingencias
    2.4. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables
    2.5. Cuenta de resultados
    2.6. Impuesto sobre beneficios
3. Estimaciones y fiscalidad
    3.1. Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias
    3.2. Arrendamiento financiero
    3.3. Provisiones y contingencias
    3.4. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables
    3.5. Cuenta de resultados
    3.6. Impuesto sobre beneficios
4. Las estimaciones contables en el análisis financiero
    4.1. Estimaciones y manipulación del resultado
    4.2. Estimaciones y manipulación de activos o pasivos
    4.3. Resumen de efectos de las estimaciones en el análisis
5. Auditoría de las estimaciones contables
    5.1. Estimaciones contables y riesgo de auditoría
    5.2. Procedimientos de auditoría de estimaciones
6. Ejemplo práctico: caso de El Corte Inglés
7. Conclusiones

Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, y en gran parte como consecuencia de la aprobación del Plan General de Contabilidad (PGC)[1], las transacciones empresariales no siempre son registradas y valoradas con exactitud. Esta circunstancia no tiene por qué tener su causa en la voluntad del empresario, ya que no es infrecuente que la normativa contable deje vía libre a la subjetividad.

Normativa y subjetividad, a priori, son términos que no se conciben como cercanos. Sin embargo, no son inusuales los casos en los que la Administración concede al empresario la posibilidad de contabilizar sus operaciones con base en estimaciones, valores o criterios que no siempre serían acertados.

Las estimaciones siempre han existido en nuestra legislación contable. No obstante, con la reforma de 2008, y la correspondiente introducción de parámetros y cálculos financieros en aras del acercamiento a la normativa externa, las mismas han proliferado de manera significativa. Por ello, la repercusión de las estimaciones contables no debe considerarse como un aspecto desdeñable, que pudiera pasarse por alto.

Asimismo, el ámbito contable se interrelaciona con la fiscalidad empresarial, llegando a incidir los aspectos estimados en la tributación directa de las empresas. Los gastos y los ingresos imputados en la cuenta de resultados pueden diferir en función de los escenarios considerados, existiendo importantes niveles de inseguridad jurídica que podrían ponerse de manifiesto en una hipotética comprobación administrativa.

Por otro lado, debe recordarse que el objetivo de la legislación contable, en principio, no es otro que establecer un conjunto de normas que faciliten la obtención de información comparable sobre la situación económica y financiera de las empresas. Los datos obtenidos facilitarán a la dirección de una entidad, y a terceros interesados en la misma, la toma de decisiones. Por ello, con base en estimaciones desacertadas, se podría suministrar información contable incorrecta, desembocando en la adopción de decisiones erróneas.

En el presente trabajo trataremos la problemática de las estimaciones en el ámbito de la contabilidad, la fiscalidad, el análisis financiero y la auditoría, al objeto de aportar algún criterio útil que contribuya a aumentar la fiabilidad sobre las mismas. No es nuestra intención centrar este es-

[1] Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

tudio en la perspectiva del fraude, sino en determinados casos que, por la redacción de la normativa contable, se deja al arbitrio del empresario la valoración y registro de operaciones, pudiendo tales decisiones actuar en detrimento de los usuarios de la información financiera.

Con caracter previo, entendemos conveniente realizar algunas apreciaciones sobre la figura de las estimaciones contables para posteriormente tratar su incidencia en determinadas partidas patrimoniales.

## 2. LAS ESTIMACIONES EN LA CONTABILIDAD EMPRESARIAL

Aunque pudiera parecer mínima la influencia de las estimaciones contables en la imagen fiel del patrimonio empresarial, tras la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007 y la importación a nuestro sistema contable de determinados criterios financieros con origen en el IASB (International Accounting Standards Board), las mismas han ganado un peso insospechado. Como prueba de ello, y teniendo presente el artículo 3.1 de nuestro Código Civil[2], quizá valgan las siguientes menciones:

- La Real Academia Española (RAE) entiende por «razonable» aquello que es «arreglado, justo, conforme a razón»[3] o «mediano, regular, bastante en calidad o en cantidad»[4]. El término «razonable» (en forma singular y plural) aparece en el PGC doscientas noventa y cuatro veces. El adverbio «razonablemente» en seis. En doscientas cincuenta y seis ocasiones se usa la expresión «valor razonable».
- Para la RAE, el significado del adjetivo «adecuado» es «apropiado a las condiciones, circunstancias u objeto de algo»[5]. Este adjetivo, entre género masculino y femenino, aparece en catorce ocasiones.
- Por otra parte, para dicho organismo el verbo «estimar» contempla las acepciones de «apreciar, poner precio, evaluar algo»[6] y «juzgar, creer»[7]. Entre el infinitivo y el participio de este verbo suman cincuenta y una apariciones en el PGC.

---

2 «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas».

3 RAE (2001, s.v. razonable, 1.ª acepción).

4 RAE (2001, s.v. razonable, 2.ª acepción).

5 RAE (2001, s.v. adecuado/da).

6 RAE (2001, s.v. estimar, 1.ª acepción).

7 RAE (2001, s.v. estimar, 2.ª acepción).

El ingente uso de las anteriores expresiones en la normativa contable de referencia, al margen de otras similares que no hemos traído a colación, son un claro ejemplo de que no es infrecuente el registro de operaciones teniendo que usar criterios no del todo objetivos.

La importancia que el legislador otorga a las estimaciones en la contabilidad empresarial a partir de 2008, y sus efectos transversales en el capítulo de la fiscalidad y la auditoría, quedan expuestos en el Marco Conceptual del PGC con la modificación del principio de Prudencia, que abandona la estricta directriz sobre cuándo contabilizar gastos e ingresos por un taxativo: «Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales».

En los siguientes epígrafes trataremos la problemática de las estimaciones en la contabilidad empresarial, distinguiendo algunos elementos patrimoniales cuyo tratamiento se encuentra afectado por las mismas. Por las limitaciones de espacio de este trabajo, no hemos expuesto los casos de los inmovilizados intangibles, existencias o instrumentos financieros, partidas cuyo registro está en gran medida influenciado por estimaciones, presunciones o probabilidades que no siempre serían objetivas.

## 2.1. INMOVILIZADO MATERIAL E INVERSIONES INMOBILIARIAS

De todos los elementos patrimoniales, quizá sea el inmovilizado donde las estimaciones contables más incidencia pudieran tener. Más abajo analizaremos algunos de los aspectos derivados de estimaciones que consideramos más relevantes, y que son comunes al inmovilizado material y a las inversiones inmobiliarias.

### 2.1.1. Amortizaciones

La amortización contable tiene por finalidad corregir el valor de un activo con base en la depreciación que normalmente sufre por su funcionamiento, uso u obsolescencia. Teniendo en cuenta que los activos se valoran inicialmente por su precio de adquisición[8] o coste de producción, la amortización corregirá dicha cuantía.

El PGC establece que las amortizaciones se calcularán «de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual»[9]. Es precisamente en materia de

[8] *Vid.* Normas de Registro y Valoración (NRV) 2.ª, 3.ª, 4.ª, 5.ª y 6.ª del PGC.

[9] Apartado 3.2. de la NRV 2.ª.

vida útil y de valor residual donde, por lo general y salvo contadas excepciones[10], al no aportar el legislador fórmula concreta ni proponer ningún procedimiento de cálculo (algo que sí sucede con la amortización fiscal), es el criterio de la empresa[11] el que marca el número de años y el importe a tener en cuenta, respectivamente.

Reseñar, además, que la NRV 2.ª del PGC, en el tercer párrafo del apartado 1 (Valoración inicial), establece que: «Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro (...), siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones (...)». Es decir, de conllevar la adquisición del activo la asunción de alguna obligación futura, que además de ser indeterminada respecto a su importe o fecha de cancelación sea basada en una disposición legal o contractual o en un compromiso implícito o tácito[12], dicho pasivo formaría parte del precio de adquisición del bien.

Como comentamos, la obligación futura deberá ser cuantificada en su valor actual, por regla general[13]. Este valor lo calcularíamos, según se recoge en el Marco Conceptual del PGC, actualizando el desembolso previsto «a un tipo de descuento adecuado». He aquí otro aspecto a estimar ya que, como anteriormente destacamos, el término «adecuado» conlleva un elevado componente subjetivo.

La profesora Flórez López[14] considera que «existen diversas propuestas sobre el tipo de descuento a utilizar, como el tipo de interés legal del dinero (proporcionado por el Banco de España), o el tipo de interés de la deuda pública cuyo plazo coincida con el vencimiento de la provisión (letras del Tesoro a 3, 6 o 12 meses y bonos del Estado a 3 o 5 años)», concluyendo que «será el gestor de la empresa quien decida el tipo de descuento más adecuado en función de las características del hecho contable y de la entidad». Esta opinión es, en cierta medida, coincidente con el contenido de la «NIIF para Pymes»[15]. Sin embargo, las Normas Internacionales de

---

10 Según la NRV 3.ª del PGC, el arrendatario de un bien que realice inversiones no separables del mismo, y que tenga la condición de activo, tomará la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir– como vida útil para la amortización de dichas inversiones, cuando esta sea inferior a la vida económica del activo. Aun así, sería necesario estimar la vida económica del activo y obtener evidencia de que el contrato de arrendamiento se va a renovar, o no.

11 De hecho, la Norma Internacional de Contabilidad n.º 16 expone en su párrafo 57 que: «La estimación de la vida útil de un activo, es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares».

12 *Vid.* NRV 15.ª (Provisiones y contingencias) del PGC.

13 No será necesario cuando el vencimiento de la obligación sea inferior al año y no significativo el efecto financiero de la ausencia de actualización.

14 *Vid.* Flórez López, R.: «Problemática contable de las provisiones, cambios en criterios contables, errores, estimaciones y hechos posteriores al cierre», *Pecvnia, Monográfico* (2009), págs. 189-241.

15 Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades aprobada en julio de 2009 por el International Accounting Standards Board (IASB).

Contabilidad solo resultan obligatorias para empresas que presenten cuentas anuales consolidadas y sean cotizadas[16] por lo que, aunque por su denominación pudiera entenderse lo contrario, la «NIIF para Pymes» no sería de obligado cumplimiento para la pequeña o mediana empresa española. No obstante, compartimos la opinión de Ruiz Lamas[17] sobre el interés técnico de esta NIIF como orientación sobre futuras reformas del PGC.

En conclusión, si la fórmula de calcular la dotación a la amortización contable anual viene determinada por un cociente en el que la diferencia entre el precio de adquisición y el valor residual aparecen en el numerador y el número de años de vida útil en el denominador, dos de las tres variables que forman la división serían estimadas, pudiendo llegar a derivarse de estimaciones las tres magnitudes (caso de existir provisiones incluidas en el precio de adquisición).

### 2.1.2. Deterioro

El deterioro de un activo, sustituto de la otrora provisión por depreciación (PGC de 1990), es una corrección valorativa que nace cuando el valor en libros de un bien[18] es superior al precio que pudiera obtener la empresa por el mismo en el mercado. El apartado 3.2. (Deterioro del valor) de la NRV 2.ª del PGC denomina a ese hipotético precio por el que pudiera encontrarse un comprador para el activo como «importe recuperable», y vendría determinado por el mayor importe entre su valor neto realizable y su valor en uso[19].

El valor neto realizable equivale a la diferencia entre el valor razonable[20] y los costes de esa posible transacción. Consideramos que los costes de la transacción, por regla general, pueden ser estimados de manera casi fiable, al deberse en gran medida a tributos que se podrían conocer con carácter previo a la transmisión del bien. Sin embargo, el cálculo del valor razonable será sumamente complejo, debiendo contar la organización con personal cualificado para su cuantificación, o recurrir a un experto independiente.

Por su parte, el valor en uso se calcularía actualizando los flujos de efectivo futuros esperados, a un tipo de interés de mercado sin riesgo. Para este cálculo la incógnita sería doble dado

---

16 Artículo 4 del Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo de la UE (CE) n.º 1606/2002.

17 Ruiz Lamas, F.: «La nueva NIIF para pyme: parecidos y diferencias con el PGC», *Partida Doble*, n.º 216 (2009), págs. 34 a 44.

18 Precio de adquisición menos amortización acumulada y deterioros.

19 La NIC 36 (Deterioro del valor de los activos) expone que no siempre será necesario calcular el valor de uso y el valor neto realizable, dado que si solo uno de esos valores es superior al importe en libros del activo, se entenderá que no ha existido deterioro alguno.

20 Según el Marco Conceptual del PGC, sería el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.

que ni se conocerían con certeza los *cash flows* que un bien –o una unidad generadora de efectivo– pudiera producir ni ese «tipo de interés de mercado sin riesgo». Los únicos procedimientos que arrojan alguna luz sobre la manera de calcular ambas magnitudes se encuentran en la Norma Internacional de Contabilidad n.º 36 (Deterioro del valor de los activos), que no es de obligado cumplimiento para todas las empresas españolas. En el Apéndice de esta Norma Internacional de Contabilidad, se recomienda que los flujos de efectivos generados por un activo no financiero se estimen con base en la ponderación de valores y probabilidades asignadas a los mismos, mientras que propone como punto de partida para calcular el tipo de descuento:

- El coste medio ponderado del capital, determinado empleando técnicas tales como el modelo de precios de los activos financieros.
- El tipo de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad.
- Otros tipos de interés de mercado para los préstamos.

Cualquiera de las opciones elegidas para considerar el tipo de interés de mercado debería ser ajustada para excluir aspectos tales como el riesgo-país, el riesgo de tipo de cambio y el riesgo de precio.

La dificultad para determinar con exactitud el tipo de interés de mercado para calcular el valor en uso de un activo o unidad generadora de efectivo puede contemplarse en la siguiente tabla donde recogemos las menciones a los tipos de descuento utilizados por cuatro eléctricas del IBEX 35.

Tabla 1. **Tasa de descuento adecuada para eléctricas**

| Empresa | Auditor | Tipo de descuento aplicado (producción de energía eléctrica en España) | Forma de cálculo |
|---|---|---|---|
| ENDESA | Ernst Young | Mínimo del 6,2 %<br>Máximo del 8,3 % | Recoge el coste de capital del negocio y del área geográfica en que se desarrolla. Para su cálculo se tiene en cuenta el coste actual del dinero y las primas de riesgo utilizadas de forma general entre los analistas para el negocio y zona geográfica |
| GAS NATURAL | PwC | Mínimo del 9,2 %<br>Máximo del 10,0 % | Coste medio de los recursos antes de impuestos |
| IBERDROLA | Ernst Young | No se menciona (1) | Valor del dinero en el tiempo y los riesgos asociados a cada unidad generadora de efectivo |
| | | | .../... |

| Empresa | Auditor | Tipo de descuento aplicado (producción de energía eléctrica en España) | Forma de cálculo |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| ENAGÁS | Deloitte | No se menciona (2) | Recoge el coste de capital del negocio y del área geográfica en que se desarrolla. Para su cálculo se tiene en cuenta el coste actual del dinero y las primas de riesgo utilizadas de forma general entre los analistas para el negocio y zona geográfica |

(1) La Memoria de 2011, integrada en las cuentas anuales individuales de esta compañía, indica en su Nota 5.3 (Deterioro de activos no corrientes no financieros) que: «Las Cuentas de pérdidas y ganancias de los ejercicios 2011 y 2010 no incluyen importe alguno por este concepto».

(2) La Memoria de 2011, en la Nota 3.c), manifiesta que: «Los Administradores del Grupo consideran que el valor contable de los activos no supera el valor recuperable de los mismos, calculando este en base a los flujos de caja descontados futuros que generan dichos activos en base a la retribución prevista en la regulación actual para los mismos».

**Fuente:** Cuentas Anuales Consolidadas 2011. Elaboración propia.

Llama la atención que entre las estimaciones mínimas ENDESA (6,2%) y GAS NATURAL (9,2%) exista una diferencia del 48,4% cuando el cálculo se ha considerado para una determinada actividad (electricidad) en un mismo país (España).

De cara a la determinación del importe recuperable, entendemos más fiable el valor neto realizable fundado en datos que pudieran contrastarse que el valor en uso, dado que todos los componentes utilizados para el cálculo de este último se basarían en estimaciones.

Al margen de lo comentado en párrafos anteriores, debe puntualizarse que el deterioro de un activo tiene incidencia directa en la amortización del mismo, ya que deberían ajustarse las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable[21].

En resumen, el cálculo del importe recuperable para determinar la valoración del deterioro de un activo, al margen de una tarea de suma complejidad, está fuertemente vinculada a aspectos que deben ser estimados y de los que se desconoce su cercanía con la realidad.

## 2.2. ARRENDAMIENTO FINANCIERO

La NRV 8.ª del PGC (Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar) diferencia un arrendamiento financiero de otro operativo con base en que en el primero se entiende

21 *Vid.* último párrafo del apartado 3.2. de la NRV 2.ª.

que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato. Para que el usuario considere la existencia de tal transferencia, la misma norma marca como criterio la ausencia de dudas de que se vaya a formalizar la opción de compra, en los contratos de arrendamiento que cuenten con esta figura. También se presumirá tal extremo cuando:

a) Se transfiera la propiedad del activo, o se deduzca que se vaya a transferir, al finalizar el plazo del arrendamiento.

b) El plazo del arrendamiento, periodos adicionales incluidos si existieran, coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo.

c) El valor actual de los pagos mínimos acordados suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

d) Las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hagan que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario pueda cancelar el contrato, asumiendo las pérdidas sufridas a causa de tal cancelación.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaigan sobre el arrendatario.

g) El arrendatario tenga la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Es preciso, por tanto, tener la certeza de que se va a ejercitar la opción de compra –si cupiese esa posibilidad– para considerar que un bien arrendado tiene la catalogación de inmovilizado en el activo del balance. Si dicha opción no existiera, trataríamos de observar si se cumple algunos de los puntos anteriores, determinados vía presunción *iuris tantum*. No obstante, determinar cuándo dejan de existir esas dudas sobre la formalización de la opción de compra, o cuándo se produce alguna de las siete anteriores circunstancias, no se antoja como una tarea fácil ni exenta de subjetividad, máxime si tenemos en cuenta que aspectos como la vida útil de los activos parten de estimaciones.

## 2.3. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

Además de la incidencia de los costes futuros derivados de la adquisición de un activo, que aumentarían la valoración inicial de este mediante la provisión por desmantelamiento o retiro[22],

[22] Ya analizado en el epígrafe 2.1.1. del presente trabajo.

existen diferentes casos en los que se deberían reconocer otras provisiones[23], que aumentarían el valor del pasivo del balance.

Según la NRV n.º 15, la empresa reconocerá una provisión cuando detecte la existencia de una obligación futura (legal, contractual, implícita o tácita) que resultara indeterminada respecto al importe o plazo de pago. La valoración inicial de la provisión vendrá dada por el «valor actual de la mejor estimación del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación». No reiteraremos los problemas e incertidumbres derivados de considerar cuál es la mejor estimación posible ni qué tipo porcentual de descuento es el adecuado para actualizar las obligaciones asumidas.

Este epígrafe lo utilizaremos para advertir al lector sobre la importancia de diferenciar provisiones de contingencias, dado que pueden existir casos en los que la obligación futura, que en principio originaría el nacimiento de una provisión, no sea probable[24] sino solo posible, o que el importe a satisfacer en el fututo no pueda ser valorado de una manera fiable. En las anteriores situaciones, al no cumplirse los requisitos mínimos para la consideración de un pasivo[25], no aparecería la figura de la provisión sino la de la contingencia.

A diferencia de las provisiones, las contingencias no tienen efecto alguno en el Balance ni en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, solo se debe informar sobre ellas en la Nota 14 de la Memoria[26]. Sin embargo, tanto la propia Nota 14 como la Norma Internacional de Contabilidad n.º 37 supeditan el deber de informar en la Memoria a que la salida de recursos no sea remota[27].

En resumen, teniendo como base una serie de estimaciones, una empresa podría elegir alguna de las tres siguientes formas de proceder:

a) Contabilizar un pasivo y un gasto como contrapartida: en el caso de entender como probable una salida de fondos futura, como consecuencia de un hecho pasado. Si

---

23 Tanto en el Cuadro de Cuentas como en las Definiciones y relaciones contables del PGC, se identifican como provisiones aquellas por retribuciones a largo plazo al personal; para impuestos; para otras responsabilidades; por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado; para actuaciones medioambientales; para reestructuraciones; por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio; por contratos onerosos; y para otras operaciones comerciales.

24 La NIC 37 considera que «la salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento ocurra sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro».

25 Según el apartado 5.º (Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales) del Marco Conceptual del PGC: «Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea 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».

26 Parte Tercera del PGC.

27 El significado de este adjetivo para el RAE (2001, s.v. remoto/ta, 2.ª acepción) es: «Que no es verosímil, o está muy distante de suceder».

bien ambas magnitudes serían estimadas, al resultar indeterminada la cuantía a pagar o la fecha de pago, y entrar en juego la consideración acerca de qué tipo de descuento es el adecuado.

b) No contabilizar pasivo ni gasto alguno, informando en la Memoria de la existencia de una contingencia: caso de que la obligación se considere como posible, pero no probable.

c) No contabilizar pasivo ni gasto alguno, ni informar en la Memoria de la existencia de una contingencia: si se considera que la posible la salida de fondos es remota.

## 2.4. CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES

Si en anteriores epígrafes estudiamos la aparición de perspectivas discrecionales en la contabilización de diferentes partidas, en el presente punto trataremos un tema aún más complejo. Concretamente, veremos cómo se podría incorporar la subjetividad mediante la modificación de criterios, la subsanación de errores o el cambio de las estimaciones contables.

### 2.4.1. Cambios de criterios y subsanación de errores

El principio de uniformidad implica el mantenimiento, en el tiempo y en la totalidad de transacciones y eventos que pudieran resultar similares, de los criterios contables elegidos entre las posibles alternativas permitidas. Sin embargo, si variasen los supuestos que motivaron su elección, podrá modificarse el criterio que en principio se debiera mantener.

Si una empresa se encontrara en esa última tesitura y decidiera cambiar de criterio, la NRV 22.ª indica que esta variación se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores, que se derive de dicha aplicación, conllevará un ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, que se imputará a una cuenta de reservas, salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se hubiera imputado en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

Atendiendo al principio de uniformidad y a la NRV 22.ª, podemos conocer la forma de actuar si se variase un criterio previamente escogido. Sin embargo, no podemos olvidar que el cambio de criterio, y sus consiguientes efectos contables, es una opción para la empresa por lo que cabría bastante margen de arbitrariedad.

Las reglas esgrimidas más arriba para los cambios de criterios resultan de aplicación para los errores que se localicen con procedencia en ejercicios anteriores y se vayan a subsanar. Se entiende por error a las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales derivadas de no haber

utilizado, o haberlo hecho inadecuadamente, información fiable, disponible y obtenible cuando se formuló dicha documentación mercantil. Podríamos, por ejemplo, traer a colación los denominados «gastos de ejercicios anteriores» del PGC de 1990, de modo que si una factura de ejercicios anteriores no se hubiera contabilizado en su día, deberíamos atenernos a la norma que estamos citando y realizar el correspondiente ajuste contra reservas.

Se trate de un cambio de criterio o la subsanación de un error, la empresa deberá informar en la Memoria y en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. No obstante, y compartiendo íntegramente la opinión del profesor Amador Fernández de que la Memoria es un documento mucho menos consultado que el Balance[28], una empresa podría manipular la información financiera mediante la posibilidad de modificar su criterio o de subsanar errores previamente cometidos de forma intencionada.

### 2.4.2. Cambios en estimaciones

Todas las estimaciones contables que venimos analizando a lo largo del presente trabajo parten del juicio crítico de la persona que las realiza. Puede darse el caso de que las mismas sean objeto de variación por el efecto de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos[29]. Si así fuera, se aplicará de forma prospectiva el efecto del cambio de una estimación en el valor contable de un activo o de un pasivo, imputándose su efecto, según proceda, como un ingreso o gasto del ejercicio o directamente al patrimonio neto.

A diferencia de las variaciones de criterios y la subsanación de errores, la información de los cambios de estimaciones en la Memoria no es siempre obligatoria, limitándose el deber de informar en la misma a cuando el cambio en la estimación produzca efectos significativos en el ejercicio actual o en los posteriores. La empresa debe, por tanto, juzgar a partir de qué importe el efecto puede considerarse como significativo, existiendo situaciones en las que se modifique una estimación de ejercicios anteriores con efectos en el presente –y, quizá, en el futuro– y ni siquiera se informe en la Memoria.

## 2.5. CUENTA DE RESULTADOS

La cuenta de Pérdidas y Ganancias queda configurada por la diferencia entre los ingresos y los gastos contables. Así pues, también es determinada por valores que son estimados o calculados desde una perspectiva que podría llegar a ser subjetiva. Si en epígrafes anteriores reseñamos que las amortizaciones, los deterioros o las provisiones son calculados con base en criterios esta-

28 *Vid.* Amador Fernández, S.: «Contabilidad Creativa», *RCyT.* CEF, n.º 347 (2012), pág. 218.

29 NRV n.º 22.

blecidos por la dirección de la empresa, no es menos cierto que la contrapartida de estas minoraciones de activos o reconocimiento de pasivos son gastos contables que se imputan a la cuenta de resultados. Por otro lado, la reversión de un deterioro o de una provisión, calculados previamente con base en estimaciones, supondría el reconocimiento de sendos ingresos contables.

Asimismo, si la empresa registró provisiones, actualizando valores futuros a tipos de descuento adecuados –a su juicio–, al cierre del ejercicio deberá capitalizar[30] el importe de las mismas usando una contrapartida de gastos financieros. Para realizar esa valoración actual, la empresa estimó tanto el valor de la obligación futura como el tipo de descuento. Así, las estimaciones también podrían aparecer en el ámbito de los gastos financieros.

Al margen de lo anterior, debemos recordar que en materia de ingresos también se puede dejar cerrada, en cierta medida, la puerta de la exactitud. Ello sucede, por ejemplo, en materia de ingresos por prestaciones de servicios, ya que la NRV 14.ª exige como condicionante para su reconocimiento el hecho de que el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. Así, para contabilizar un ingreso sería *conditio sine qua non*, aparte de la probabilidad de lograr beneficios derivados de la transacción, el obtener fiabilidad sobre:

- La valoración del importe de los ingresos.
- El grado de realización de la transacción al cierre del ejercicio.
- Los costes, incurridos y pendientes de incurrir, para completar la prestación de servicios.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables. Además, la misma NRV 14.ª indica que la empresa revisará y modificará, si fuera necesario, las estimaciones del ingreso por recibir a medida que el servicio se vaya prestando.

A modo de ejemplo, una empresa que estuviera realizando trabajos de duración superior al año para un determinado cliente, que no hubieran concluido a finales del ejercicio, podría computar ingresos por prestaciones de servicios en un año o el siguiente, escudándose en la ausencia de fiabi-

30 En la NRV 15.ª se recoge que se registrarán «los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero (...)». En las Definiciones y relaciones contables del PGC se propone la cuenta «660 Gastos financieros por actualización de provisiones» para registrar el «importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera». A nuestro juicio, en estos casos, el uso del término «actualización» no es correcto, dado que no se utiliza para referirse al cálculo del valor presente de una renta futura, sino a valoraciones posteriores de un importe cuyo valor actual se conoce. Consideramos que el término correcto sería «capitalización», concepto derivado de las matemáticas financieras opuesto al de «actualización».

lidad en la valoración de dichas prestaciones, o incluso influir en este capítulo mediante la fórmula de la revisión y modificación de las estimaciones sobre el grado de realización de la transacción.

## 2.6. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

El impuesto sobre beneficios tiene en el resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias su punto de partida. Al confeccionarse ese estado contable, en ocasiones, a base de estimaciones, las mismas afectarán a la tributación personal y directa de la empresa.

Al margen de ello, y sin querer avanzar hacia aspectos que se expondrán en el siguiente bloque temático del presente documento, a continuación trataremos el caso particular de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades (IS)[31], las bases imponibles negativas podrán compensarse con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos. Por el efecto que estas bases imponibles negativas pueden tener en ejercicios venideros, reduciendo total o parcialmente las facturas fiscales futuras, la NRV 13.ª, en su apartado 2.3., las considera expresamente como un activo por impuesto diferido.

Sin embargo, la misma NRV 13.ª indica que «solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos». La anterior tesis ha sido refrendada, y ampliada, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)[32] dado que, a juicio de este órgano, se presume que no procederá registrar este tipo de activos financieros cuando la empresa no posea pasivos por impuesto diferido y además incurra en alguna de las siguientes situaciones:

- La base imponible negativa se ha generado como consecuencia de un hecho habitual.
- La empresa considere que las causas que provocaron la base imponible negativa no han desaparecido.
- La evolución de la entidad muestre un historial de pérdidas continuas.
- Existan dudas sobre la obtención de beneficios futuros antes de la prescripción del derecho a compensar las bases imponibles negativas.

---

31 Artículo 25.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La redacción de este artículo fue modificada por el Real Decreto-Ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, y posteriormente por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

32 *Vid.* Consulta 10 del BOICAC n.º 80/2009 (NFC036233).

A pesar de que el ICAC ponga el foco en las bases imponibles negativas, el anterior razonamiento se podría extrapolar al resto de activos por impuestos diferidos, solo debiendo registrarse aquellos que la empresa pueda compensar con pasivos de la misma índole, o entienda que podrá aplicar en un futuro próximo, cuando obtenga beneficios.

En resumen, la empresa que genere un activo por impuesto diferido (con naturaleza de base imponible negativa o de otra índole distinta) estimará su evolución futura y, con base en sus previsiones, lo contabilizará o no. Asimismo, pudiera darse el caso de que no se reconociese el activo en un ejercicio y sí en otro posterior, sin otro fundamento jurídico distinto a un cambio en la suposición inicial. Como se puede comprobar, esta partida pudiera prestarse a un juego de ambigüedad del que saldría perjudicado el usuario de la información financiera.

## 3. ESTIMACIONES Y FISCALIDAD

La vinculación de la contabilidad con la fiscalidad es más que evidente. Los tributos satisfechos por la empresa, que en ocasiones tienen la consideración de gasto y en otras las de aumento de un activo[33], implican la reducción de efectivos o el nacimiento o incremento de pasivos, circunstancias estas que deben ser expuestas en los estados financieros en aras a proporcionar la imagen fiel del patrimonio. El objetivo de que el patrimonio empresarial sea reflejado fielmente por la contabilidad, se conseguirá otorgando preferencia al fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica[34].

Como se apuntó anteriormente, el resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias contable es el punto de origen del cálculo del tributo directo y personal del empresario [IS o Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en la modalidad de Rendimiento de Actividades Económicas]. En relación con esta perspectiva, el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece que la base imponible del tributo directo vendrá determinada por el resultado contable corregido por la aplicación de los diferentes preceptos de esa ley[35]. Es decir, si no encontráramos mención expresa en los textos normativos fiscales sobre límites a la deducción de los gastos, esta ausencia implicaría que el gasto contable fuese deducible.

Dado que la tributación directa empresarial se inicia en el resultado contable, las estimaciones en esta última materia afectarán a la vertiente impositiva. Por ello, las estimaciones en deterioros, amortizaciones o provisiones, con base en la normativa contable, tendrán también unos

---

33 *Vid.,* NRV n.º 2 y n.º 10 del PGC, en lo referente al tratamiento de los impuestos indirectos no recuperables.

34 Nota 1.ª (Cuentas anuales. Imagen fiel) del Marco Conceptual de la Contabilidad.

35 En el *Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades* (pág. 91), el legislador opta por partir de las normas contables, en detrimento de la opción de regular la totalidad de los elementos integrantes de la base imponible.

efectos fiscales que no deben pasarse por alto. Y es precisamente aquí donde mejor se observan los niveles de inseguridad jurídica que las estimaciones pudieran llegar a tener.

Por regla general, la Agencia Tributaria pone coto a la influencia de las estimaciones contables mediante presunciones *iuris et de iure*, que no admiten pruebas en contrario. Sin embargo, tras la aprobación del nuevo PGC existen diversas estimaciones que pudieran llegar a tener influencia en la factura fiscal[36], al no haberse regulado expresamente los aspectos tributarios derivados de estas.

El deseo de las entidades de que no se le incoen expedientes por parte de la Administración, puede llevarles a acometer estimaciones excesivamente conservadoras. Por otro lado, podremos encontrar empresas, principalmente no cotizadas, con un claro interés por que las estimaciones empeoren, en la medida de lo posible, su resultado contable al objeto de recortar el coste de su impuesto sobre beneficios.

Otorgar libertad a una entidad para que, con base en su criterio, registre operaciones de una forma u otra, con los consiguientes efectos en su tributación personal, puede llegar a implicar que el criterio elegido por la empresa sea distinto al que considere adecuado la Inspección de Hacienda, produciéndose conflictos que tendrían que dirimirse en sede judicial.

A continuación, desde una perspectiva fiscal, trataremos las diferentes partidas afectadas por la subjetividad, a las que anteriormente aludimos desde un punto de vista contable.

## 3.1. INMOVILIZADO MATERIAL E INVERSIONES INMOBILIARIAS

### 3.1.1. Amortizaciones

La Administración tributaria ha introducido certeza en la fórmula de estimar la vida útil de los bienes amortizables, fijando reglamentariamente[37] los periodos mínimos y máximos de amortización para que esta sea deducible siendo, por tanto, del todo nulos los efectos fiscales de la estimación contable. De este modo, salvo que el sujeto pasivo opte por otro método de amortización permitido (números dígitos, porcentaje constante, plan formulado ante la AEAT...) o se

---

36 El profesor Malvárez Pascual [Malvárez Pascual, L.: «La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación por los operadores jurídicos». *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 12 (2011) págs. 401-414] considera que: «Cualquier cambio en la normativa contable debe implicar una reflexión sobre las posibles implicaciones fiscales de tales modificaciones (...) Aun cuando la reforma mercantil dio lugar a una reacción inmediata del legislador mediante la modificación de numerosos aspectos de la LIS, dicha reforma no ha sido ni suficiente ni adecuada a la naturaleza de los cambios experimentados en el derecho contable». Opinión que compartimos íntegramente.

37 Anexo del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

acoja a una fórmula de libertad de amortización que en ese momento estuviera vigente, la dotación a la amortización contable calculada con base en una vida útil estimada sería deducible si dicha previsión se encuadrase entre los plazos mínimos y máximos[38] fijados en la tabla oficial.

De hecho, es bastante extendida entre las empresas pequeñas y medianas la opción de contabilizar los gastos por amortizaciones teniendo en cuenta exclusivamente el criterio fiscal, considerando que la vida útil de los bienes se encuadra en los periodos de amortización fijados por las Tablas del IS. Esta opción evitaría a la empresa controversias con los servicios de Gestión o Inspección Tributaria, si bien está claro que esa medida iría en perjuicio de los usuarios de la información financiera.

Por el contrario, no se cita en la norma fiscal ningún método de cálculo del valor residual, por lo que la estimación contable se tomaría provisionalmente por válida. Si la empresa considerase la existencia de un valor residual, disminuiría su gasto contable y fiscal y aumentaría su tributación efectiva en los ejercicios que practicara la amortización. Salvo que el valor residual fuera evidente y la empresa no lo hubiese considerado en sus amortizaciones, entendemos poco probable que la Administración tributaria discuta la valoración estimada[39].

Por otra parte, comentamos anteriormente que el importe de la provisión por desmantelamiento o retiro formaba parte del precio de adquisición de los bienes y, al ser integrante de este, se consideraría componente de la base amortizable. La normativa del IS no limita, en ningún momento, la deducción de la provisión mediante la fórmula de la amortización, por lo que el gasto contable debe reputarse como deducible, siendo esta consideración ratificada por la Dirección General de Tributos (DGT)[40]. De esta forma, al tener las estimaciones realizadas para el cálculo de la provisión contable incidencia directa en la fiscalidad, reduciendo la tributación por el IS se debería ser bastante estricto en las previsiones efectuadas, y aún así no se tendría certeza de que los valores considerados no fuesen discordantes con los que entienda adecuados un actuario de la AEAT.

---

38 Sobre la posibilidad de dejar de deducir el importe de las amortizaciones fiscales derivadas del periodo máximo, *vid.,* Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 2004 y Consulta de la DGT n.º V1301/2012 (NFC044843).

39 En este sentido, consideramos interesante importar a este trabajo la siguiente exposición del Magistrado don Francisco Navarro Sanchís [«Una extravagancia de la Administración», *Boletín IURIS&LEX de elEconomista*, n.º 37 (2012), pág. 3]: «La crisis económica, además de causar los estragos que le son propios, se está adentrando como una amenazadora ola en el mundo del Derecho, de suerte que, por la puerta de atrás y como de extranjis, está tomando carta de naturaleza una especie de principio general del Derecho, actualización del principio pro Fisco, según el cual las normas, incluso la jurisprudencia, deben interpretarse conforme a la mayor recaudación. Esto no se dice, en absoluto como broma. Sería interesante acometer el estudio del "Derecho financiero y tributario de crisis", caracterizado por la suplantación de los viejos principios por otros nuevos, más restrictivos de derechos, como si el interés público experimentara una mutación y quedara ahora relegado a una visión economicista de las cosas, a menudo contradictoria con normas y principios que teníamos –con todo candor– por bien asentados».

40 En la contestación a la Consulta n.º V0296/2010 (NFC037439), la DGT establece que «el importe de la estimación inicial del valor de las obligaciones asumidas derivadas de la rehabilitación objeto de consulta forma parte del valor del inmovilizado material y, por tanto, se considera integrante del precio de adquisición a efectos contables, el gasto contable por la amortización de ese inmovilizado será fiscalmente deducible en los términos establecidos en el artículo 11 del TRLIS».

### 3.1.2. Deterioro

La normativa del IS no se posiciona contraria a admitir como deducible el gasto contable por deterioro del inmovilizado, siempre que cumpla los requisitos de imputación temporal e inscripción contable[41]. Al no establecerse de manera expresa cortapisas a la deducción del gasto, el criterio contable debe considerarse aceptado a efectos fiscales, confirmando la DGT[42] este extremo.

En el caso de deducir una pérdida por deterioro de cualquier tipo de inmovilizado (material, inmaterial o inversión inmobiliaria), la empresa que ejerza su derecho tributario tendrá la carga de la prueba ante la administración. Los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria serán los encargados de valorarla.

Por ello, entendemos un aspecto crítico no errar en las estimaciones, aunque a priori pudiera parecer un objetivo utópico[43], ya que una previsión distinta a la que considerase el órgano de Gestión o de Inspección Tributaria podría derivar en una propuesta de liquidación que llevaría aparejado, en el peor de los casos, un expediente sancionador.

## 3.2. ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Para este tipo de operaciones la norma tributaria es bastante menos ambigua que la contable, recogiendo el TRLIS, en su Capítulo XIII (art. 115), un régimen fiscal especial que incluye determinadas ventajas tributarias. A este respecto, no es preciso distinguir si el arrendamiento es financiero u operativo con base en presunciones, ya que se entenderán financieros aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, a cambio de una contraprestación periódica, incluyendo necesariamente una opción de compra a su termino en favor del arrendatario. Para acogerse a este régimen se imponen duraciones mínimas de los contratos, así como requisitos a la amortización financiera.

De no cumplirse los condicionantes para que un arrendamiento se acogiera a este régimen especial, con carácter subsidiario el artículo 11.3 del TRLIS establece que serán arrendamientos financieros aquellos contratos en los que el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación –de existir dicha opción– sea inferior a la diferencia entre el valor del activo y la suma de las cuotas de amortización fiscal máxima que correspondieran durante el periodo de cesión. Por tanto, no habría que realizar estimación alguna, se conocería el tratamiento de la operación aplicando una simple fórmula.

---

41 Artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

42 *Vid.*, entre otras, contestaciones a Consultas n.º V0766/2009 (NFC032549), V0657/2010 (NFC037809), V0076/2011 (NFC040173).

43 En el Apartado 5 del presente trabajo ejemplificamos la enorme dificultad de coincidir en las estimaciones.

Al margen de la repercusión de esta figura financiera en la tributación directa de las empresas, con carácter general, las operaciones de arrendamiento financiero son catalogadas como prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)[44]. Es decir, como si de un arrendamiento operativo contable se tratase. Sin embargo, en el momento de que el arrendatario se comprometiera a ejercer la opción de compra, la prestación de servicios se entendería como una entrega de bienes (art. 8.2.5 de la Ley del IVA). A efectos de IVA, considerar un arrendamiento financiero como prestación de servicios o entrega de bienes conllevará un tratamiento diferente en materia de devengo y base imponible:

- Mientras el arrendamiento se considere como prestación de servicios se entenderá como una operación de tracto sucesivo, devengándose el tributo conforme sea exigible el pago y quedando compuesta la base imponible por cada cuota periódica pagada (capital más intereses).
- En el momento en que exista el compromiso de ejercer la opción, y por ello tratar la operación como una entrega de bienes, se devengará el impuesto por todas las cuotas que quedasen pendientes de pago, con inclusión de la opción de compra y exclusión de la carga financiera[45].

A pesar de las diferencias que pudieran encontrarse entre IVA e IS, se puede volver a observar como la normativa fiscal es más taxativa que la contable. Respecto al IS, bastaría con revisar las condiciones del contrato de arrendamiento y realizar un cálculo para determinar si tienen la catalogación de financiero u operativo. En lo que al IVA se refiere, los mayores niveles de coincidencia con el arrendamiento financiero contable se alcanzarán cuando el cesionario se comprometa a ejercer la opción de compra, ya que a partir de entonces considerará que ha adquirido el bien arrendado.

En resumen, podríamos apuntar que en lo que se refiere al tratamiento fiscal del arrendamiento financiero, a priori y sin menoscabo del artículo 13 de la Ley General Tributaria[46], no prevalecería tan claramente el fondo económico sobre la forma jurídica. Sin embargo, la DGT se ha manifestado acerca del tratamiento fiscal de aquellos contratos de arrendamiento que, por no reunir las condiciones del artículo 11.3 del TRLIS, no pudieran ser considerados como financieros.

---

44 El artículo 11.3.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido considera prestaciones de servicios a: «Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra».

45 Discrepamos, en este sentido, de los profesores A. Martínez Arias y E. Fernández Rodríguez (*Contabilidad de los impuestos empresariales*, Madrid: Consejo General de Economistas, 2011, pág. 146) cuando afirman que «se produciría el devengo por todas las cuotas pendientes más la cuantía del valor residual», dado que no mencionan la exclusión de los intereses y los consideran como parte de la base imponible. En sentido contrario se posiciona el Centro Directivo en contestaciones a las Consultas n.º V0657/2012, V2220/2006, V0606/2006, V0016/2006, V1199/2005 y V0730/2005.

46 «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

En estos casos, el Centro Directivo exige atender a los criterios delimitadores del PGC para calificar la operación a efectos contables –y en consecuencia a efectos fiscales– como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo[47]. A este respecto, debemos exponer nuestra oposición al vaivén administrativo derivado de extrapolar al ámbito tributario el principio contable de preeminencia del fondo sobre la forma[48].

## 3.3. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

En el epígrafe 2.3., expusimos la influencia que determinados aspectos subjetivos tenían en la contabilización de provisiones, siendo de suma dificultad no errar en el valor estimado del importe a satisfacer en el futuro ni en el tipo de descuento adecuado para calcular el valor actual de esa estimación.

Como sucede con el resto de gastos contables, para entender que la dotación a una provisión tuviese facultad de deducción, será imprescindible acudir a la norma fiscal para conocer los límites que esta última pudiera fijar a su integración en la base imponible. Por su parte, las contingencias, al no tener más reflejo que una anotación en la Memoria, nunca podrán ser deducibles atendiendo al principio de inscripción contable.

Al margen de las consabidas exigencias de imputación temporal y registro, el artículo 13 del TRLIS relaciona una serie de gastos contables por provisiones que no resultan fiscalmente deducibles. El mismo artículo, como actualmente queda redactado[49], también impone condicionantes a otras provisiones para llegar a ser consideradas como gasto fiscal.

Aunque se pueden encontrar muchos tipos de provisiones, cada cual con un tratamiento fiscal específico, grosso modo y de manera indicativa, más abajo exponemos un cuadro resumen de las provisiones contables distinguiendo tres categorías en función de la facultad de deducción en el IS.

---

47 *Vid.* contestaciones a Consultas n.º V1890/2012 (NFC045466) o V1245/2012 (NFC044817).

48 Malvárez Pascual, L.: «La incidencia del principio contable...», *op. cit.*, págs. 411 y ss.: «Este criterio aplicado de forma limitada en el marco de la anterior normativa contable a supuestos concretos puede ser utilizado de forma generalizada por la Administración tras la incorporación del mencionado principio expresamente a la normativa contable en la aplicación de los tributos que parten del resultado contable para la determinación de la renta objeto de gravamen. Esta facultad de la Administración, permitiría la recalificación de las operaciones en atención a la realidad económica en fase de comprobación en todos los casos en los que estas estuvieran reguladas expresamente por las normas contables, pero también permitiría la aplicación de las consecuencias previstas a otras operaciones no regladas en la normativa (...) Ahora bien, en manos de la Administración tributaria esta facultad supondría tanto como permitir la analogía a efectos de la determinación de los componentes de la renta gravada en el IS, lo que se encuentra expresamente prohibido en el artículo 14 de la LGT».

49 La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, modificó la redacción del artículo 13 del TRLIS, acercando en cierta medida aspectos fiscales y contables. Hasta esta fecha se partía de la consideración de que, por regla general y salvo excepciones, las provisiones no eran deducibles. Tras la reforma, las dotaciones a provisiones contables serán deducibles, salvo excepciones que se contemplan en la normativa fiscal.

Tabla 2. **Resumen Deducibilidad de Provisiones Contables**

| Categoría | Tipo de provisión | Requisitos para deducibilidad |
|---|---|---|
| Provisiones deducibles | Para otras responsabilidades | • Genéricos para la deducción de gastos en el IS |
| | Por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado | |
| Posibles provisiones deducibles | Para actuaciones medioambientales | • Genéricos para la deducción de gastos en el IS<br>• Formulación de un Plan ante la Agencia Tributaria y aprobación del mismo |
| | Para impuestos | • Genéricos para la deducción de gastos en el IS<br>• Certeza sobre la existencia de un pago futuro<br>• El impuesto que marca el nacimiento de la provisión sea deducible<br>• No forme parte de la provisión el importe de las sanciones o recargos |
| | Para reestructuraciones | • Genéricos para la deducción de gastos en el IS<br>• Gastos debidos a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas |
| | Para otras operaciones comerciales | • Genéricos para la deducción de gastos en el IS<br>• Importe calculado según el artículo 13.6 del TRLIS |
| Provisiones no deducibles | Para impuestos sobre sociedades, o para sanciones o recargos de cualquier tributo | |
| | Para retribuciones a largo plazo al personal (1) | |
| | Para retribuciones al personal con pagos basados en instrumentos de patrimonio | |

.../...

| Categoría | Tipo de provisión | Requisitos para deducibilidad |
|---|---|---|
| .../... | | |
| | Por reestructuraciones (obligaciones tácitas) | |
| | Por contratos onerosos | |
| (1) Excepto contribuciones de promotores de planes de pensiones, planes de previsión social empresarial y algunas contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones [art. 13.1 b) TRLIS]. | | |
| **Fuente:** Elaboración propia. | | |

El tratamiento fiscal de provisiones contenidas en el anterior cuadro lo entendemos similar al de los gastos financieros derivados de la capitalización de las respectivas obligaciones, siendo deducibles solo aquellos que estén relacionados con provisiones que tengan facultad de deducción en el IS[50].

### 3.3.1. Provisiones deducibles

Hemos incluido en esta categoría a aquellas provisiones en las que, debido a la ausencia de limitación en el artículo 13 del TRLIS, el criterio contable es asumido íntegramente por la fiscalidad. De este modo, la dotación contable a la provisión para responsabilidades será totalmente deducible[51] mientras que la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado minorará la tributación del IS mediante las dotaciones a la amortización.

Sin embargo, el hecho de que, en principio, la provisión contable resultara deducible no implicaría que las estimaciones realizadas (cuantificación de la obligación futura, año del vencimiento o tasa de descuento adecuada) fueran correctas y consideradas válidas por la Agencia Tributaria en el curso de alguna actuación de comprobación.

### 3.3.2. Provisiones que pudieran ser deducibles

A diferencia del epígrafe anterior, Hacienda impone determinados requisitos para la deducción de algunas provisiones, cumplidos los cuales el contribuyente podrá ejercer su derecho tributario. Ello sucede, por ejemplo, con la provisión por actuaciones medioambientales para cuya deducción será imprescindible formular un plan de gastos[52] ante la Administración Tributaria, y que esta lo apruebe.

En el caso de provisiones por reestructuraciones, la deducibilidad de las mismas se somete a que los gastos sean ciertos y debidos a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas. La misma certeza sobre la necesidad de acometer un pago futuro se exige para considerar deducible la provisión para impuestos[53], siendo además necesario que el tributo a pagar no sea el IS, o se refiera a sanciones o recargos.

---

50 Al respecto, conviene recordar que la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, excluye a los «Gastos financieros por actualización de provisiones» de las limitaciones a la deducibilidad introducidas en el artículo 20 del TRLIS mediante el Real Decreto-Ley 12/2012.

51 *Vid.*, entre otras, contestaciones a Consultas n.º V0846/2012 (NFC044302), V2308/2009 (NFC036007), V0072/2008 (NFC028379), V1701/2007 (NFC027240), V1405/2007 (NFC026151) y V1480/2005 (NFC030435).

52 *Vid.*, entre otras, contestaciones a Consultas n.º V0678/2009 (NFC032520) y V0046/2013 (NFC046269).

53 *Vid.*, entre otras, contestación a Consulta n.º V1532/2005 (NFC025191).

Para considerar deducible una provisión para operaciones comerciales, entendida esta conforme a su definición en el PGC[54], será necesario realizar un cálculo atendiendo al artículo 13.6 del TRLIS que marcará el importe del derecho a la deducción.

Los requisitos impuestos en la normativa fiscal para considerar las anteriores provisiones como deducibles conllevan a que el sujeto pasivo tenga la certeza de que su proceder nunca podría ser considerado erróneo por un actuario de Hacienda, ya que esta ha fijado el procedimiento para convertir en definitivos datos que no son más que estimaciones, contribuyéndose de esta forma a aumentar la seguridad jurídica de los contribuyentes.

### 3.3.3. Provisiones no deducibles

La normativa fiscal opta por dos caminos para considerar algunas provisiones como no deducibles. En ocasiones, no confiere a la provisión la condición de deducible en el ejercicio en que se dota, sino en el que se aplica, ejecutándose el gasto esperado. Ello sucede con las provisiones derivadas de obligaciones implícitas o tácitas[55], por contratos onerosos y para retribuciones a largo plazo al personal[56] o con pagos basados en instrumentos de patrimonio. Otras veces, niega la deducción de manera permanente fundamentando su criterio en la ausencia de deducibilidad de la deuda para la que se dota la correspondiente provisión[57].

Al restringirse el derecho a la deducción –demorándose la deducibilidad a ejercicios futuros, o denegándose de manera permanente– las estimaciones contables efectuadas por el sujeto pasivo, que resultaran erróneas, no le acarrearían problemas en una comprobación tributaria.

## 3.4. CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES

En el epígrafe 2.4. tratamos los aspectos de los cambios de estimaciones, modificaciones de criterios y subsanaciones de errores. Más adelante exponemos brevemente el tratamiento fiscal de estos tres extremos.

---

54 La Parte Quinta (Definiciones y relaciones contables) las define como: «Provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos».

55 Cuando la provisión no responde a una obligación actual, legal o contractual, la Administración tributaria presume su no deducibilidad. Ello sucede con la provisión para reestructuraciones, cuando no existe la obligación cierta de indemnizar a los trabajadores, sino una simple expectativa. *Vid.* Consulta de la DGT n.º V0225/2009 (NFC031934).

56 A este respecto, puede consultarse la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de diciembre de 2005 o la Consulta del Centro Directivo n.º V0589/2008 (NFC028806).

57 Las provisiones para impuestos, cuando la deuda esperada se refiere al IS, serán no deducibles dado que el gasto por este tributo nunca lo es (art. 14 TRLIS). Misma consideración para cualesquiera provisiones dotadas para sanciones y recargos. Es decir, se negaría la deducibilidad de la provisión atendiendo al origen de la obligación futura.

Las variaciones en las estimaciones, como consecuencia de nueva información, tienen efectos prospectivos. No existe mención expresa en la normativa fiscal que limite la deducción de los gastos derivados de esas modificaciones. Así, el gasto contable sería plenamente catalogado como gasto fiscal, siempre que se cumplan el resto de requisitos exigidos en el TRLIS para la deducción.

Respecto a los cambios de criterios y la subsanación de errores, la NRV 22.ª del PGC imponía la realización de cálculos retroactivos sobre los efectos de las variaciones o correcciones y el uso de una contrapartida de reservas. Para seguir dotando de deducibilidad a estas modificaciones contables así como a determinados gastos que también deberían registrarse como reservas[58], se modificó el artículo 19.3 del TRLIS[59] permitiéndose la deducción de gastos imputados contablemente en cuentas de reservas en periodos impositivos distintos de aquellos en los que proceda su imputación temporal. Sin embargo, el segundo párrafo del mismo artículo impone un requisito adicional para la deducibilidad de estos gastos derivados de errores o de cambios de criterios: que la deducción en un ejercicio posterior al que correspondiera su imputación temporal no genere una menor tributación para el sujeto pasivo. De esta forma, la deducibilidad de los gastos procedentes de ejercicios anteriores quedaría supeditada a que no se produzca un perjuicio financiero para la Hacienda Pública. La DGT ha ratificado en sus pronunciamientos este tratamiento fiscal para los cambios en criterios contables[60], errores[61] y estimaciones contables[62].

## 3.5. CUENTA DE RESULTADOS

El resultado contable difiere del fiscal en los ajustes que venimos comentando a lo largo de este segundo bloque temático. Por ello, es evidente que todos aquellos gastos e ingresos que se hayan calculado con base en estimaciones, y para los que la normativa fiscal no contemple limitaciones a su deducción o imputación, arrastrarán la incertidumbre que genera su nacimiento contable a la vertiente impositiva.

En el epígrafe 2.5., tratamos la influencia de la subjetividad en los ingresos por prestaciones de servicios e incidimos sobre cómo las estimaciones podían dar lugar a diversas contabilizaciones para una misma transacción, con base en la fiabilidad de que el empresario otorgase al

---

58 El PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007 modificó el tratamiento de los gastos derivados de transacciones de patrimonio propio. Según el apartado 4 de la NRV 9.ª, los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán como menores reservas.

59 Redacción según la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

60 Entre otras, Consultas n.º V1835/2007 (NFC027522) y V0929/2007 (NFC025385).

61 Contestaciones a Consultas n.º V2462/2008 (NFC031602), V1245/2012 (NFC044817), V3044/2011 (NFC043349), V1543/2011 (NFC041829), V0721/2011 (NFC040861).

62 Consultas n.º V0815/2012 (NFC044257) o V0816/2012 (NFC044258).

importe de los ingresos, el grado de realización de la prestación a cierre del ejercicio, o los costes en los que se ha incurrido para ejecutar la prestación. En esta materia la normativa fiscal no se desvincula de la contable, asumiéndose por tanto la NRV 14.ª del PGC.

De esta forma, las incertidumbres que expusimos en el tratamiento contable, referidas principalmente al concepto de fiabilidad, podrían trasladarse al plano tributario. De hecho, ni la DGT ni el ICAC llegan a marcar ninguna senda que conduzca al objetivo de descubrir cuándo se obtiene esa fiabilidad[63].

A mayores, habrá quienes entiendan que podría ser válido un criterio de distribución del devengo del ingreso con base en el tiempo de duración de la prestación del servicio, asimilando el procedimiento de imputación al de los ajustes por periodificación. Sin embargo, la DGT no considera válida esta opción[64] ya que, a su juicio, el porcentaje de realización de un servicio no se determinaría en función del periodo transcurrido en relación con la duración total del contrato, sino del que se corresponda con los servicios que se hayan prestado efectivamente y en relación con el total de servicios a prestar en el ámbito de la relación y compromiso acordados o, dicho de otra manera, del grado de cumplimiento en cada ejercicio de la actividad profesional contratada.

En la modalidad de Estimación Directa Simplificada de rendimientos de actividades económicas en el IRPF, el contribuyente puede optar por imputar ingresos y deducir gastos atendiendo a cuándo se produzcan los cobros y pagos y prescindiendo del criterio del devengo. Con independencia de que la información contenida en las cuentas anuales se desvirtuaría si una empresa atendiera a la corriente financiera en lugar de la real, quienes adoptasen este método de determinación de la base imponible no tendrían dudas acerca de cuándo imputar como ingresos sus prestaciones de servicios de duraciones superiores al año. No obstante, este criterio no está permitido para sujetos pasivos del IS, siéndoles imprescindible atender al principio del devengo. Solo podrían desviarse de este principio quienes se acogieran al criterio de las operaciones

---

63 En la Consulta de la DGT n.º V2239/2012 (NFC045892), un contribuyente solicita información sobre cuáles serían los medios y el control necesarios para poder realizar estimaciones razonables y fiables de los presupuestos de los contratos, así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado. La DGT, al margen de acatar el criterio contable como fiscalmente válido, traslada la cuestión al ICAC, el cual en Informe de 8 de noviembre de 2012 establece que: «1. La calificación concreta de cuáles son los medios y el control necesarios para poder realizar las estimaciones que podían llevar en el anterior marco contable a la aplicación del "porcentaje de realización", es una cuestión de hecho que debe ser evaluado para cada supuesto en concreto y que, en consecuencia, este Instituto no puede solventar mediante un criterio de carácter general.
Sin perjuicio de lo anterior, no cabe duda que el deber de diligencia al que está sometido todo empresario recomienda, con carácter general, la presencia de los citados medios para poder aplicar el método del porcentaje de realización.
2. Lo mismo puede decirse en relación con la NRV 14.ª del PGC 2007 respecto a qué deba entenderse por valoración fiable, al margen de las referencias sobre este concepto incluidas en el apartado 2 del Marco Conceptual de la Contabilidad (...)».

64 *Vid.*, entre otras, Contestaciones a Consultas n.º V1322/2010 (NFC038490), V0084/2010 (NFC037225) o V0210/2009 (NFC031926).

a plazo o con precio aplazado (art. 19.4 del TRLIS) o aquellos que formulasen ante el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT –y les fuera aprobada– una solicitud de aplicación de criterio distinto al devengo conforme a lo estipulado en el Capítulo VIII del Reglamento del IS (arts. 31 y 32).

Dado que la tributación por IS gira en torno al resultado contable, entendemos necesario que la Administración proponga mecanismos de determinación de la cuantía anual de ingresos por prestaciones de servicios con duraciones superiores al año, acotando la influencia de las estimaciones y subjetividades en esta materia. De no ser así, ante una posible comprobación administrativa, volvería a peligrar el principio de seguridad jurídica.

Mientras tal posicionamiento no se produzca, desde nuestra humilde opinión, consideramos conveniente hacer uso del procedimiento establecido en el Capítulo VIII del RIS participando a la Administración de la forma en que se pretende computar este tipo de ingresos. En el caso de que el método propuesto a la Agencia Tributaria fuera aprobado por esta última, y teniendo en cuenta los paralelismos observados entre la DGT y el ICAC, entendemos que no peligraría la imagen fiel del patrimonio empresarial si el ingreso se contabiliza conforme la Agencia Tributaria considera que debe tributar, en lugar de registrarlo con base en estimaciones y esperar que estas previsiones coincidan con las del órgano de Gestión o Inspección Tributaria.

## 3.6. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

A diferencia de lo apuntado en el capítulo contable, la normativa del IS no obliga al sujeto pasivo a realizar estimación alguna sobre la evolución futura de la empresa. Para poder utilizar el crédito derivado de ejercicios anteriores solo será necesario cumplir los siguientes requisitos[65]:

- Haber presentado autoliquidación por el impuesto cuya base imponible negativa va a ser compensada en ejercicios siguientes.
- No haber prescrito el derecho (18 años inmediatos y sucesivos desde la base imponible negativa).
- Poder acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas[66].

Al margen de los anteriores requisitos, el TRLIS limita la imputación del crédito derivado de las bases imponibles negativas en el caso de adquisiciones de títulos representativos del capital de socieda-

65 Artículo 25 del TRLIS.

66 Recomendamos la lectura de la Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso), de 24 de mayo de 2012 (n.º de recurso 249/2009), relativa a la comprobación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios en los que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

des que fueran vinculadas. Sin embargo, el procedimiento es claro, objetivo y con raigambre jurídica, no existiendo posibilidad de que entren en juego aspectos discrecionales por parte del sujeto pasivo.

## 4. LAS ESTIMACIONES CONTABLES EN EL ANÁLISIS FINANCIERO

El derecho contable persigue la homogeneización en la estructura de los estados financieros formulados por empresas distintas, al objeto de que cualquier usuario interesado en una entidad pueda comparar la situación económica de aquella con las de otras empresas, así como sacar conclusiones sobre su evolución. De este modo, los estados financieros se analizan e interpretan, pudiendo servir de base para reflexionar sobre el pasado, evaluar las decisiones adoptadas por la entidad o planear nuevas estrategias empresariales. Sin embargo, el objetivo de la «comparabilidad»[67] podría peligrar si se usaran estimaciones contables erróneas partiendo de la subjetividad que, en ocasiones, parece permitir la norma.

Sería posible que algunos empresarios utilizaran las estimaciones contables con la finalidad de obtener un determinado efecto en las cuentas anuales, que llevará al equívoco a cualquier interesado en la situación económico-financiera de su entidad, vinculándose la discrecionalidad de las mismas con la «contabilidad creativa»[68], materia que ha sido estudiada por un nutrido número de autores[69].

Algunos efectos de errar en las estimaciones contables se subsanarán en el futuro (por ejemplo, la vida útil de un activo o el porcentaje de ejecución de un ingreso por prestación de servicios), revertiendo el signo del error con el paso del tiempo. No obstante, otras veces, las consecuencias presentes de la estimación errónea no revertirán en ejercicios posteriores, siendo más grave la manipulación contable.

A continuación, vincularemos las estimaciones a las que nos venimos refiriendo en este trabajo con diferentes técnicas de manipulación, principalmente dirigidas a que algún interesado en

---

67 Término que, sin aparecer recogido en el Diccionario de la RAE (2001), es usado en el apartado 2.º (Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales) del Marco Conceptual del PGC.

68 Por citar alguna de las referencias a esta expresión, NASER, K.: *Creative Financial Accounting. Its nature and use,* Londres: Ed. Prentice Hall, 1993, pág. 59, considera que «La contabilidad creativa es el proceso de manipulación de la contabilidad para aprovecharse de los vacíos de la normativa contable y de las posibles elecciones entre diferentes prácticas de valoración y contabilización que esta ofrece, para transformar las cuentas anuales de lo que tienen que ser a lo que, quienes las preparan, prefieren que sean (...)».

69 Sobre la temática de la «contabilidad creativa» y «manipulación contable», entre otros autores, *vid.* APELLÁNIZ, P.: «Una aproximación empírica al alisamiento de beneficios en la banca española», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXI, Núm. 66, (1991), págs. 195-219; VILLARROYA LEQUERICAONANDIA, M. B.: *Alteraciones y manipulaciones de la Contabilidad*, Tesis Doctoral (2003), págs. 208 y ss.; AMAT y ELVIRA: «La manipulación contable: tipología y técnicas», *Partida Doble*, n.º 203, (2008), págs. 48-59; o AMADOR FERNÁNDEZ, S.: «Contabilidad Creativa» *op. cit*.

los estados financieros de la empresa obtenga las conclusiones que a esta última le conviniesen en un determinado momento. El objetivo de llevar a la confusión a un tercero podría alcanzarse usando las estimaciones para distorsionar el resultado contable o el importe de los activos y pasivos.

## 4.1. ESTIMACIONES Y MANIPULACIÓN DEL RESULTADO

De todas las posibles técnicas existentes para la confección de la contabilidad creativa, las manipulaciones que afectan a la cuenta de Pérdidas y Ganancias son las más frecuentes, dado que con aquellas se pueden lograr mayores objetivos.

### 4.1.1. Mejorar los resultados

Un empresario podría efectuar estimaciones de vidas útiles o de tasas de descuento de modo que le permitieran disminuir sus gastos contables. Igualmente, y principalmente tras la modificación del principio de Prudencia con la reforma de 2008, podría contabilizar en un determinado ejercicio ingresos por prestaciones de servicios que no hubieran finalizado a 31 de diciembre, en importes superiores a los devengados. Esta técnica, si bien no acarrearía controversias con la Agencia Tributaria (salvo que se hubiera obtenido una menor tributación en el ejercicio cuyo resultado se ha incrementado en los siguientes), sí podría ocasionar graves perjuicios a los inversores. Algunas de las finalidades de esta técnica podrían ser:

- Que administradores, con retribuciones vinculadas a un determinado objetivo de beneficios, obtengan mejores condiciones salariales.
- Que, al incrementarse el patrimonio neto de la entidad, los títulos representativos del capital de la misma tengan un valor teórico superior de cara a una futura transmisión del negocio o aumento de capital.
- Que se esté solicitando financiación ajena e interese tener un mejor perfil de riesgo, al aumentar el porcentaje de fondos propios respecto al total de los pasivos.

Por otra parte, el resultado contable es uno de los integrantes del ratio de rentabilidad económica (Beneficio de explotación antes de intereses e impuestos/Activo total) por lo que, mientras mayor sea este, mejores expectativas se generarán de la gestión empresarial.

### 4.1.2. Equilibrar o alisar los resultados

En ocasiones, las estimaciones podrían usarse para mostrar una evolución estable, y en la mayoría de los casos creciente, de los resultados empresariales. De este modo, las empresas utilizarían la subjetividad de algunos preceptos contables para disminuir ingresos (o aumentar gastos) en épocas de crecimiento, y para aumentarlos (o reducir los gastos) en épocas de crisis.

### 4.1.3. Empeorar los resultados

Esta táctica se conoce como «Big bath» y trata de desmejorar los resultados. Monterrey Mayoral[70] considera que a los directivos de una entidad podría interesarle disminuir al máximo el beneficio empresarial o incrementar las pérdidas, si buscasen:

- Obtener una menor tributación directa (principal causa en empresas pequeñas y medianas).
- Mayores retribuciones vinculadas al aumento de beneficios. De esta forma, mediante el uso de estimaciones, podrían disminuir resultados de un ejercicio para mostrar un incremento importante en siguientes.
- Avalar su gestión respecto a la de los antiguos, de haberse producido algún cambio en la dirección empresarial.
- Desinteresar a posibles nuevos compradores de la entidad.

Al margen de las anteriores causas, y acentuada con la crisis que actualmente está padeciendo nuestra economía, muchas empresas podrían tratar de empeorar sus resultados para minimizar el coste de las indemnizaciones de futuras extinciones de contratos laborales[71].

## 4.2. ESTIMACIONES Y MANIPULACIÓN DE ACTIVOS O PASIVOS

El uso de estimaciones en amortizaciones, deterioros o provisiones, además de en partidas de gastos, inciden en las cuentas de activos y pasivos que se usan como contrapartidas. Si bien la táctica de manipulación contable conocida como «gestión del beneficio» (*earnings management*, en literatura anglosajona) aporta más utilidades a los objetivos empresariales, los aumentos o disminuciones de activos o pasivos inciden de lleno en el análisis financiero.

A modo de ejemplo, considerar como contingencia una provisión implicará la falta de registro contable de un pasivo y su incidencia en los ratios correspondientes. Mismo razonamiento, aunque en estos casos afectando a partidas de activo, para las amortizaciones acumuladas, los deterioros del inmovilizado o los arrendamientos financieros.

---

70 *Vid.* Monterrey Mayoral, J.: «Entre la contabilidad creativa y el delito contable, la visión de la contabilidad privada», *Ensayos sobre Contabilidad y Economía*. Tomo I (1997), pág. 10.

71 El artículo 51.1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores establece que: «Se entiende que concurren causas económicas cuando de los resultados de la empresa se desprenda una situación económica negativa, en casos tales como la existencia de pérdidas actuales o previstas, o la disminución persistente de su nivel de ingresos ordinarios o ventas. En todo caso, se entenderá que la disminución es persistente si durante tres trimestres consecutivos el nivel de ingresos ordinarios o ventas de cada trimestre es inferior al registrado en el mismo trimestre del año anterior».

Las estimaciones a las que nos venimos refiriendo en este trabajo tienen efectos en el activo y el pasivo a largo plazo. Por ello, las partidas derivadas de estas estimaciones que fueran erróneas afectarán a los valores de los siguientes ratios:

- Rentabilidad económica (Beneficio de explotación antes de intereses e impuestos/ Activo total).
- Ratio de garantía (Activo total/Pasivo exigible).
- Ratio de firmeza o consistencia (Activo no corriente/Pasivo no corriente).
- Ratio de estabilidad (Activo no corriente/Recursos permanentes).
- Ratio de endeudamiento (Pasivo exigible/Patrimonio neto).
- Ratio de autonomía o independencia financiera (Patrimonio neto/Pasivo exigible).

## 4.3. RESUMEN DE EFECTOS DE LAS ESTIMACIONES EN EL ANÁLISIS

En el siguiente cuadro, resumimos la incidencia en el análisis financiero de realizar de una manera errónea las estimaciones comentadas anteriormente, así como los posibles objetivos perseguidos:

Tabla 3. **Efectos y objetivos de las estimaciones erróneas en el análisis**

| Estimación | Tipo de error | Partida contable afectada | Efecto contable | Efecto en análisis financiero | Posible causa |
|---|---|---|---|---|---|
| Vida útil/Valor residual de un activo | Estimación superior al valor real | Gasto de amortización (Cuentas 68-) | Acelerar beneficios o retrasar pérdidas | Aumento fondos propios e incremento ratio de autonomía (presente) | • Remunerac. variable de gerencia<br>• Obtención financiación<br>• Venta de la entidad o aumento capital<br>• Disminución tributación de posible plusvalía |
| | | Amortización acumulada (Cuentas 28-) | Ralentizar depreciación | Mayores activos y ratios de garantía, de firmeza y de estabilidad (presente) | |
| | Estimación inferior al valor real | Gasto de amortización (Cuentas 68-) | Retrasar beneficios o acelerar pérdidas | Menores fondos propios (presente) | • Retrasar tributación IS<br>• Desinteresar posibles compradores<br>• Mejoría de ratios en el futuro |
| | | Amortización acumulada (Cuentas 28-) | Acelerar depreciación | Menores ratios de garantía, de firmeza y de estabilidad (presente) | |
| Valor neto realizable de activo (siendo esta cuantía el importe recuperable) | Estimación superior al valor real (existiendo deterioro) | Pérdida por deterioro (Cuentas 69-) | Acelerar beneficios o retrasar pérdidas | Mayores fondos propios | • Venta de la entidad o aumento capital<br>• Obtención financiación<br>• Estimación conservadora, previniendo comprobación tribut. |
| | | Deterioro del activo (Cuentas 29-) | Ralentizar depreciación | Mayores activos y ratios de garantía, de firmeza y de estabilidad | |

.../...

| Estimación | Tipo de error | Partida contable afectada | Efecto contable | Efecto en análisis financiero | Posible causa |
|---|---|---|---|---|---|
| .../... | | | | | |
| | Estimación superior o inferior al valor real (sin existir deterioro) | Ninguna | Ninguno | Ninguno | • Ninguno |
| | Estimación inferior al valor real (existiendo deterioro) | Pérdida por deterioro (Cuentas 69-) | Retrasar beneficios o acelerar pérdidas | Menores fondos propios | • Posible reversión en ejercicios siguientes (alisamiento)<br>• Retrasar tributación IS |
| | | Deterioro (Cuentas 29-) | Acelerar depreciación | Menores ratios de garantía, de firmeza y de estabilidad | |
| Arrendamiento financiero u operativo | Considerarlo operativo siendo financiero | Gasto de arrendamiento (Cuenta 621) | Cuota de amortización financiera sería gasto | Menores fondos propios | • Menor tributación si duración del contrato es inferior a vida útil del bien<br>• Ocultar deudas de la empresa<br>• Obtención de financiación |
| | | Acreedores por arrendamiento fro. (Cuenta 524/174) | No se reconocerá deuda por cuotas pendientes de pago | Menores ratios de endeudamiento | |
| | | Activo arrendado (2--) | No se reconocerá activo | Diferentes resultados en ratios que comparan el activo con el pasivo | |
| | | | | | .../... |

| Estimación | Tipo de error | Partida contable afectada | Efecto contable | Efecto en análisis financiero | Posible causa |
|---|---|---|---|---|---|
| .../... | | | | | |
| | Considerarlo financiero siendo operativo | Gastos de amortizac. y financiero (Cuentas 68- y 66- ) | Registro de gastos que diferirán del gasto de arrendamiento | Aumento del EBITDA y del apalancamiento financiero | • Manipulación del EBITDA, si fuera un indicador relevante para algún usuario o finalidad<br>• Manipular resultados contables si los gastos financieros y de amortización superaran las cuotas de arrendamiento satisfechas |
| | | Acreedores por Arrendamiento Fro. (Cuenta 524/174) | Se reconocerá una deuda que no existe | Mayores ratios de endeudamiento | |
| | | Activo arrendado (2--) | Se registrará un activo que no pertenece a la entidad | Diferentes resultados en ratios que comparan el activo con el pasivo | |
| Valor final de una provisión | Mayor que real | Gasto de la provisión (63--, 66-, 678, 695...) | Retrasar beneficios o acelerar pérdidas | Menores fondos propios (presente) | • Alisar resultados o big bath<br>• Uso de la reversión de la provisión<br>• Disminución tributación de posible plusvalía<br>• Retrasar tributación IS |
| | | Provisión por ... (Cuenta 14-) | Registro de un pasivo superior al real | Aumento de ratios de endeudamiento | |
| | | Gastos financ. actualizac. prov. (Cuenta 660) | Minoración resultados financieros | Menores fondos propios y aumento del apalancamiento financiero (presente) | |
| | | | | | .../... |

| Estimación | Tipo de error | Partida contable afectada | Efecto contable | Efecto en análisis financiero | Posible causa |
|---|---|---|---|---|---|
| .../... | | | | | |
| | Menor que real | Gasto de la provisión (63--, 66-, 678, 695...) | Acelerar beneficios o retrasar pérdidas | Mayores fondos propios (presente) | • Alisar resultados<br>• Venta de la entidad o aumento capital<br>• Remunerac. variable de gerencia<br>• Obtención financiación |
| | | Provisión por ... (Cuenta 14-) | Registro de un pasivo inferior al real | Menor ratio de endeudamiento | |
| | | Gastos financ. actualizac. prov. (Cuenta 660) | Aumento de resultados financieros | Mayores fondos propios y menor apalancamiento financiero (presente) | |
| Tasa de descuento provisiones | Mayor que real | Gasto de la provisión (63--, 66-, 678, 695...) | Acelerar beneficios o retrasar pérdidas | Mayores fondos propios | • Alisar resultados<br>• Obtener financiación ajena |
| | | Provisión por ... (Cuenta 14-) | Registro de un pasivo inferior al real | Mayor ratios de garantía, firmeza, estabilidad y autonomía. Menor ratio de endeudamiento | |
| | Menor que real | Gasto de la provisión (63--, 66-, 678, 695...) | Retrasar beneficios o acelerar pérdidas | Menores fondos propios | • Retrasar tributación IS<br>• Alisar mediante la fórmula de cambios en estimaciones |
| | | | | | .../... |

| Estimación | Tipo de error | Partida contable afectada | Efecto contable | Efecto en análisis financiero | Posible causa |
|---|---|---|---|---|---|
| .../... | | | | | |
| | | Provisión por ... (Cuenta 14-) | Registro de un pasivo superior al real | Menores ratios de garantía, firmeza... mayor ratio de endeudamiento | |
| Provisión o contingencia | Considerar una contingencia cuando se produce una provisión | Gasto de la provisión (63--, 66-, 678, 695...) | No se registra gasto | Mayores fondos propios y mayor ratio de rentabilidad | • Remuneración variable<br>• Obtención financiación<br>• Venta de la entidad o aumento capital<br>• Peligro del princ. de empresa en funcionamiento<br>• No informar en la memoria, considerando la contingencia como remota |
| | | Provisión por ... (Cuenta 14-) | No se registra un pasivo | Mayor ratios de garantía, de firmeza, estabilidad y de autonomía. Menor ratio de endeudamiento | |
| | Considerar una provisión cuando se trata de una contingencia | Gasto de la provisión (63--, 66-, 678, 695...) | Retrasar beneficios o acelerar pérdidas | Menores fondos propios y menor rentabilidad (presente) | • Big bath o alisamiento (usando en ejercicios posteriores la reversión de la provisión)<br>• Ayudas a empresas en crisis<br>• Desinteresar posibles compradores |
| | | Provisión por ... (Cuenta 14-) | Registro de un pasivo inexistente | Menores ratios de garantía, de firmeza, estabilidad y de autonomía. Mayor ratio de endeudamiento | |
| | | | | | .../... |

| Estimación | Tipo de error | Partida contable afectada | Efecto contable | Efecto en análisis financiero | Posible causa |
|---|---|---|---|---|---|
| .../... | | | | | |
| Ingresos por prestaciones de servicios | Estimación superior al valor real | Ingresos por servicios (705) | Acelerar beneficios o retrasar pérdidas | Mayores fondos propios y mayor ratio de rentabilidad (presente) | • Remuneración variable<br>• Obtención financiación<br>• Mejor imagen empresa |
| | | Clientes (430) | Aumento de activos financieros a coste amortizado | Mayor ratio de garantía | |
| | Estimación inferior al valor real | Ingresos por servicios (705) | Retrasar beneficios o acelerar pérdidas | Menores fondos propios y menor ratio de rentabilidad (presente) | • Big bath o alisamiento<br>• Minorar indemnizaciones por despidos<br>• Retrasar tributación directa e indirecta |
| | | Clientes (430) | Disminución de activos financieros a coste amortizado | Menor ratio de garantía | |

**Fuente:** Elaboración propia.

## 5. AUDITORÍA DE LAS ESTIMACIONES CONTABLES

En el actual contexto económico, la fiabilidad que los usuarios de la información financiera conceden a las cuentas empresariales parece tocar mínimos. Ante este panorama, la figura del auditor de cuentas está adquiriendo un papel de protagonista principal. Debe reseñarse que la auditoría de una entidad, lejos de entenderse como una investigación acerca de los errores o irregularidades posiblemente cometidos por la parte auditada, tiene por finalidad la obtención de una evidencia de que las cuentas anuales de la misma expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel de su patrimonio y de su situación financiera.

A pesar de que el auditor no sea responsable de los errores o irregularidades cometidos por entidad auditada, ni su opinión una garantía de la viabilidad futura de la empresa analizada, será responsable civil[72] de los daños y perjuicios económicos derivados del incumplimiento de sus obligaciones, y ocasionados a la entidad auditada o a aquellas personas que acrediten haber actuado, o dejar de actuar, tomando en consideración el informe de auditoría y habiendo sido este un elemento esencial para adoptar su decisión.

Las expectativas generadas por el informe del auditor, y la gran responsabilidad que conlleva la emisión del mismo, hacen del todo imprescindible que el profesional deba destacar como experto en contabilidad[73] y actúe con máxima diligencia. Aun así, a tenor de la reforma contable y la proliferación de las estimaciones, se ha dificultado en gran medida su trabajo. Si resultaba compleja la realización de estimaciones contables por parte de una empresa, aún lo podría ser más la labor del auditor de comprobar la certeza de aquellas, máxime cuando se han calculado en condiciones de incertidumbre.

La incidencia de las estimaciones en la auditoría es tan relevante que hasta el ICAC publicó una Norma Técnica (NTA)[74], estando en vigor el anterior marco contable, para establecer reglas y suministrar criterios para su revisión. De cara a esta NTA se entendía como estimación contable «la determinación del importe de una partida en ausencia de normas o criterios precisos para calcularla».

Más adelante, trataremos el análisis de la auditoría de las estimaciones contables con base en la normativa nacional vigente a la fecha de este trabajo[75].

---

72 Artículo 23.2 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

73 Apartado 1.3.2. de las Normas Técnicas de Auditoría de Carácter General (Resolución de 19 de enero de 1991 del ICAC).

74 Resolución de 24 de julio de 2001, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre «Estimaciones Contables».

75 Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España.

## 5.1. ESTIMACIONES CONTABLES Y RIESGO DE AUDITORÍA

El párrafo 7 a) de la Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 540 define las estimaciones contables como aproximaciones a un importe en ausencia de medios precisos de medida, exigiendo al auditor la evaluación de la incertidumbre asociada a cada estimación y la determinación de si esa inseguridad daría lugar a riesgos significativos. Por su parte, la NTA sobre Estimaciones Contables, en su párrafo 5, clarificaba que será la entidad la responsable de efectuar las estimaciones, con base en juicios de valor. Cuando la empresa las realice en condiciones de incertidumbre, el riesgo de errores significativos será mayor.

La NIA-ES 200[76] entiende por riesgo de auditoría a la probabilidad de que el profesional exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales. Esta magnitud sería una función de las siguientes tres variables:

- Riesgo inherente: posibilidad de existencia de manifestaciones erróneas debido a factores internos o externos de la entidad, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- Riesgo de control: probabilidad de que una manifestación errónea no se prevenga o detecte y corrija oportunamente por el control interno de la entidad.
- Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten la existencia de una incorrección material no descubierta por los sistemas de control interno.

Si trasladáramos los conceptos integrantes del riesgo de auditoría al caso particular de las estimaciones contables[77], podríamos concluir que:

- La dificultad de realizar estimaciones correctas, y por tanto la posibilidad de errar en las mismas, formaría parte del riesgo inherente. Conocer la vida útil de un bien u obtener la valoración razonable de determinados activos o pasivos pueden convertirse en tareas sumamente complicadas. Por ello, el riesgo inherente en las estimaciones contables podría ser considerable, aumentando en la misma proporción que lo haga la incertidumbre bajo la cual se hayan generado dichas estimaciones.
- Los controles internos son formulados y mantenidos por la dirección de la entidad. Al margen de la integridad, cualificación y experiencia del equipo respon-

---

76 NIA-ES 200 «Objetivos globales del auditor independiente y Realización de la auditoría de conformidad con las Normas internacionales de auditoría».

77 García Delgado, S. e Ipiñazar Petralanda, I. [«La auditoría del valor razonable (ISA 545): implicaciones, responsabilidades y riesgo del auditor», *Partida Doble*, n.º 169 (2005), págs. 54 a 63] ya estudiaron el riesgo de auditoría del valor razonable.

sable de los controles, el posible sesgo de la dirección[78] determinará el nivel de riesgo de control.

- Los auditores no siempre pueden estudiar la totalidad de los registros contables, utilizando en la mayoría de las ocasiones muestras estadísticas. El hecho de no revisar operaciones que contengan estimaciones contables significativas y erróneas, o el uso de pruebas sustantivas inadecuadas aumentarán el riesgo de detección.

Utilizando algunas de las exposiciones esgrimidas en el epígrafe 4 (Estimaciones contables en el análisis financiero), en cierta medida, coincidentes con el contenido de la NIA 315[79], el profesional podría conocer cuándo el riesgo de auditoría en las estimaciones fuera, a priori, mayor. Así:

- Los directivos de las empresas con pérdidas, o beneficios inferiores a los deseados, podrían intentar usar las estimaciones para mejorar sus resultados, máxime cuando existan retribuciones vinculadas a los mismos o a la consecución de determinados objetivos.
- Algunas empresas no cotizadas podrían tratar de utilizar estimaciones para reducir sus beneficios consiguiendo una tributación inferior en su imposición directa.
- Las empresas con restricciones de acceso a la financiación ajena podría tratar de maquillar sus ratios de liquidez y solvencia.
- Si se planteara la posibilidad de vender una entidad o un segmento del negocio, podría tratarse de edulcorar la valoración de la empresa o de la rama de actividad.

En resumen, en la auditoría de una entidad en cuyas cuentas anuales las estimaciones contables tengan una influencia significativa, el profesional debería entender como probable el riesgo de expresar una opinión errónea si es alta la dificultad que conlleva realizar estimaciones exactas, existen cálculos realizados partiendo de condiciones de incertidumbre y es posible la presencia de un sesgo de la dirección. Por ello, aplicando las pruebas que considere oportunas, deberá tratar de minimizar el riesgo de detección, único componente del riesgo de auditoría que está a su alcance.

## 5.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA DE ESTIMACIONES

El objetivo del auditor es obtener evidencia suficiente y adecuada de que las estimaciones contables son razonables y que se ha informado de manera adecuada sobre ellas en los corres-

78 La NIA-ES 540 (Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar) define el sesgo de la dirección como: «La falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información».

79 NIA-ES 315 «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno».

pondientes estados financieros. No obstante, esta tarea no siempre resultará sencilla[80]. Por ello, se antoja de vital importancia el hecho de planificar y articular procedimientos de auditoría tendentes a obtener dicha evidencia, siendo del todo imprescindible tanto el conocimiento de la actividad de la empresa como del mercado en el que esta opera.

A continuación propondremos algunos procedimientos de auditoría a las partidas que podrían generar controversias y para las que ya hemos estudiado la perspectiva contable y fiscal, si bien debe apuntarse que las técnicas expuestas siempre serán subordinadas al juicio profesional del auditor. Para formar su criterio y planificar el trabajo, el profesional deberá conocer los sistemas de control internos de la entidad.

### 5.2.1. Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias

Ya comentamos en puntos anteriores que en estas partidas patrimoniales podemos encontrar estimaciones relativas a las amortizaciones y a los deterioros. Respecto a las amortizaciones, sería necesario estimar la vida útil, el valor residual y los costes de desmantelamiento de los activos adquiridos. Para obtener evidencia de la razonabilidad de estas estimaciones, el auditor podría hacer uso de los servicios de un profesional con suficiente conocimiento y experiencia. Sin embargo, pudiera ocurrir que la empresa no contase con este experto entre su personal empleado o que, contando con él, la dificultad de la transacción requiera el dictamen de uno independiente ajeno a la entidad. Por otra parte, y principalmente en el caso de empresas de pequeña y mediana dimensión, se debería analizar el coste-eficacia de contratar a un técnico ajeno a la entidad para valorar estos extremos.

En lo que a deterioros de los activos se refiere, se manejarían hipótesis en materia de valoraciones razonables o de flujos de efectivos previstos y tasas de actualización adecuadas para los mismos, magnitudes necesarias para determinar el importe recuperable. Respecto a la valoración neta de un activo en el mercado, volvería a ser recomendable usar la opinión de un experto, en los términos aludidos en el párrafo anterior. Sin embargo, la razonabilidad de los flujos de efectivos esperados podría estudiarse comparándose estimaciones de las mismas partidas en diferentes ejercicios y analizando el grado de cumplimiento de las hipótesis consideradas en años anteriores, sirviéndole de base para otorgar o no fiabilidad a las presunciones. Además debe tenerse en cuenta que determinados valores estimados guardan relación en diferentes partidas, por lo que estas esti-

---

80 Malvárez Pascual, L. [«El principio de preferencia del fondo sobre la forma en el derecho contable español». *RCyT.* CEF, núms. 341-342 (2011), págs. 163-204]: «Obviamente, si las normas de registro contable atienden únicamente a la forma jurídica que las partes hayan otorgado, la contabilización de las operaciones realizadas planteará menores problemas, pues la identificación de la operación habrá sido ya realizada por las partes de la misma a través de la formalidad jurídica utilizada (...). Sin embargo, cuando el registro deba hacerse en atención a la sustancia económica de una operación, en muchos casos no existirá acuerdo entre los expertos sobre cuál sea dicha naturaleza económica, lo que dará lugar a una enorme dosis de subjetividad y relativismo en la contabilización de las operaciones».

maciones deberían guardar cierta congruencia entre sí. Por su parte, al margen de los procedimientos comentados en este párrafo, para la consideración de qué tasas de descuento serían adecuadas podrían consultarse las previsiones de otras empresas del mismo sector de actividad, esperando encontrar cierta homogeneidad en las mismas.

### 5.2.2. Arrendamiento financiero

La necesidad de atender al fondo económico prescindiendo de las formalidades contractuales dificulta la determinación de cuándo un arrendamiento es financiero u operativo. Para ello, es necesario, al margen de un pormenorizado análisis de las diferentes cláusulas de los contratos, conocer el desenlace de las anteriores operaciones de arrendamiento, investigando si se ejercitaron las correspondientes opciones de compra, así como ahondar en el conocimiento de la tipología y estado de los activos arrendados. Las manifestaciones de la Dirección, si esta gozara de la credibilidad necesaria, sería una herramienta válida para la anterior finalidad.

### 5.2.3. Provisiones y contingencias

Las provisiones dotadas por las empresas se generan con base en determinado desconocimiento sobre los importes o fechas de cancelación de las mismas. Además de incluir mención a las mismas en la Carta de Manifestaciones, la revisión de la cercanía de las provisiones dotadas en el pasado con las obligaciones finalmente liquidadas sería un indicador válido de la fiabilidad del proceder de la entidad.

Por otra parte, podría requerir la información que estime necesaria a los asesores jurídicos de la entidad para reconsiderar si es razonable la valoración de las provisiones para responsabilidades, o si se han entendido como contingencias deudas ciertas que deberían haberse contabilizado como provisiones.

### 5.2.4. Cambios en criterios y estimaciones contables

En la NIA-ES 540 se exponen determinados cambios en criterios o estimaciones contables que podrían ser indicativos de la existencia de un sesgo de la dirección, principalmente cuando estos no sean motivados por una modificación de las circunstancias en las que se consideraron o la aparición de nueva información, dando como resultado registros favorables para los objetivos de la dirección. Estos cambios podrían dar lugar a la inclusión de Salvedades en los Informes de Auditoría[81].

[81] *Vid.* Apartado 4 de la Recomendación Técnica n.º 2 sobre «Incidencia de los cambios contables en el Informe de Auditoría», Registro de Economistas Auditores, 2009.

Además de interesarse por el historial de cambios de criterios acometidos por la entidad, obteniendo así una orientación sobre la congruencia de los mismos, para el trabajo del profesional sería conveniente que la Carta de Manifestaciones incluyera las explicaciones necesarias para avalar la realidad de dichos cambios en las circunstancias o la nueva información conocida que los han motivado.

### 5.2.5. Cuenta de resultados e impuesto sobre beneficios

Al margen de las técnicas de análisis del control interno o de revisión de hechos posteriores, la contabilización de los servicios prestados con duraciones superiores al año podría contrastarse con la información aportada por la empresa cliente. La cercanía o divergencia entre la estimación de los ingresos prestados por una y la valoración de los gastos percibidos por la otra, sería un indicio relevante de la existencia de fiabilidad en la valoración y la veracidad del ingreso registrado. El análisis de los contratos y las condiciones del encargo también podría servir para la obtención de evidencia.

Por otro lado, estudiar la vigencia de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores así como analizar si de los ratios financieros de los ejercicios siguientes se desprenden indicios de mejoría, contribuirá a detectar si la empresa ha registrado un activo por impuesto diferido de manera correcta o no.

## 6. EJEMPLO PRÁCTICO: CASO DE EL CORTE INGLÉS

Aprovechamos las siguientes líneas para exponer un caso que bien pudiera reiterar lo comentado en todos y cada uno de los epígrafes anteriores. Desde hace algunos años, la transmisión de las acciones de una firma tan notoria como El Corte Inglés está en sede judicial, siendo entre otros puntos el motivo de la litis la valoración de esos títulos.

Obviando el resto de extremos del conflicto, que a pesar de resultar de gran interés jurídico deberían ser objeto de otro análisis distinto y más específico, nos centraremos en los aspectos relacionados con el presente trabajo.

1. Por circunstancias que no vienen al caso, aunque reiteramos al lector la recomendación de su estudio, varios socios deciden ejercitar su derecho a la separación.
2. El importe de las acciones de los socios, a transmitir a la sociedad, es valorado por el auditor de cuentas de El Corte Inglés, considerando como tal el valor teórico de los títulos.
3. Los socios presentan demanda de juicio ordinario solicitando la facultad de transmitir libremente las acciones y, en su defecto, una valoración considerablemente superior apoyada en los informes de varios reputados expertos independientes.

4. El Juzgado de lo Mercantil[82] desestima la pretensión de los socios, ratificando la valoración efectuada por el auditor contratado por la sociedad.
5. Los socios presentan recurso de apelación ante la Audiencia Provincial de Madrid.
6. La Audiencia Provincial[83] desestima la valoración del auditor de la sociedad, exponiendo que:

    a) La decisión de excluir cualquier variación en el valor teórico contable para calcular el valor real de la acción no ha sido razonable y, por tanto, ha de considerarse arbitraria, al no haberse tenido en cuenta las plusvalías y minusvalías tácitas (inmuebles, marca, fondo de comercio...).

    b) Es de suma complejidad determinar el valor razonable de las acciones, a la vista de que numerosos y muy reputados catedráticos y expertos en la materia han sido manifiestamente incapaces de aproximar su valoración, siendo la desviación entre ambas valoraciones extremas de casi un 300 %.

    c) Aunque considera que la valoración del auditor de El Corte Inglés es inferior a la real, tampoco comparte la aportada por los socios.

    d) Indica que «carece de los elementos necesarios para fijar tal valor en esta resolución, dentro de los márgenes que permitiría la congruencia».

7. Sociedad y socios presentan ante el Tribunal Supremo[84] sendos recursos extraordinarios por infracción procesal, desestimando el Alto Tribunal las pretensiones de ambas partes llegando a exponer que «no existe un único *valor razonable* de acciones y participaciones sociales, habida cuenta de los múltiples factores que

---

82 *Vid.*, Sentencia n.º 123/2008 del Juzgado de lo Mercantil número 7 de Madrid (Procedimiento Ordinario 426/2006), de la que es ponente don Andrés Sánchez Magro. De esta sentencia, llama la atención como se desestiman los diferentes valores propuestos por los auditores contratados por los socios, entre los que se encontraban valores calculados siguiendo el método del descuento de flujos de efectivos al que hemos aludido en este trabajo. A juicio del Magistrado:

«El método de valoración de los flujos de caja libres descontados (...) Consiste en lo siguiente: primero se determinan los resultados a partir de una situación dada con unos supuestos sobre evolución de ventas y costes, se obtienen unos beneficios que permiten estimar los flujos de tesorería, de esos flujos se restan las inversiones en activos circulantes y fijos y se descuenta el coste de capital y el endeudamiento financiero. El informe Campa estima esos flujos en un periodo de once años 2005-2015. El informe en congruencia con el método utilizado elabora varias hipótesis conjeturales que en nuestro criterio introducen un enorme grado de incertidumbre (...). Un segundo elemento sobre el que gravita el resultado alcanzado por el informe Campa es la tasa de descuento, un factor de enorme sensibilidad, para la valoración final alcanzada. El informe Campa aplica una tasa del 7,5 % y el informe Mazars y 6,75 %. La cuestión es técnicamente compleja pero debe justificarse muy puntualmente porque produce un efecto geométrico en el resultado final».

83 *Vid.*, Sentencia n.º 311/2009 de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 28, de 23 de diciembre de 2009 (n.º de recurso: 108/2009), de la que es ponente don Alberto Arribas Hernández.

84 *Vid*., Sentencia n.º 7812/2012 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2012 (n.º de recurso: 681/2010), de la que es ponente don Rafael Gimeno-Bayón Cobos.

pueden influir en su determinación». El Tribunal Supremo no aporta valoración a las acciones, afirmando que existe la posibilidad de impugnar ante los Tribunales su decisión y de sustituir el valor fijado por el auditor conforme a los Principios de Derecho Europeo de los contratos.

En este ejemplo, en el que planteamos un litigio real, podemos observar la complejidad de realizar una valoración con base en estimaciones, y cómo estas últimas hacen que la contabilidad no siempre represente la imagen fiel del patrimonio. Si así fuera, se debería entender que el valor de las acciones corresponde con el valor teórico de las mismas (criterio del Juzgado de lo Mercantil de Madrid, que no comparten ni la Audiencia Provincial ni el Tribunal Supremo).

Sin embargo, el valor teórico de una acción no incluye plusvalías ni minusvalías tácitas, así como otros aspectos que se suelen poner de manifiesto con la existencia de fondos de comercio. Por ello, se entiende, más que conveniente, como totalmente necesario articular algún procedimiento de valoración que considere los anteriores aspectos que la contabilidad, en este ámbito, obvia.

Cuando no existe acuerdo entre las partes, las acciones de los socios que se separan deben ser valoradas por un auditor de cuentas[85]. Los principios y procedimientos que el auditor debe seguir en aras a realizar esta valoración se recogen en una NTA[86]. En ella se enumera como métodos de valoración más usuales:

- Valor de cotización en Bolsa: valor posible de enajenación en un mercado secundario.
- Valor del activo neto real: valor contable corregido de plusvalías y minusvalías tácitas.
- Valor de capitalización de resultados: valor actual de los resultados esperados.
- Valor actual de flujos monetarios netos: valor en uso de la compañía.

Si la compañía cuyas acciones se transmiten cotizara en Bolsa, el valor de las mismas sería evidente. No sucede lo mismo cuando no cotizan, y es en este caso cuando el auditor elige alguno de los tres métodos restantes para calcular el valor de las acciones, métodos que conllevan un importante componente subjetivo.

---

85 El artículo 353 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital impone que, en los casos en los que no exista acuerdo entre sociedad y socios, la valoración de las acciones debe realizarla un auditor de cuentas distinto al de la sociedad, designado por el registrador mercantil. Sin embargo, esta normativa entró en vigor con posterioridad a la solicitud del derecho de separación por parte de los socios.

86 Resolución de 23 de octubre de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de elaboración del Informe Especial en los supuestos establecidos en los artículos 64, 147, 149 y 225 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

La misión del auditor no es sencilla[87], ya que con la elección de un método u otro obtendrá resultados diferentes. Es más, en el litigio expuesto podemos observar que las valoraciones de prestigiosos expertos, usando el mismo método (valor actual de los flujos monetarios), disienten significativamente, al partir de estimaciones distintas.

A la vista de lo comentado en este ejemplo, podemos realizar las siguientes cuestiones:

1. Si se pueden encontrar para un mismo caso valoraciones tan dispares, ¿cómo una empresa, con una capacidad económica considerable inferior a la de una firma como El Corte Inglés, puede cerciorarse de que las múltiples estimaciones que ha realizado son correctas o adecuadas?
2. Si destacados expertos difieren considerablemente en las magnitudes a estimar, ¿cómo una entidad podría defender sus estimaciones, y las consiguientes implicaciones fiscales y contables, ante un Inspector de Hacienda del Estado que, por su alta cualificación, también debe ser considerado un reputado profesional?
3. ¿La estimación realizada por un Inspector de Hacienda es más fiable que la efectuada por los directivos de una empresa, su asesor fiscal o su auditor de cuentas?
4. Si una instancia como el Tribunal Supremo llega a manifestar que «no existe un único valor razonable», ¿qué seguridad jurídica tiene una empresa de que, actuando correctamente y sin ánimo de defraudar alguno, sus estimaciones contables no le acarrearán problemas fiscales en el futuro?

## 7. CONCLUSIONES

1. La norma contable exige, en no pocas ocasiones, la realización de estimaciones para las que no existen datos fiables de referencia y que se calculan en condiciones de incertidumbre. Si la contabilidad no tuviera un fin distinto a informar a los administradores de la situación económica y financiera de las empresas que dirigen, las consecuencias de errar en las estimaciones serían mínimas. Sin embargo, un error en la estimación –vaya o no acompañado de mala fe– produciría una tributación inferior o superior a la que correspondiera, pudiendo además inducir a un tercero a adoptar una decisión desacertada.
2. Si la normativa contable no recoge indicaciones exactas para facilitar la estimación de las magnitudes a registrar, la Agencia Tributaria no suele dejar en manos del sujeto pasivo la opción de tributar más o menos, adelantándose al momento de

[87] No en vano, la misma Norma Técnica aclara que «solo puede hablarse de aproximaciones o juicios razonables sobre el valor real, que puede depender en alto grado de evaluaciones subjetivas sobre aspectos muy variados del negocio».

la estimación para regular cuándo un gasto es deducible e imponible un ingreso, y proponiendo fórmulas taxativas para cuantificar ambas magnitudes. Sin embargo, tras la reforma mercantil de 2008, consideramos que existen una serie de lagunas en las que la normativa fiscal no ha mitigado el posible impacto de las estimaciones contables.

3. Sin defender el exceso de rigurosidad administrativa, ni el descartado sistema de prueba legal o tasada, consideramos conveniente la introducción en nuestro Derecho Contable de una serie de indicaciones sobre cómo determinar los valores que deben ser estimados. Anhelamos la existencia de presunciones *iuris tantum* sobre aspectos como la tasa de descuento, que permitan al empresario tener constancia de que, actuando como se le propone, no cabría posibilidad de controversias con un actuario tributario en el curso de una comprobación administrativa. Al aceptar pruebas en contrario, sería el empresario quien debiera demostrar que su estimación es más exacta que la propuesta por la Administración.

4. No entendemos comprensible que una normativa, cuyo objetivo principal es que las cuentas anuales de una entidad muestren la imagen fiel de su situación económica y financiera, por la discrecionalidad en ocasiones permitida, produzca que diferentes y prestigiosos expertos valoren un mismo patrimonio con diferencias tan desmedidas, y que nuestro Alto Tribunal tampoco se encuentre preparado para determinar qué valoración es la correcta.

5. Dados los paralelismos existentes entre la contabilidad y la tributación, puestos de manifiesto en las remisiones que la DGT suele realizar al ICAC, entendemos conveniente hacer uso de aquellos procedimientos fijados en el Reglamento del IS y destinados a solicitar la aprobación por parte de la Agencia Tributaria de un determinado criterio o valor.

6. Si para el cálculo de las estimaciones se propusieran coeficientes porcentuales, rangos máximos y mínimos, o métodos de cálculo, basados en aspectos objetivos y demostrables, se reforzaría el principio de seguridad jurídica, que a falta de los anteriores parece peligrar. Al margen de tener elementos de juicio para conocer cuándo, cuánto y cómo se estima y contabiliza conforme a lo propuesto, y con ellos certeza de que la actuación no acarreará contingencias fiscales, los usuarios de la información financiera también podrían tener acceso a los procedimientos seguidos hasta que las cuentas anuales presenten los números que se estuvieran analizando. Por su parte el auditor no se limitaría a comprobar la forma en la que se han realizado las estimaciones sino que podría realizar sus propios cálculos y cotejarlos con los analizados.

7. Mientras no se produzcan indicaciones precisas sobre cómo calcular las estimaciones de manera correcta, será considerablemente compleja la labor del auditor de cuentas, pudiendo configurarse la norma contable como un campo idóneo para la utilización de técnicas de manipulación contable.

## Bibliografía


Amador Fernández, S. [2012]: «Contabilidad Creativa», *RCyT.* CEF, n.º 347.

Amat Salas, O. y Elvira Benito, O. [2008]: «La manipulación contable: tipología y técnicas», *Partida Doble*, n.º 203.

Apellániz Gómez, P. [1991]: «Una aproximación empírica al alisamiento de beneficios en la banca española», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXI, n.º 66.

Flórez López, R. [2009]: «Problemática contable de las provisiones, cambios en criterios contables, errores, estimaciones y hechos posteriores al cierre», *Pecvnia, Monográfico*.

García Delgado, S. e Ipiñazar Petralanda, I. [2005]: «La auditoría del valor razonable (ISA 545): implicaciones, responsabilidades y riesgo del auditor», *Partida Doble,* n.º 169.

Malvárez Pascual, L. [2011]: «El principio de preferencia del fondo sobre la forma en el derecho contable español», *RCyT.* CEF, n.os 341-342.

– [2011]: «La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación por los operadores jurídicos», *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 12.

Martínez Arias, A. y Fernández Rodríguez, E. [2011]: *Contabilidad de los impuestos empresariales*, Madrid: Consejo General de Economistas.

Monterrey Mayoral, J. [1997]: «Entre la contabilidad creativa y el delito contable, la visión de la contabilidad privada», *Ensayos sobre Contabilidad y Economía*. En homenaje al profesor Sáez Torrecilla. Tomo I.

Naser, K. [1993]: *Creative Financial Accounting. Its nature and use*, Londres: Prentice Hall.

Navarro Sanchís, F. [2012]: «Una extravagancia de la Administración», *Boletín IURIS&LEX de el Economista.* n.º 37.

Ruiz Lamas, F. [2009]: «La nueva NIIF para pyme: parecidos y diferencias con el PGC», *Partida Doble*, n.º 216.

Villarroya Lequericaonandia, M. B. [2003]: *Alteraciones y manipulaciones de la Contabilidad*, Tesis Doctoral.

# NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN E INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 28 DE MAYO DE 2013 (II)

**Anna Ayats Vilanova**

**Pilar García Giménez**

*Profesoras del CEF*

**Extracto**

El presente trabajo constituye la segunda parte de una serie de comentarios sobre la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. En la primera parte, publicada en el número anterior, se estudiaron los cinco primeros apartados de dicha Resolución de forma pormenorizada para poder extraer conclusiones sobre lo más relevante de las mismas y que sean de utilidad en el orden práctico. Ahora abordaremos el punto relativo a las normas particulares del inmovilizado intangible, desarrollando con ejemplos los ocho apartados que se establecen en la mencionada Resolución.

**Palabras claves:** investigación y desarrollo, propiedad industrial e intelectual, derechos de traspaso, aplicaciones informáticas, concesiones administrativas, contratos de franquicia y derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

# ACCOUNTING, VALUATION AND INFORMATION OF INTANGIBLE ASSETS. ORDER OF THE ICAC MAY 28, 2013 (II)

**Anna Ayats Vilanova**

**Pilar García Giménez**

**Abstract**

This paper is the second part of a series of comments on the Resolution of 28 May 2013, the Institute of Accounting and Auditing, setting standards for registration, assessment and information are held to be included in the fixed memory intangible. In the first part, published in the previous issue, the first five paragraphs of the resolution in detail to draw conclusions about the most relevant of them and to be useful in practical studied. We now turn to the item on the particular rules of intangible assets, developing the eight sections with examples set forth in the said resolution.

**Keywords:** research and development, intellectual property, leaseholds, applications, administrative concessions, franchises and emissions of greenhouse gases.

## Sumario

7. Norma Sexta. Normas particulares del inmovilizado intangible
   7.1. Investigación y desarrollo
   7.2. Propiedad industrial
   7.3. Propiedad intelectual
   7.4. Derechos de traspaso
   7.5. Aplicaciones informáticas
   7.6. Concesiones administrativas
   7.7. Contratos de franquicia
   7.8. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

## 7. NORMA SEXTA. NORMAS PARTICULARES DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE

En esta norma se van a estudiar los diferentes elementos del inmovilizado intangible con sus características diferenciables en cuanto a costes, activación y amortizaciones.

Los apartados que se desarrollan son:

- Investigación y desarrollo.
- Propiedad industrial.
- Propiedad intelectual.
- Derechos de traspaso.
- Aplicaciones informáticas.
- Concesiones administrativas.
- Contratos de franquicia.
- Derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Vamos ahora a estudiar cada uno de ellos.

### 7.1. INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

#### 7.1.1. Concepto y requisitos para activar

En primer lugar se define la investigación y el desarrollo:

> «Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes, en los terrenos científico o técnico, como por ejemplo, la búsqueda, formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado».

La investigación se dirige a la obtención de nuevos conocimientos aplicándolos en la práctica para mejorar lo ya conocido. Según la Real Academia Española, «investigar» es llevar a cabo estrategias para descubrir algo.

El tratamiento contable de la investigación es el siguiente: en primer lugar, debe registrarse como un gasto, ya sea una investigación encargada a terceros, en cuyo caso se utilizaría la cuenta 620, «Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio», o una investigación realizada por la empresa con sus propios medios. Esta última se contabilizaría en las distintas cuentas de gastos incurridos para llevarla a cabo (personal, materiales, suministros, amortización de elementos del inmovilizado material y del inmovilizado intangible entre otros).

El siguiente paso es ver si se cumplen las condiciones que se mencionan a continuación:

a) El proyecto debe estar específicamente individualizado y el coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo. Es decir, no se investiga «en general», sino con proyectos concretos y para cada uno de ellos hay un presupuesto de costes.

b) Se puede establecer una relación estricta entre proyecto de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos. Se investiga con una intención concreta y los resultados obtenidos son el producto de esa intención, no es el resultado de algo aleatorio sino que tiene una finalidad concreta. La verificación del cumplimiento de esta condición se realiza de forma genérica si existen varias actividades interrelacionadas que persiguen el mismo objetivo.

Estas condiciones deben cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios durante los cuales se desarrolla el proyecto para poder proceder a su activación en la cuenta 200, «Investigación». La activación es voluntaria para la empresa. Esto implica que puede decidir imputar el gasto de investigación en un solo ejercicio o repartirlo entre varios ejercicios con un máximo de cinco. Hay que hacer mención a que la deducibilidad fiscal de la investigación no depende de la activación.

> «Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación a un plan o diseño en particular para la fabricación de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial, como por ejemplo, el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización de modelos y prototipos; o el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva».

El desarrollo implica aumentar, extender, agrandar, ampliar los logros obtenidos con la investigación hasta que se empiece la producción comercial. Se trata de poner a prueba los resultados de la investigación para ver si es factible su ulterior producción y comercialización.

Como en el caso de la investigación, los gastos de desarrollo deben ser contabilizados como gastos del ejercicio, dependiendo de si se han realizado por terceros o lo han sido por la propia empresa. Una vez están registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias debe decidirse si deben contabilizarse como un activo. Para ello, deben cumplir todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) Que exista un proyecto específico e individualizado que permita valorar de forma fiable el desembolso atribuible a la realización del proyecto.

b) Los costes de cada proyecto deben estar claramente asignados, distribuidos e imputados temporalmente.

c) En cualquier momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto independientemente de que la empresa vaya a explotar por sí misma el proyecto como si tiene previsto venderlo una vez esté terminado (esto último, siempre y cuando haya mercado).

d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.

e) Debe disponerse de financiación para finalizar los distintos proyectos. Debe disponerse de los recursos técnicos adecuados para terminar el proyecto y para usar o vender este inmovilizado intangible.

f) La intención de la empresa debe ser terminar el proyecto bien para explotarlo directamente o para venderlo.

El cumplimiento de las condiciones debe realizarse a lo largo de los ejercicios en los que se desarrolle el proyecto. Solo se pueden activar los gastos devengados a partir del momento en que se cumplan las condiciones. Si se han realizado gastos anteriormente a este momento, no pueden ser objeto de activación, aunque en ejercicios posteriores se cumplan las condiciones para activarlos.

### 7.1.2. Valoración de los proyectos

Si el proyecto se ha encargado a otras empresas, se valorará por su precio de adquisición, o lo que es lo mismo, por el importe facturado por la empresa encargada de realizar la investigación y el desarrollo.

Si el proyecto se realiza con los medios de la empresa, se valorará por su coste, incluyendo tanto los costes directamente imputables como los costes indirectos que razonablemente afecten a las actividades necesarias para ejecutar la investigación y el desarrollo.

Los costes directos son:

a) Costes de personal afecto a las actividades de investigación y desarrollo.

b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios utilizados.

c) Las amortizaciones de los elementos de inmovilizado tanto material como intangible.

Entre los costes no se incluirán los costes de subactividad (los que tiene la empresa por no estar trabajando a pleno rendimiento) ni los de estructura general de la empresa.

La Resolución excluye a los gastos financieros en los proyectos de investigación, aunque estos pudieran tener una duración superior a un año. Nada dice sobre el desarrollo, por lo que se presume la activación de gastos financieros si se dan los requisitos para ello.

En los proyectos de desarrollo la imputación de costes se hará hasta que finalice el proyecto y siempre que se cumplan las condiciones de activación mencionadas anteriormente.

Los costes de los proyectos de desarrollo podrán formar parte del coste de la propiedad industrial. No así los de los proyectos de investigación. Para que se incluyan dentro del coste de la propiedad industrial es necesario pagar las tasas para realizar la inscripción y obtener la patente o un derecho de carácter similar.

Si la empresa desarrollase con sus propios medios otros activos intangibles (aplicaciones informáticas), los criterios de la investigación y desarrollo serán utilizados para tratar contablemente de forma correcta estas fases en la obtención del activo intangible final.

Los gastos de desarrollo activados no incluyen en ningún caso los gastos de investigación en los que se haya incurrido en primer lugar.

Si no se puede distinguir la fase de investigación de la de desarrollo en un proyecto desarrollado internamente, todos los gastos que se hayan producido se considerarán como gastos de investigación.

**EJEMPLO 9. Activación de gastos de I+D**

Una empresa del sector alimentario encarga al IQS (Instituto Químico de Sarriá) la investigación de una nueva técnica de conservación, que permita alargar el periodo de caducidad de su producto.

Los costes y los resultados se detallan a continuación:

| | Ejercicio | Coste | Informes |
|---|---|---|---|
| Investigación | 2013 | 60.000 | No se han obtenido resultados positivos. |
| | 2014 | 150.000 | Informe viable, éxito técnico y se va a informar en la memoria. |
| | 01-07-2015 (Finaliza) | 50.000 | Éxito en la investigación y se inicia la etapa de desarrollo. |

.../...

.../...

.../...

| | Ejercicio | Coste | Informes |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| **Desarrollo** | 31-12-2015 | 40.000 | Informe favorable, pero existen problemas para financiar el proyecto. |
| | 01-10-2016 | 100.000 | A finales de julio finaliza la etapa de desarrollo con éxito y se empieza a utilizar en la producción a partir del 1 de octubre. |
| **Patentar** | 01-04-2017 | 25.000 | Coste de inscribir en el Registro de Patentes y Marcas. |

La sociedad siempre que sea posible opta por activar los gastos de I+D.

La etapa de investigación se amortiza por el periodo máximo que permite la normativa contable. La fase de desarrollo se amortiza en el plazo de 10 años, periodo en el que se estima que se va a aplicar la nueva tecnología. Una vez esté patentado se considera que aportará ingresos durante 12 años.

*Se pide:*

Contabilizar las operaciones anteriores hasta el cierre de 2017.

**Solución**

*Ejercicio 2013. Etapa de investigación*

Durante el ejercicio se han ido registrando como gasto las facturas que nos envía el IQS, en la cuenta 620, «Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio», pero al tener informes negativos no procede su activación. Los costes reducen el resultado del ejercicio.

*Ejercicio 2014. Etapa de investigación*

Igual que en el ejercicio anterior, las facturas de IQS figuran como gasto del ejercicio, pero los informes del proyecto son positivos en los aspectos técnico y económico. Además, la sociedad cumplirá con el requisito de informar en la memoria, por lo que opta por activar los gastos de este año.

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 200 | Investigación ..... | 150.000 | |
| 730 | Trabajos realizados para el inmovilizado intangible .... | | 150.000 |

*Ejercicio 2015. Finaliza la etapa de investigación y se inicia la fase de desarrollo*

01-07-2015. Se activan los costes de investigación de enero a junio:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 200 | Investigación ..... | 50.000 | |
| 730 | Trabajos realizados para el inmovilizado intangible .... | | 50.000 |

31-12-2015. Por la amortización de la investigación:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 35.000 | |
| 2800 | Amortización acumulada de investigación ..... | | 35.000 |

Fase 2014 (150.000/5 años) ..... 30.000 euros

Fase 2015 (50.000/5 años × 6/12) ..... 5.000 euros

35.000 euros

La Resolución establece que la amortización en la investigación se inicia a partir de su activación.

31-12-2015. Etapa de desarrollo en curso:

Aunque el proyecto es viable, como la empresa puede tener problemas para financiarlo, no se puede activar.

Los 40.000 euros son gasto del ejercicio 2015 y se han contabilizado en la cuenta 620, «Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio».

.../...

.../...

*Ejercicio 2016. Finaliza el desarrollo*

31-07-2016. Acaba el desarrollo con éxito:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 201 | Desarrollo ..... | 100.000 | |
| 730 | Trabajos realizados para el inmovilizado intangible .... | | 100.000 |

31-12-2016. Por la amortización de la investigación:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 40.000 | |
| 2800 | Amortización acumulada de investigación ..... | | 40.000 |

Fase 2014 (150.000/5 años) ..... 30.000 euros

Fase 2015 (50.000/5 años) ..... 10.000 euros

40.000 euros

31-12-2016. Por la amortización del desarrollo:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 2.500 | |
| 2801 | Amortización acumulada de desarrollo ..... (100.000/10 años × 3/12) (octubre-diciembre) | | 2.500 |

*Ejercicio 2017. Inscripción en el Registro de Patentes y Marcas*

01-04-2017. Inscripción en el Registro de la Propiedad Industrial:

Por la amortización del desarrollo de los meses de enero a marzo:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 2.500 | |

.../...

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 2801 | Amortización acumulada de desarrollo .....<br>(100.000/10 años × 3/12) (enero-marzo) | | 2.500 |

Por la inscripción:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 203 | Propiedad industrial ..... | 120.000 | |
| 2801 | Amortización acumulada de desarrollo ..... | 5.000 | |
| 201 | Desarrollo ..... | | 100.000 |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 25.000 |

31-12-2017. Por la amortización de la fase de investigación:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 40.000 | |
| 2800 | Amortización acumulada de investigación ..... | | 40.000 |

Fase 2014 (150.000/5 años) ..... 30.000 euros

Fase 2015 (50.000/5 años) ..... 10.000 euros

40.000 euros

31-12-2017. Por la amortización de la patente:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 7.500 | |
| 2803 | Amortización acumulada de propiedad industrial .....<br>(120.000/12 años × 9/12) (abril-diciembre) | | 7.500 |

### 7.1.3. Amortización de la investigación y el desarrollo

La Resolución aclara el momento de inicio de la amortización y si debe estar terminada o no la fase de investigación o la de desarrollo antes de iniciar el proceso de amortización.

En el caso de la investigación: los gastos activados deben amortizarse en un periodo máximo de cinco años. Si la vida útil fuese inferior, en el periodo de vida útil. La amortización debe hacerse de forma sistemática excepto en el caso de que existan dudas sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto. De existir dudas, debe reconocerse un gasto del ejercicio por el importe total de lo activado hasta la fecha. Para ello se utilizará la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible» que se incorpora en la cuenta de pérdidas y ganancias en el número 11, «Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado» formando parte del resultado de explotación del ejercicio.

La amortización de la investigación se realiza desde el momento en que se activen en el balance. Esto implica que si la activación se produce al cierre del ejercicio, se dotará la primera amortización en el ejercicio siguiente.

En el caso del desarrollo: los gastos activados deben amortizarse durante su vida útil de forma sistemática. El plazo debe ser, salvo prueba en contrario, no superior a cinco años.

La amortización se inicia en el caso del desarrollo desde el momento en el que se termine el proyecto. Por lo tanto, en el caso del desarrollo no puede darse la situación de una amortización escalonada según se va activando porque la Resolución obliga a terminar primero el desarrollo y a amortizar después.

**EJEMPLO 10. Abandono por falta de financiación de un proyecto de I+D**

En el balance de una empresa figuran los siguientes datos relacionados con un producto nuevo:

| | |
|---|---|
| (200) Investigación en curso ..... | 150.000 |
| (2800) Amortización acumulada de investigación ..... | (50.000) |

En el ejercicio actual se han invertido 60.000 euros, que están contabilizados como gasto del ejercicio.

La empresa tiene dificultades financieras que le obligan a replantearse el proyecto. Se aprueba no continuar con el mismo para centrar los esfuerzos en otro proyecto más avanzado.

.../...

.../...

*Se pide:*

Indicar si procede realizar anotación contable.

**Solución**

La Resolución y la norma de registro y valoración 6.ª del PGC establecen que si existen dudas sobre la viabilidad de un proyecto, los importes activados deben darse de baja registrando una pérdida del ejercicio.

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 2800 | Amortización acumulada de investigación ..... | 50.000 | |
| 670 | Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible ..... | 100.000 | |
| 200 | Investigación en curso ..... | | 150.000 |

Con relación a los 60.000 euros de este ejercicio, no son objeto de activación y aparecen en el libro diario como un gasto del ejercicio.

## 7.2. PROPIEDAD INDUSTRIAL

En la propiedad industrial se incluyen las patentes, ya sean de introducción o de invención, las marcas, los certificados de protección de los modelos de utilidad (es una invención en la forma de un objeto la cual mejora la utilidad o el efecto técnico de dicho objeto) y el diseño industrial entre otros.

Se valora por los costes incurridos al adquirir la propiedad o el derecho al uso siempre que este derecho deba registrarse en el activo. Si se adquiere a terceros se valora por el precio de adquisición. Si se ha desarrollado internamente, por el coste de producción de los gastos de desarrollo activados más el coste de la inscripción en el registro. Si esa propiedad industrial ha sido el resultado de una investigación, los gastos de investigación son independientes y no se incluyen como coste de la propiedad industrial.

El criterio de amortización será el de la vida útil que se dé a la explotación de lo registrado. No se tiene en cuenta como referencia de la vida útil la protección otorgada por el registro. Si no se sabe durante cuánto tiempo se va a explotar lo registrado, se le otorga vida indefinida y no se amortiza. En este caso, debe hacerse una prueba anual de deterioro de valor.

**EJEMPLO 11. Compra de una marca**

El 1 de octubre de 2013 la sociedad Lumen adquiere una marca por 180.000 euros más el 21 % de IVA. Se acuerda pagar al contado 60.000 euros más la totalidad del IVA y por el resto se acepta un pagaré de 126.000 euros con vencimiento a un año.

El activo tiene una vida indefinida y no se amortiza, pero se estima que el importe recuperable a finales de 2013 es de 150.000 euros. A finales del ejercicio 2014 el importe recuperable se eleva a 200.000 euros.

*Se pide:*

Registrar las operaciones hasta finales de 2014.

**Solución**

*01-10-2013*. Por la compra de la marca:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 203 | Propiedad industrial ..... | 180.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 37.800 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 217.800 |

Por el pago:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo (60.000 + 37.800) | 97.800 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 97.800 |

El saldo pendiente a fecha actual es 120.000 euros que se financian a un año. Se van a abonar 126.000 euros por lo que se aplica un tipo de interés que se calcula:

120.000 = 126.000/(1 + i) y despejando se obtiene una tasa de interés del 5 % anual.

*31-12-2013*. Ajustes al cierre:

Por el devengo de los intereses de octubre a diciembre:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 6624 | Intereses de deudas, otras empresas $\{120.000\,[(1,05)^{3/12} - 1]\}$ | 1.472,67 | |

.../...

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 1.472,67 |

Por el deterioro de valor:

Valor en libros de la marca ..... 180.000

Importe recuperable ..... 150.000

Deterioro de valor ..... 30.000

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 690 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible ..... | 30.000 | |
| 2903 | Deterioro de valor de propiedad industrial ..... | | 30.000 |

*01-10-2014*. Por el pago restante de la patente:

Por el devengo de los intereses de enero a septiembre:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 6624 | Intereses de deudas, otras empresas ..... [(120.000 × 0,05) – 1.472,67] | 4.527,33 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 4.527,33 |

Por el pago:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | 126.000 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 126.000 |

*31-12-2014*. Por el ajuste del deterioro:

Valor en libros de la marca (180.000 – 30.000) ..... 150.000

Importe recuperable ..... 200.000

.../...

.../...

Como el importe recuperable es superior al valor en libros, revierte el deterioro con el límite del coste, 180.000 euros. Por tanto revierte la totalidad del deterioro contabilizado en 2013: 30.000 euros.

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 2903 | Deterioro de valor de propiedad industrial ..... | 30.000 | |
| 790 | Reversión del deterioro del inmovilizado intangible ... | | 30.000 |

## 7.3. PROPIEDAD INTELECTUAL

Son derechos de carácter personal y patrimonial. El autor puede disponer y explotar de forma exclusiva la obra. Se incluyen creaciones originales literarias, artísticas o científicas. El título de la obra queda protegido también por la propiedad intelectual.

El autor de la propiedad intelectual tiene dos clases de derechos:

- El derecho moral, irrenunciable y no transmisible.
- El derecho de explotación de su obra que incluye los derechos de reproducción y de distribución.

En general, se utilizan iguales criterios y valoración que para la propiedad industrial, pero utilizando una cuenta distinta.

La Resolución del ICAC distingue dos casos:

1. Obra audiovisual.
2. Fondos editoriales.

Vamos a ver cada uno de ellos.

### 7.3.1. Obra audiovisual

Una obra audiovisual es una creación que comprende una serie de imágenes asociadas, con o sin sonido (cine, vídeo, fotografías, CD-Rom multimedia, diaporamas, gráficos) que va a ser mostrada mediante su proyección. Es independiente de su soporte material (película de nitrato, papel, lienzo, vídeo).

Se califica una producción audiovisual como un inmovilizado intangible si el objeto social de la empresa consiste en la explotación económica de la obra sin que haya una transferencia de los riesgos y beneficios asociados a la misma y se entienda que van a ser objeto de explotación por la propia empresa generándole beneficios económicos.

Si la obra audiovisual se ha encargado a otra empresa, se valorará por su precio de adquisición.

Si se ha realizado con medios propios, se valora por el coste de producción que incluirá: los costes de personal afecto a la producción, coste de materias primas, materias consumibles y servicios, amortizaciones del inmovilizado afecto, los costes indirectos que razonablemente puedan imputarse y el coste de registro y formalización de la obra.

No se deben incluir en el coste los gastos de comercialización (publicidad y promoción) ni los de la estructura general de la empresa.

La amortización de la obra se realizará durante el tiempo en que se espere que vaya a producir ingresos con regularidad. El momento de inicio es el de la calificación administrativa por edades. No obstante, en caso de que no se juzgara el momento de la calificación administrativa por edades como representativo de la generación de ingresos, se puede tomar como criterio la fecha del estreno comercial. Hay que tener en cuenta que antes del inicio del proceso de amortización deben contabilizarse las pérdidas por deterioro en su caso. Por ejemplo, antes del estreno de una película otra productora estrena en televisión una serie sobre el mismo tema.

La distribución de la obra se va a formalizar mediante distintos tipos de contratos, por lo que la obra es susceptible de fragmentación en diversos componentes (por ejemplo, una película que va a distribuirse para su proyección en salas cinematográficas, posteriormente va a ser objeto de pases en televisión y finalmente se va a proceder a su distribución videográfica) que son independientes a la hora de generar tesorería.

Teniendo en cuenta lo anterior, se debe analizar el tipo de contrato para facilitar la disposición de los derechos de proyección. Si la cesión tiene la forma de un contrato de arrendamiento financiero, debe darse de baja la parte proporcional del activo en proporción al valor razonable del componente cedido. Si la cesión tiene la forma de un contrato de arrendamiento operativo, el activo intangible permanecerá en el balance de situación de la empresa productora sin darlo de baja aunque sea parcialmente.

El plazo de amortización no podrá ser superior a cinco años salvo prueba en contrario. Deben justificarse en la memoria los motivos por los que se le otorga a la obra una vida útil superior.

El método de amortización debe tener en cuenta el patrón de consumo y la generación de ingresos. Por eso la Resolución prohíbe la utilización de un método de amortización creciente.

La obra audiovisual se califica como existencias cuando se posea para la venta o para consumo. Se calificará como producción en curso hasta que esté terminada y vaya a destinarse a la venta o consumo.

### 7.3.2. Fondos editoriales

El autor o sus herederos ceden al editor, a cambio de un precio, el derecho a reproducir la obra y su distribución. El editor asume el riesgo de esta tarea. El tratamiento contable de los derechos de autor (derecho a explotar una obra literaria) sigue los mismos criterios que los previstos para las obras audiovisuales.

El criterio de amortización tiene que tener en cuenta las expectativas de generación de ingresos por la venta de libros o descargas digitales. Se deben medir en unidades físicas. Hay que revisar el plan de amortización en función de las desviaciones que se produzcan entre las unidades que se tenía previsto vender y las que finalmente se vendan en cada ejercicio económico. Este cambio será prospectivo salvo que se demuestre que hubo un error en la previsión inicial.

Las existencias de libros no se amortizan, se deben regularizar según del método de valoración de la empresa, esto es, FIFO o precio medio ponderado.

**EJEMPLO 12. Derechos de autor**

Una editorial ha firmado con el autor de una novela los derechos de explotación tanto en formato libro como en *e-book*. El autor va a percibir 50.000 euros hoy y en los próximos tres años un 2 % de las ventas del libro.

Las ventas se estiman en 2 millones de ejemplares distribuidas de la siguiente forma: un 50 % el primer año, un 30 % el segundo año y el 20 % restante en el tercero. Del total de la previsión de ventas, un 30 % corresponden a ventas del libro en formato digital.

El precio de venta al público en formato papel es de 25 euros y si se descarga por internet, 10 euros.

El coste de editar un ejemplar es de 12 euros y en el primer año se han editado 900.000 ejemplares, de los que se han vendido 750.000 ejemplares. Las descargas en formato digital han sido 120.000 libros.

*Se pide:*

1. Contabilizar las operaciones anteriores si la tasa de actualización para los cálculos financieros es del 4 %.
2. Después del primer año y viendo cómo han ido las ventas, se deciden editar 250.000 libros más en formato papel. Estas unidades junto con el *stock* del que dispone constituyen las previsiones de ventas para el segundo año y último, ya que a partir del tercero los ejemplares que se vendan van a ser mínimos. Además, se reducirá 20 euros el precio del libro en formato papel. Las previsiones de descargas por internet del se-

.../...

.../...

gundo año son 200.000 ejemplares, ya que la editorial está haciendo una fuerte promoción de las ventas por internet.

Contabilizar el ajuste que proceda a finales del primer año.

**Solución**

Los derechos de explotación de la novela incluyen un pago contingente que va en función de las ventas del libro, cuya previsión se detalla a continuación:

| Año | Total | Formato papel | | | Digital | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Uds. | Ventas | Comisión | Uds. | Ventas | Comisión |
| 1 | 1.000.000 | 700.000 | 17.500.000 | 350.000 | 300.000 | 3.000.000 | 60.000 |
| 2 | 600.000 | 420.000 | 10.500.000 | 210.000 | 180.000 | 1.800.000 | 36.000 |
| 3 | 400.000 | 280.000 | 7.000.000 | 140.000 | 120.000 | 1.200.000 | 24.000 |

Por la compra de los derechos de autor:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 207 | Derechos de autor ..... | 817.467,00 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 50.000,00 |
| 5298 | Provisión a corto plazo pago contingente ..... [(350.000 + 60.000)/1,04] | | 394.230,77 |
| 148 | Provisión a largo plazo pago contingente [(210.000 + 36.000)/$1,04^2$] [(140.000 + 24.000)/$1,04^3$] ..... | | 373.236,23 |

Por los ajustes de cierre a finales del primer año:

*1. Pago de las comisiones de las ventas del primer año*

Por el efecto financiero:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 660 | Gastos financieros por actualización de provisiones ... (394.230,77 × 0,04) | 15.769,23 | |
| 5298 | Provisión a corto plazo pago contingente ..... | | 15.769,23 |

.../...

.../...

Por la liquidación de las comisiones: 750.000 libros formato papel × 25 euros × 2 % + 120.000 descargas × 10 euros × 2 % = 399.000 euros.

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 5298 | Provisión a corto plazo pago contingente ..... | 410.000 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 399.000 |
| 7958 | Exceso de provisión por pago contingente ..... | | 11.000 |

*2. Por la amortización de los derechos de autor*

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 408.733,50 | |
| 2807 | Amortización acumulada de derechos de autor ..... (817.467 × 50 %) | | 408.733,50 |

El criterio de amortización de los derechos de autor se fija en proporción a los ingresos previstos. En el primer año la previsión fue de un 50 % de las ventas totales.

*3. Por las existencias finales de novelas en formato papel*

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 350 | Productos terminados (libros) ..... [(900.000 − 750.000) × 12 euros] | 1.800.000 | |
| 712 | Variación de existencias de productos terminados ..... | | 1.800.000 |

*4. Modificación de las estimaciones de venta*

Los datos de los que disponemos al cierre y las nuevas estimaciones que figuran en el punto 2 del enunciado, nos llevan a recalcular el pago contingente y a modificar el criterio de amortización de los derechos de autor para el segundo año.

Estimación del pago contingente del segundo año:

| | |
|---|---|
| Ventas formato papel (400.000 ejemplares × 20 euros × 2 %) ..... | 160.000 |
| Ventas por internet (200.000 descargas × 10 euros × 2 %) ..... | 40.000 |
| Total ..... | 200.000 |

.../...

.../...

Por la actualización de los pagos del segundo y tercer año antes de ajustar el coste:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 660 | Gastos financieros por actualización de provisiones .... | 14.929,45 | |
| 148 | Provisión a largo plazo por pago contingente ..... (373.236,23 × 0,04) | | 14.929,45 |

Por la modificación del pago contingente:

| | |
|---|---|
| Saldo actual al cierre del primer año (373.236,23 + 14.929,45) ..... | 388.165,68 |
| Coste actualizado del nuevo pago (200.000/1,04) ..... | 192.307,69 |
| Reducción del coste ..... | 195.857,99 |

Por la reducción y reclasificación del pago contingente:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 148 | Provisión a largo plazo por pago contingente ..... (373.236,23 + 14.929,45) | 388.165,68 | |
| 5298 | Provisión a corto plazo por pago contingente ..... | | 192.307,69 |
| 207 | Derechos de autor ..... | | 195.857,99 |

El saldo de la cuenta 207, «Derechos de autor» después de modificar el pago contingente es de 817.467,00 (saldo inicial) – 408.733,50 (amortización primer año) – 195.857,99 (modificación del pago contingente) = 212.875,51 euros.

La cantidad anterior se amortizará íntegramente en el segundo ejercicio, puesto que es el último año para recuperar la inversión realizada por la editorial.

## 7.4. DERECHOS DE TRASPASO

El derecho de traspaso es la cesión de un local de negocio que realiza el arrendatario a un tercero. Es una operación que conlleva una contraprestación. El tercero se subroga en los derechos y obligaciones derivados del contrato de arrendamiento.

Solo pueden aparecer en el patrimonio de la empresa si se han adquirido a título oneroso.

Se amortizan teniendo en cuenta la duración del contrato de arrendamiento incluyendo las sucesivas prórrogas que pudieran acordarse en su caso. También pueden ser objeto de deterioro.

En el caso de pagarse una indemnización por parte del arrendador para que el arrendatario renuncie a sus derechos:

Si el arrendatario no tiene contabilizado en su patrimonio el activo intangible, cuando se dé el derecho a percibir la indemnización, esta se registrará en la cuenta 778, «Ingresos excepcionales».

Si el arrendatario tiene contabilizado en su patrimonio el activo intangible, este se da de baja por su valor contable y la diferencia entre el importe percibido o a percibir y el valor contable es el resultado de la operación. Puede ser un gasto, en cuyo caso se lleva a la cuenta 678, «Gastos excepcionales», o un ingreso, en cuyo caso se lleva a la cuenta 778, «Ingresos excepcionales».

El arrendador que paga una indemnización para rescindir el contrato de alquiler debe estimar si en la nueva situación del inmueble se van a generar ingresos suficientes como para cubrir el importe de la indemnización pagada más las cantidades necesarias para la generación de futuros ingresos (hacer las reparaciones necesarias, pintar, pagar facturas pendientes de suministros…). En caso de ser así, la cantidad pagada como indemnización no se lleva como gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio sino que se registra como un activo.

El activo anterior se amortizará durante su vida útil, la cual no podrá ser superior a la duración del nuevo contrato de alquiler que se firme sobre ese inmueble, teniendo en cuenta las posibles prórrogas que puedan firmarse una vez expirado el periodo inicial de arrendamiento.

Para poder proceder tal y como se ha especificado es necesario que:

- Se puedan cuantificar los ingresos netos a percibir con el nuevo contrato de alquiler.
- En conjunto la operación genere unos ingresos mayores comparados con los que generaba el anterior contrato de arrendamiento.

En el caso de que al pago de la indemnización no le siguiese una mayor generación de ingresos (por ejemplo, cuando se va a destinar el inmueble al propio uso o se va a regalar a un familiar), el importe pagado se registra en la cuenta 678, «Gastos excepcionales».

**EJEMPLO 13. Derechos de traspaso, reformas e indemnización**

El 1 de abril de 2013 se abona por el traspaso de un negocio 90.000 euros más el 21 % de IVA. A continuación se procede a realizar una serie de reformas en el local: tirar tabiques, instalar nuevos sistemas de iluminación, calefacción y aire acondicionado, cambiar pavi-

.../...

.../...

mento y puertas y pintar. Las obras tendrán una duración de 3 meses y un coste total de 24.000 euros más IVA. La inauguración de la tienda se producirá el 1 de julio.

El contrato de arrendamiento tiene un coste mensual de 2.400 euros más el 21 % de IVA. Al importe del alquiler hay que practicarle una retención del 21 %. Las rentas por alquiler se pagarán a partir del año que viene porque se ha acordado un periodo de carencia de un año. La duración del contrato de arrendamiento es de 6 años y se contempla la posibilidad de prorrogar 4 años más el contrato. El periodo de arrendamiento empieza a contar a partir del 1 de julio.

Se entregan 5.000 euros en concepto de fianza. Esta cantidad se devolverá al finalizar el contrato.

Existen dudas sobre si se va a ejercer la prórroga del contrato.

Las inversiones realizadas en el local tienen una vida útil de 10 años.

*Se pide:*

1. Registrar las operaciones correspondientes al ejercicio 2014 si la tasa de interés para actualizar la fianza es del 3 %.
2. El 1 de julio de 2015 el propietario del inmueble indemniza con 100.000 euros más el 21 % de IVA a la empresa arrendataria por rescindir el contrato y renunciar al traspaso.

   Registrar el cobro de la indemnización y la fianza.

**Solución**

*01-04-2013*. Por el pago del traspaso del local:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 205 | Derechos de traspaso ..... | 90.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 18.900 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 108.900 |

Por el pago:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | 108.900 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 108.900 |

.../...

.../...

Por el pago de la fianza:

Valor actual: $5.000/(1,03)^6 = 4.187,42$ euros

La norma de registro y valoración 9.ª apartado 5.6 del PGC regula que las fianzas deben registrarse por su valor razonable. El efecto financiero asociado se debe registrar como un pago anticipado por el arrendamiento.

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 260 | Fianzas constituidas a largo plazo ..... | 4.187,42 | |
| 480 | Gastos anticipados [(5.000 – 4.187,42)/6 años] ..... | 135,43 | |
| 269 | Anticipos a largo plazo pagados por arrendamiento ... {[(5.000 – 4.187,42)/6 años] × 5 años} | 677,15 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 5.000,00 |

Por la periodificación del alquiler durante el periodo de carencia:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 621 | Arrendamientos y cánones..... [(2.400 euros × 60 meses)/72 meses] | 2.000 | |
| 4109 | Acreedores, facturas pendientes de recibir ..... | | 2.000 |

El contrato de arrendamiento es por 6 años con una prórroga de 4 años. El enunciado indica que hay dudas de que se vaya a ejercer la prórroga. Por este motivo el gasto devengado durante el periodo de carencia se reparte linealmente entre los 6 años de duración del contrato de alquiler.

*01-07-2013.* Por la finalización de las obras de reforma del local:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 219 | Otro inmovilizado material ..... | 24.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 5.040 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 29.040 |

.../...

.../...

Por el pago:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | 29.040 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 29.040 |

*31-12-2013.* Ajustes de cierre:

Por la amortización del coste del traspaso:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 7.500 | |
| 2805 | Amortización acumulada de derechos de traspaso ..... [(90.000/6 años) × 6/12] | | 7.500 |

Los primeros tres meses desde el pago del derecho de traspaso se dedican a realizar las reformas. En ese periodo el local no produce ingresos por lo que no se amortiza. Además, el enunciado nos indica que ese periodo tampoco computa a efectos de la duración del contrato.

Por la amortización de la reforma del local:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 681 | Amortización del inmovilizado material ..... | 2.000 | |
| 2819 | Amortización acumulada de otro inmovilizado material [(24.000/6 años) × 6/12] | | 2.000 |

Por la actualización de la fianza:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 260 | Fianzas constituidas a largo plazo ..... | 62,35 | |
| 762 | Ingresos de créditos largo plazo ..... $\{4.187,42\ [(1,03)^{6/12} - 1]\}$ | | 62,35 |

.../...

.../...

Por el traspaso a gasto por arrendamiento:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 621 | Arrendamientos y cánones ..... | 67,72 | |
| 480 | Gastos anticipados [(5.000 – 4.187,42)/6 años × 6/12] ..... | | 67,72 |

*01-07-2015.* Por la renuncia al contrato de arrendamiento:

Por la actualización de la fianza:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 260 | Fianzas constituidas a largo plazo ..... | 65,17 | |
| 762 | Ingresos de créditos largo plazo {(4.187,42 + 62,35 + 127,49) $[(1,03)^{6/12} - 1]$} ..... | | 65,17 |

El importe de 127,49 se ha obtenido: (4.187,42 + 62,35) × 0,03 = 127,49.

Por el traspaso a gasto por arrendamiento del gasto anticipado:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 621 | Arrendamientos y cánones ..... | 67,72 | |
| 480 | Gastos anticipados [(5.000 – 4.187,42)/6 años × 6/12] ..... | | 67,72 |

Saldo de las cuentas abiertas con relación a la fianza:

| | |
|---|---|
| (260) Fianzas constituidas a largo plazo [4.187,42 × $(1,03)^2$] ..... | 4.442,43 |
| (480) Gastos anticipados (julio a diciembre 2015) ..... | 67,72 |
| (269) Anticipos a largo plazo por arrendamiento (4 años) ..... | 541,72 |
| Suma ..... | 5.051,87 |

El importe correspondiente a la cuenta 269, «Anticipos a largo plazo por arrendamiento» se obtiene: [(5.000 – 4.187,42/6) × 4] = 541,72.

.../...

.../...

Por la recuperación de la fianza:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 572 | Bancos, c/c ..... | 5.000,00 | |
| 659 | Otras pérdidas en gestión corriente ..... | 51,87 | |
| 260 | Fianzas constituidas a largo plazo ..... | | 4.442,43 |
| 480 | Gastos anticipados ..... | | 67,72 |
| 269 | Anticipos a largo plazo por arrendamiento ..... | | 541,72 |

Por la amortización del traspaso y las reformas de enero a junio de 2015:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 7.500 | |
| 2805 | Amortización acumulada de derechos de traspaso ..... [(90.000/6 años) × 6/12] | | 7.500 |

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 681 | Amortización del inmovilizado material ..... | 2.000 | |
| 2819 | Amortización acumulada de otro inmovilizado material [(24.000/6 años) × 6/12] | | 2.000 |

Por el cobro de la indemnización:

| | |
|---|---|
| Importe de la indemnización ..... | 100.000 |
| Valor en libros del traspaso (90.000 – 30.000) ..... | (60.000) |
| Valor en libros de las reformas (24.000 – 8.000) ..... | (16.000) |
| Resultado de la operación ..... | 24.000 |

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 543 | Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado | 121.000 | |

.../...

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 2805 | Amortización acumulada de derechos de traspaso ..... (90.000/6 años × 2 años) | 30.000 | |
| 2819 | Amortización acumulada de otro inmovilizado material [(24.000/6 años) × 2 años] | 8.000 | |
| 205 | Derechos de traspaso ..... | | 90.000 |
| 219 | Otro inmovilizado material ..... | | 24.000 |
| 477 | Hacienda Pública, IVA repercutido ..... | | 21.000 |
| 770 | Beneficios procedentes del inmovilizado intangible .... | | 24.000 |

Por el cobro:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 572 | Bancos, c/c ..... | 121.000 | |
| 543 | Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado | | 121.000 |

## 7.5. APLICACIONES INFORMÁTICAS

Es la propiedad o el derecho al uso de programas informáticos, tanto cuando se han adquirido a terceros como cuando han sido elaborados por la propia empresa. Se incluyen también los gastos de desarrollo de las páginas web si se van a utilizar durante varios ejercicios.

Los criterios de registro y de amortización son iguales a los de los gastos de desarrollo, pero en el caso de las páginas web lo mejor es considerar una vida útil con un corto intervalo de tiempo.

No se registran como mayor valor del activo y, por lo tanto, deben contabilizarse en las cuentas de gastos por naturaleza:

a) Los costes de modernización o modificación de aplicaciones informáticas o de páginas web. También son gasto el conjunto de operaciones que se realicen sobre una

página web cuando ya está en condiciones de funcionamiento. Solo se registrarán como activo las ampliaciones o mejoras del activo, es decir, aquellas que se realicen una vez iniciado el funcionamiento y sirvan para incrementar los beneficios económicos de la empresa.

b) Los costes de formación del personal para aplicar el sistema informático o la página web.

c) Los costes por consultas realizadas a otras empresas y revisiones globales de control.

d) Los costes de mantenimiento.

e) Los pagos realizados para desarrollar una página web con el objeto de promocionar y anunciar los productos o servicios de la empresa.

**EJEMPLO 14. Aplicaciones informáticas**

La empresa XX ha contratado los servicios de un programador informático para que le diseñe su nueva página web. La factura por el servicio realizado tiene un importe de 42.000 euros más IVA al 21 %. Al ser el programador un profesional independiente hay que aplicarle una retención por IRPF del 21 %. El servicio se paga a los dos meses.

El coste de la página web antigua fue de 30.000 euros y estaba amortizada en un 85 %. Una vez se dispone de la nueva página web se da de baja la antigua.

La entrada en funcionamiento de la nueva página se produce el día 1 de abril de 2014 y tiene prevista una vida útil de 5 años.

Se contrata con el programador un servicio de mantenimiento anual por importe de 1.500 euros más IVA al 21 %. La retención por IRPF es del 21 %. El pago se realiza el mismo 1 de abril de 2014.

El 1 de julio de 2016 se vuelve a contratar los servicios del programador para que cree un videojuego al que se accede con un *link* que aparece en la página web de la empresa. Este videojuego permite a los clientes de la empresa ganar puntos que pueden canjear por productos de la empresa. Mientras se utiliza el videojuego, aparecen varios anuncios que permiten a la empresa obtener ingresos por su inserción en la pantalla. El coste de este servicio es de 16.500 euros más IVA al 21 %. Se aplica la retención por IRPF.

*Se pide:*

Contabilizar las operaciones que se desprendan de la información anterior hasta el 31 de diciembre de 2016. El contrato de mantenimiento incrementa su precio un 5 % anual.

.../...

.../...

**Solución**

*01-04-2014*. Por la recepción de la página web:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 206 | Aplicaciones informáticas ..... | 42.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 8.820 | |
| 4751 | Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas | | 8.820 |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 42.000 |

Por la baja de la página web antigua:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 2806 | Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .. (30.000 × 85 %) | 25.500 | |
| 670 | Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible ..... | 4.500 | |
| 206 | Aplicaciones informáticas ..... | | 30.000 |

Por el servicio de mantenimiento:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 622 | Reparaciones y conservación ..... | 1.500 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 315 | |
| 4751 | Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas | | 315 |
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios ..... | | 1.500 |

Debe contabilizarse como un gasto del ejercicio.

*01-06-2014*. Por el pago de la página web:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | 42.000 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 42.000 |

.../...

.../...

*31-12-2014*. Por la amortización de la página web:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 6.300 | |
| 2806 | Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .. (42.000/5 × 9/12) | | 6.300 |

Por la periodificación del contrato de mantenimiento:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 480 | Gastos anticipados ..... | 375 | |
| 622 | Reparaciones y conservación (1.500 × 3/12) ..... | | 375 |

*31-03-2015*. Por la periodificación del gasto pagado en 2014 pero devengado en 2015:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 622 | Reparaciones y conservación ..... | 375 | |
| 480 | Gastos anticipados ..... | | 375 |

*01-04-2015*. Por el pago del contrato de mantenimiento correspondiente al segundo año:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 622 | Reparaciones y conservación (1.500 × 1,05) ..... | 1.575,00 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 330,75 | |
| 4751 | Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas | | 330,75 |
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios ..... | | 1.575,00 |

*31-12-2015*. Por la amortización de la página web:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 8.400 | |

.../...

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 2806 | Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .. (42.000/5) | | 8.400 |

Por la periodificación del contrato de mantenimiento:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 480 | Gastos anticipados ..... | 393,75 | |
| 622 | Reparaciones y conservación (1.575 × 3/12) ..... | | 393,75 |

*31-03-2016*. Por la periodificación del gasto pagado en 2015 pero devengado en 2016:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 622 | Reparaciones y conservación ..... | 393,75 | |
| 480 | Gastos anticipados ..... | | 393,75 |

*01-04-2016*. Por el pago del contrato de mantenimiento correspondiente al segundo año:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 622 | Reparaciones y conservación (1.575 × 1,05) ..... | 1.653,75 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 347,29 | |
| 4751 | Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas | | 347,29 |
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios ..... | | 1.653,75 |

*01-07-2016*. Por el pago por la ampliación de la página web:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 206 | Aplicaciones informáticas ..... | 16.500 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 3.465 | |
| | | | .../... |

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 4751 | Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas | | 3.465 |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 16.500 |

Se registra como mayor valor del activo intangible porque se realiza después de haber iniciado el funcionamiento e incrementa los beneficios de la empresa. Cumple los requisitos para considerarse una ampliación.

*31-12-2016*. Por la amortización de la página web:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 11.400 | |
| 2806 | Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .. [42.000/5 + (16.500/33 × 6)] | | 11.400 |

Vida útil pendiente de la página web: 5 × 12 meses – 9 meses (2014) – 12 meses (2015) – – 6 meses (2016) = 33 meses.

Por la periodificación del contrato de mantenimiento:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 480 | Gastos anticipados ..... | 413,44 | |
| 622 | Reparaciones y conservación (1.653,75 × 3/12) ..... | | 413,44 |

Cuando la empresa adquiere un inmovilizado material que incluye un programa informático, se debe evaluar cuál de los dos tiene un peso más significativo a efectos de calificar el activo. La amortización puede realizarse identificando cada uno de los componentes y asignándole una vida útil distinta en el caso de que no coincidan.

## 7.6. CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Una concesión administrativa es un acto por el que una entidad de derecho público transfiere a una empresa privada la gestión de un servicio público o el disfrute privativo de un bien de dominio público.

El tratamiento que se da en la Resolución excluye a las concesiones administrativas de infraestructuras públicas. Los concesionarios de estas infraestructuras se rigen por su propia normativa, constituida por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Las concesiones administrativas figuran en el activo del balance y se valoran por el importe total de los gastos necesarios para su obtención. Se amortizan durante el periodo concesional.

Los pagos anuales que deban hacerse al cedente en virtud del acuerdo de concesión no son mayor valor del activo, sino que deben registrarse en la cuenta 621, «Arrendamientos y cánones». Sin embargo, si a la vista de las características del acuerdo existiese un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material, deberían actualizarse los pagos anuales y añadirse al valor inicial desembolsado.

En muchas concesiones administrativas hay elementos de inmovilizado material que están afectos a la concesión. Frecuentemente la empresa concesionaria debe realizar inversiones en estos activos como un requisito más del acuerdo concesional. Los criterios a seguir son los siguientes:

a) La inversión inicial y las sucesivas renovaciones si tienen una vida útil inferior al periodo concesional, se amortizarán según su vida útil.

b) Para recoger como un gasto sistemático la recuperación total de la última renovación con una vida económica que supera el periodo que resta de concesión, se registrará un inmovilizado intangible y una provisión por el mismo importe, en el momento inicial. El valor será igual (en términos financieros) al que figuraría, al expirar el periodo concesional, en el balance de situación de no tener que revertir el activo a la Administración. La actualización se hace desde la fecha en la que se realiza la última inversión.

c) Los cambios en el activo intangible y en la provisión se tratan igual que en el caso de los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado material de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, relativa al inmovilizado material y a las inversiones inmobiliarias.

d) El inmovilizado intangible se amortiza en el plazo de la concesión y el método de amortización utilizado es el lineal, salvo que pueda asignarse un método de amortización en función de la demanda estimada del servicio público en unidades físicas.

e) La provisión que surge como contrapartida del inmovilizado intangible se actualiza cada año hasta la fecha en que se cancele. Para actualizar, utilizaremos la cuenta 660, «Gastos financieros por actualización de provisiones».

f) La diferencia entre la provisión registrada en el pasivo del balance y el importe a pagar en la última renovación se registrará con los criterios generales, esto es, si la provisión es insuficiente, la diferencia de valor incrementa el valor del inmovilizado material. Si la provisión es excesiva, surge un exceso de provisión que se lleva a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

**EJEMPLO 15. Concesiones administrativas**

La empresa Todolimpio, SA es la empresa concesionaria del mantenimiento, conservación y vigilancia de zonas verdes, áreas de juegos infantiles, elementos de mobiliario urbano, fuentes públicas y otros elementos de infraestructura urbana del municipio Isla de las Salinas. La concesión administrativa la ganó en concurso público con un coste total de 200.000 euros. En la fase de la licitación realizó un depósito de 40.000 euros que luego se descontó del importe final por el que obtuvo la concesión.

El periodo concesional es de 10 años a contar desde el 1 de enero de 2014, debiendo revertir al Ayuntamiento de Isla de las Salinas los inmovilizados materiales que utilice Todolimpio, SA durante el periodo concesional.

La empresa concesionaria debe construir un cobertizo con capacidad para dos camiones de limpieza y el resto de maquinaria necesaria para llevar a cabo las tareas de mantenimiento así como las herramientas de jardinería.

El camión con los cepillos para barrer y aspirar tiene un coste de 60.000 euros y el camión cisterna tiene un coste de 75.000 euros. La vida útil del camión con cepillos es de ocho años y la del camión cisterna, 12 años. Al principio del año 9 deberá comprarse un nuevo camión con cepillos con un coste estimado de 66.000 euros y la misma vida útil que el comprado en primer lugar.

Además, la empresa compra herramientas de jardinería por importe de 25.000 euros. Estas herramientas, individualmente consideradas, tienen escaso valor y vidas útiles muy diversas, por lo que se decide utilizar un método de regularización en lugar de considerar una amortización individual.

El cobertizo tiene un coste de 90.000 euros y una vida útil estimada de 20 años. Finalmente, la empresa concesionaria ha decidido no construirlo con sus propios medios y adquirir una construcción prefabricada que ofrece las garantías de durabilidad exigidas en las condiciones del contrato de concesión.

Todas las adquisiciones que realiza la empresa deben incorporar un IVA del 21 %. Los pagos correspondientes a los inmovilizados adquiridos se realizarán durante el ejercicio 2014, excepto el utillaje que se paga mediante transferencia bancaria en el momento de la compra.

Si fuera necesario realizar algún cálculo de carácter financiero, la tasa de interés que debe utilizarse es el 6,5 %.

El 31 de diciembre de 2021 se compra el nuevo camión con cepillos pagando 68.000 euros más IVA al 21 %.

*Se pide:*

1. Registro del depósito en fecha 1 de abril de 2013.
2. Contabilización de la obtención de la concesión administrativa el día 1 de octubre de 2013.

.../...

.../...

3. Registro de las adquisiciones de los inmovilizados.
4. Contabilizar la obligación de reponer el camión con cepillos una vez haya finalizado la vida útil del comprado en primer lugar con fecha 1 de enero de 2014.
5. Contabilización de las operaciones durante 2014. Durante el ejercicio se han realizado compras de utillaje por importe de 3.000 euros más IVA al 21 % y las existencias finales de utillaje han sido de 26.500 euros.
6. Contabilizar lo que proceda a 31 de diciembre de 2021. El consumo del utillaje durante el ejercicio 2021 ha sido de 1.240 euros.

**Solución**

*1. Registro del depósito en fecha 1 de abril de 2013*

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 566 | Depósitos constituidos a corto plazo ..... | 40.000 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 40.000 |

*2. Contabilización de la obtención de la concesión administrativa el día 1 de octubre de 2013*

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 202 | Concesiones administrativas ..... | 200.000 | |
| 566 | Depósitos constituidos a corto plazo ..... | | 40.000 |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 160.000 |

*3. Registro de las adquisiciones de los inmovilizados con fecha 1 de octubre de 2013*

Por la copra de los camiones:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 2131 | Maquinaria, camión con cepillos ..... | 60.000 | |
| 2132 | Maquinaria, camión cisterna ..... | 75.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 28.350 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 163.350 |

.../...

.../...

Por la compra del cobertizo prefabricado:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 211 | Construcciones ..... | 90.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 18.900 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 108.900 |

Por la compra del utillaje:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 214 | Utillaje ..... | 25.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 5.250 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 30.250 |

Por el pago del utillaje:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | 30.250 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 30.250 |

*4. Contabilizar la obligación de reponer el camión con cepillos una vez haya finalizado la vida útil del comprado en primer lugar con fecha 1 de enero de 2014*

Cálculo de la obligación de renovar el camión con cepillos para utilizarlo durante los dos últimos años de la concesión:

Valor contable que tendrá al finalizar la concesión el camión con cepillos ..... 49.500
[66.000 – 66.000/8 × 2 = 66.000 – 16.500]

Actualización del valor contable del camión a 1 de enero de 2014 ..... 29.909,44
[49.500 × $(1{,}065)^{-8}$]

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 207 | Activo intangible para reversión ..... | 29.909,44 | |
| 148 | Provisión por activo a revertir ..... | | 29.909,44 |

.../...

.../...

*5. Contabilización de las operaciones durante 2014. Durante el ejercicio se han realizado compras de utillaje por importe de 3.000 euros más IVA al 21 % y las existencias finales de utillaje han sido de 26.500 euros*

Por el pago de las deudas por la compra del inmovilizado:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... (163.350 + 108.900) | 272.250 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 272.250 |

Por la compra del utillaje:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 214 | Utillaje ..... | 3.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 630 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 3.630 |

Por el pago del utillaje:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | 3.630 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 3.630 |

Por los ajustes a registrar con fecha 31 de diciembre.

Dotación a la amortización de la concesión administrativa:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 20.000 | |
| 2802 | Amortización acumulada de concesiones administrativas (200.000/10) | | 20.000 |

.../...

.../...

Por la amortización de los camiones:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 681 | Amortización del inmovilizado material ..... | 15.000 | |
| 28131 | Amortización acumulada de maquinaria, camión con cepillos (60.000/8) ..... | | 7.500 |
| 28132 | Amortización acumulada de maquinaria, camión cisterna (75.000/10) ..... | | 7.500 |

El camión con cepillos tiene una vida útil inferior a la de la concesión, por lo que debe amortizarse según su vida útil. El camión cisterna tiene una vida útil superior al periodo concesional por lo que se amortiza en función de este último.

Por la amortización del cobertizo:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 681 | Amortización del inmovilizado material ..... | 9.000 | |
| 2811 | Amortización acumulada de construcciones (90.000/10) | | 9.000 |

Lo mismo ocurre con el cobertizo, se amortiza en función del periodo concesional.

Por la amortización del coste de reponer los activos para que reviertan al final de la concesión:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 2.990,94 | |
| 2807 | Amortización acumulada de activo intangible para reversión (29.909,44/10) ..... | | 2.990,94 |

Por la actualización de la provisión:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 660 | Gastos financieros por actualización de provisiones .... (29.909,44 × 0,065) | 1.944,11 | |

.../...

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 148 | Provisión por activo a revertir ..... | | 1.944,11 |

Por la regularización del utillaje:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 659 | Otras pérdidas de gestión corriente ..... | 1.500 | |
| 214 | Utillaje (25.000 + 3.000 – 26.500) ..... | | 1.500 |

*6. Contabilizar lo que proceda a 31 de diciembre de 2021. El consumo del utillaje durante el ejercicio 2021 ha sido de 1.240 euros*

Dotación a la amortización de la concesión administrativa:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 20.000 | |
| 2802 | Amortización acumulada de concesiones administrativas (200.000/10) ..... | | 20.000 |

Por la amortización de los camiones:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 681 | Amortización del inmovilizado material ..... | 15.000 | |
| 28131 | Amortización acumulada de maquinaria, camión con cepillos (60.000/8) ..... | | 7.500 |
| 28132 | Amortización acumulada de maquinaria, camión cisterna (75.000/10) ..... | | 7.500 |

Por la amortización del cobertizo:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 681 | Amortización del inmovilizado material ..... | 9.000 | |
| 2811 | Amortización acumulada de construcciones (90.000/10) | | 9.000 |

.../...

.../...

Por la amortización del coste de reponer los activos para que reviertan al final de la concesión:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 2.990,94 | |
| 2807 | Amortización acumulada de activo intangible para reversión (29.909,44/10) ..... | | 2.990,94 |

Por la actualización de la provisión: $29.909,44 \times (1,065)^7 = 46.478,87$

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 660 | Gastos financieros por actualización de provisiones ..... (46.478,87 × 0,065) | 3.021,13 | |
| 5298 | Provisión por activo a revertir a corto plazo ..... | | 3.021,13 |

Por la regularización del utillaje:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 659 | Otras pérdidas de gestión corriente ..... | 1.240 | |
| 214 | Utillaje ..... | | 1.240 |

Por la baja del camión con cepillos:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 28131 | Amortización acumulada de maquinaria, camión con cepillos ..... | 60.000 | |
| 2131 | Maquinaria, camión con cepillos ..... | | 60.000 |

Por la compra del nuevo camión con cepillos:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 2131 | Maquinaria, camión con cepillos ..... | 18.500 | |

.../...

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 5298 | Provisión por activo a revertir a corto plazo ..... | 49.500 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 14.280 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 82.280 |

Por el pago del nuevo camión con cepillos:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | 82.280 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 82.280 |

## 7.7. CONTRATOS DE FRANQUICIA

La franquicia es la práctica de utilizar el modelo de negocio de otra persona. Es un contrato por el que una empresa (franquiciador) cede a otra (franquiciado) el derecho a la explotación de una franquicia (sobre un negocio o una actividad mercantil) que el franquiciador desarrollaba de forma exitosa. El objeto es la comercialización de productos o servicios en un mercado determinado a cambio de una contraprestación ya sea directa o indirecta.

La franquicia incluye, al menos:

a) El uso de una denominación o rótulo común, o derechos de propiedad industrial o intelectual. Los locales tienen decoración uniforme así como los elementos de transporte.

b) El franquiciador instruye al franquiciado en unos conocimientos técnicos o un saber hacer propio.

c) El franquiciador presta al franquiciado continuamente asistencia comercial y/o técnica durante el acuerdo. También supervisa la actividad del franquiciado.

El importe del pago inicial se registra como un inmovilizado intangible.

Los pagos anuales a lo largo de la vida del contrato no se incluyen como mayor valor del inmovilizado intangible actualizándolos, sino que se registran como un gasto del ejercicio en el que

se devenguen. Solo se incluirán por su valor actual si se considera que el contrato tiene el fondo económico de un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material.

La amortización del derecho se realizará durante el periodo de franquicia teniendo en cuenta las posibles prórrogas que pudieran acordarse. En el caso de que a lo largo de la vida útil se estimase que no va a ser posible recuperar la inversión realizada, se deberá dotar el correspondiente deterioro de valor.

**EJEMPLO 16. Contratos de franquicia**

La empresa Gestis, SA ha decidido iniciar una franquicia con la marca Integral Dinamik para explotar un gimnasio aprovechando que se trata de un nuevo concepto de gimnasios para la «salud, el bienestar físico y emocional» de sus socios, apoyándose en un grupo de profesionales con más de 25 años de experiencia en el sector, y con un concepto innovador de gimnasios para toda la familia puesto que, entre otras actividades, tienen un programa específico para tratar la obesidad infantil.

Los datos financieros a tener en cuenta son:

- La inversión inicial mínima es de 75.000 euros más IVA.
- El canon de entrada es de 28.000 euros más IVA. Se paga mediante transferencia bancaria.
- El *royalty*: 5 %. Se paga trimestralmente.
- Canon de publicidad: 3 %. Se paga semestralmente.
- Metros del local: 250 $m^2$.
- Características del local: centros comerciales, calles principales a nivel de calle.

Gestis, SA ha realizado una inversión en máquinas de entrenamiento cardiovasculares, de flexibilidad y de estiramientos por importe de 44.000 euros más IVA, con una vida útil de 5 años.

El local en el que se va a desarrollar la actividad está alquilado y ha sido necesario remodelarlo para poder ubicar en él los vestuarios. La inversión en este caso ha supuesto un importe de 68.000 euros más IVA. El alquiler tiene una duración de 10 años.

Además, se ha instalado una sauna, una bañera de hidromasaje y una cabina de rayos UVA con un coste total de 27.000 euros más IVA. La vida útil es de cuatro años.

El alquiler del local supone un pago de 3.000 euros al mes. IVA al 21 % y retención del 21 %.

.../...

.../...

Toda la instalación está en condiciones de funcionar desde el 1 de septiembre de 2013.

Las ventas (mensualidades cobradas a los abonados) durante 2013 han sido las siguientes:

| | |
|---|---|
| Septiembre ..... | 14.500 |
| Octubre ..... | 21.000 |
| Noviembre ..... | 28.200 |
| Diciembre ..... | 34.000 |

Todos los inmovilizados se pagarán durante 2014.

La franquicia se ha contratado por un periodo de cinco años prorrogables por otros cinco. A la vista de los clientes captados, en Gestis, SA se cree que se ejercerá la prórroga.

*Se pide:*

Contabilizar lo que proceda hasta el 31 de diciembre de 2013.

**Solución**

Por el canon de entrada:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 208 | Derechos de franquicia ..... | 28.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 5.880 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 33.880 |

Por el pago:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | 33.880 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 33.880 |

.../...

.../...

Por la compra de las máquinas:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 213 | Maquinaria ..... | 44.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 9.240 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 53.240 |

Por las obras en el local arrendado:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 219 | Otro inmovilizado material ..... | 68.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 14.280 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 82.280 |

Por el alquiler de cada mes:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 6210 | Arrendamientos y cánones, alquiler ..... | 3.000 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 630 | |
| 4751 | Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas | | 630 |
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios ..... | | 3.000 |

Por el pago:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios ..... | 3.000 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 3.000 |

Por la adquisición de la sauna, la bañera y la cabina:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 215 | Otras instalaciones ..... | 27.000 | |

.../...

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 5.670 | |
| 523 | Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... | | 32.670 |

Por los ingresos mensuales (este asiento se repetirá cada mes con los ingresos correspondientes al mismo):

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 430 | Clientes ..... | 17.545 | |
| 705 | Prestaciones de servicios ..... | | 14.500 |
| 477 | Hacienda Pública, IVA repercutido ..... | | 3.045 |

*30-11-2013*. Por el devengo y pago del *royalty*:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 621 | Arrendamientos y cánones [(14.500 + 21.000 + 28.200) × 5 %] | 3.185,00 | |
| 472 | Hacienda Pública, IVA soportado ..... | 668,85 | |
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios ..... | | 3.853,85 |

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios ..... | 3.853,85 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 3.853,85 |

*31-12-2013*. Por las dotaciones a la amortización:

Amortización del derecho de franquicia:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado intangible ..... | 933,33 | |
| | | | .../... |

.../...

.../...

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 2808 | Amortización acumulada de los derechos de franquicia (28.000/10 × 4/12) | | 933,33 |

Amortización de los aparatos de *fitness*:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 681 | Amortización del inmovilizado material ..... | 2.933,33 | |
| 2813 | Amortización acumulada de maquinaria (44.000/5 × 4/12) | | 2.933,33 |

Amortización de las obras realizadas en el local arrendado:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 681 | Amortización del inmovilizado material ..... | 2.266,67 | |
| 2819 | Amortización acumulada de otro inmovilizado material (68.000/10 × 4/12) | | 2.266,67 |

Por la amortización de la sauna, bañera y cabina:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 680 | Amortización del inmovilizado material ..... | 1.800 | |
| 2815 | Amortización acumulada de otras instalaciones ..... (27.000/5 × 4/12) | | 1.800 |

Por el devengo del *royalty*:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 6211 | Arrendamientos y cánones, *royalty* (34.000 × 5 %) ..... | 1.700 | |
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios ..... | | 1.700 |

No se ha devengado el IVA porque se trata de una operación de tracto sucesivo y no es exigible aún la parte correspondiente al precio.

.../...

.../...

Por el devengo del canon de publicidad:

El importe es el siguiente: (14.500 + 21.000 + 28.200 + 34.000) × 3 % = 2.931.

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 6212 | Arrendamientos y cánones, publicidad ..... | 2.931 | |
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios ..... | | 2.931 |

## 7.8. DERECHOS DE EMISIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO

Los derechos de emisión de gases de efecto de invernadero solo pueden asignarse por subasta o de forma gratuita transitoria a partir de la nueva normativa que rige estos derechos desde el 1 de enero de 2013. A partir de esta fecha, la subasta será la forma básica de asignación.

Los mercados de negociación de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero se han ido desarrollando con la aparición de instrumentos equivalentes para liberar emisiones, como los certificados de reducción de emisiones.

A la espera de la normativa internacional para su tratamiento contable, la Resolución del ICAC establece una normativa transitoria distinguiendo entre los derechos de emisión de gases de efecto invernadero adjudicados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo (que serán tratados como un inmovilizado intangible), los derechos de emisión adquiridos con la finalidad de ser vendidos (que se tratarán como existencias) y los contratos vinculados a los derechos (que se tratarán como un instrumento financiero).

Los apartados a desarrollar son los siguientes:

1. Valoración inicial.
2. Valoración posterior.
3. Reconocimiento y valoración del gasto asociado a las emisiones.

### 7.8.1. Valoración inicial

Se valoran por su precio de adquisición en el momento inicial.

Si se trata de derechos por los que no se satisface contraprestación o se satisface una contraprestación inferior a su valor de mercado debe registrarse un ingreso imputado directamente al patrimonio neto al comienzo del ejercicio económico. Este ingreso se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se vaya realizando la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

### 7.8.2. Valoración posterior

Los derechos de emisión no se amortizan pero sí se deterioran en su caso.

Se dan de baja del balance cuando se transmitan a terceros, cuando se entreguen o cuando caduquen (tienen cinco años de vigencia).

### 7.8.3. Reconocimiento y valoración del gasto asociado a las emisiones

Se reconoce un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y una provisión puesto que existe incertidumbre sobre su importe.

La provisión figura en el pasivo del balance hasta que la empresa tenga que entregar los derechos.

La amortización de los derechos ha sido sustituida por la contabilización del gasto a medida que se van emitiendo los gases. Podría utilizarse una cuenta del subgrupo 62, «Gastos por emisión de gases de efecto invernadero» y debe incluirse en el apartado 7, «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que el importe fuese significativo, en cuyo caso se crearía una partida dentro de la rúbrica 7.

La provisión figurará en el epígrafe «Provisiones a corto plazo» en el pasivo corriente del balance utilizando la cuenta 59, «Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero», creándose una partida dentro del pasivo corriente si el importe fuera significativo.

El importe por el que se registrará el gasto y la provisión se calculará considerando que la obligación se va a cancelar en primer lugar mediante los derechos de emisión asignados. Estos derechos se imputarán a las emisiones en proporción a las emisiones previstas en el periodo total para el que se hayan asignado.

A continuación, se tendrán en cuenta los restantes derechos de emisión que figuren en el activo del balance de la empresa. El gasto por estos derechos se cuantifica según el criterio del precio medio ponderado.

Si por la cantidad de emisión de gases que realiza la empresa fuese necesario adquirir o generar derechos de emisión porque no tiene suficientes con los que le han asignado más los que tenía en el activo, se debe incluir también el gasto asociado al déficit de derechos. Este gasto es un gasto estimado.

La provisión y la baja del inmovilizado intangible se realizan en el ejercicio siguiente, cuando se comunique la cancelación de los derechos al registro administrativo.

En el caso de que los derechos de emisión de gases de efecto invernadero se adquiriesen con la finalidad de su venta se registrarán de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 10.ª del PGC relativa a las existencias.

No obstante, puede darse el caso de que en el momento de la adquisición no esté suficientemente determinado su destino. En el momento inicial se registrarán como un inmovilizado intangible y si cambia el destino, se reclasificarán a una cuenta de existencias.

Si se tienen contratos con el propósito de recibir o entregar derechos de emisión, el criterio a seguir para contabilizarlos es el de la norma de registro y valoración 9.ª del PGC relativa a los instrumentos financieros. Concretamente, su apartado 5.4, «Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero».

Según esta norma deben tratarse como un anticipo o un compromiso de compra o de venta. Si se fuesen a liquidar por diferencias, se tratarían como un derivado.

La información a incluir en la memoria es toda la significativa en relación con estos derechos y en concreto:

- En el apartado 4, «Normas de valoración» se incluirán los criterios de valoración y de imputación a resultados de los gastos derivados de las emisiones de gases de efecto invernadero.
- Se crea un nuevo apartado «Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero» en el que se informa sobre la cantidad de derechos asignada y cómo se distribuyen anualmente indicando si son gratuitos o retribuidos; movimiento durante el ejercicio de la partida de inmovilizado intangible «Derechos de emisión de gases de efecto invernadero» (saldo inicial, entradas, salidas y saldo final); gastos del ejercicio derivados de las emisiones y su cálculo; importe de la «Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero» y la cuantía que proceda por déficits de derechos de emisión; información sobre los contratos relativos a derechos de emisión; subvenciones recibidas y el importe de las imputadas a la cuenta de resultados; contingencias relativas a sanciones o medidas de carácter provisional; si procede, el hecho de formar parte de una agrupación de instalaciones.

Si existiese otro instrumento equivalente a los derechos de emisión que permita liberar gases de efecto invernadero, tendría el mismo tratamiento contable.

Si se usan otros instrumentos, la cuantificación del gasto y la provisión se calcularán aplicando el criterio del precio medio ponderado, siempre y cuando sean activos homogéneos y considerando las restricciones que puedan existir para utilizar esos otros instrumentos.

**EJEMPLO 17. Emisión de gases por el efecto invernadero**

Una central térmica incluida en el plan de asignación gratuita de gases por efecto invernadero en el periodo 2013-2016 del Ministerio de Industria a través del RENADE (Registro Nacional de Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero). El Ministerio le asigna 50.000 Tn para el ejercicio 2013, que se valoran a la cotización que marca la plataforma SENDECO (mercado donde se negocian las cuotas) que es de 15 euros/Tn.

El 1 de diciembre de 2013 al superar los derechos de asignación gratuita compra los derechos de 15.000 Tn siendo la cotización de 20 euros/Tn.

La emisión de gases durante el 2013 ha sido de 60.000 Tn, siendo la cotización al cierre de 18 euros/Tn.

Al inicio de 2014 a la empresa se le asignan 48.000 Tn de emisión de $CO_2$ de forma gratuita.

El 1 de abril de 2014 vende los derechos sobrantes a 24 euros/Tn, siendo los costes de intermediarios 500 euros.

El 30 de abril de 2014 se entregan los derechos de emisión correspondientes al ejercicio 2013.

*Se pide:*

Registrar las operaciones anteriores si la empresa tributa a un tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades del 30 %.

**Solución**

*01-01-2013*. Por la asignación gratuita de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 208 | Derechos de emisión de gases de efecto invernadero ... (50.000 Tn × 15 €) | 750.000 | |
| 940 | Ingresos de subvenciones oficiales de capital ..... | | 750.000 |

Por el efecto impositivo:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 8301 | Impuesto diferido (750.000 × 30 %) ..... | 225.000 | |
| 479 | Pasivo por diferencias temporarias imponibles ..... | | 225.000 |

.../...

.../...

Por la incorporación al patrimonio neto:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 940 | Ingresos de subvenciones oficiales de capital ..... | 750.000 | |
| 8301 | Impuesto diferido ..... | | 225.000 |
| 130 | Subvenciones oficiales de capital ..... | | 525.000 |

*01-12-2013*. Por la adquisición de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 208 | Derechos de emisión de gases de efecto invernadero .. (15.000 Tn × 20 €) | 300.000 | |
| 572 | Bancos, c/c ..... | | 300.000 |

*31-12-2013*. Por la emisión de gases que se ha producido durante el ejercicio:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 658 | Gastos por emisión de gases de efecto invernadero ..... | 950.000 | |
| 5299 | Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero (50.000 Tn × 15 + 10.000 Tn × 20) .. | | 950.000 |

Por la transferencia de los derechos de emisión cuya asignación es gratuita:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 840 | Transferencia de subvenciones oficiales de capital ..... | 750.000 | |
| 746 | Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (50.000 Tn × 15 €) ..... | | 750.000 |

Por la reversión del efecto impositivo:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 479 | Pasivo por diferencias temporarias imponibles ..... (750.000 × 30 %) | 225.000 | |
| 8301 | Impuesto diferido ..... | | 225.000 |

.../...

.../...

Por la cancelación de la cuenta 130:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 130 | Subvenciones oficiales de capital ..... | 525.000 | |
| 8301 | Impuesto diferido ..... | 225.000 | |
| 840 | Transferencia de subvenciones oficiales de capital ..... | | 750.000 |

*31-12-2013*. Determinar si procede deterioro de valor por los derechos sobrantes:

Valor en libros (5.000 Tn × 20 €) ..... 100.000 euros

Importe recuperable (5.000 Tn × 18 €) ..... 90.000 euros

Deterioro de valor ..... 10.000 euros

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 690 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible ..... | 10.000 | |
| 2908 | Deterioro de valor de derechos de emisión de gases de efecto invernadero ..... | | 10.000 |

*01-01-2014*. Por la asignación gratuita de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 208 | Derechos de emisión de gases de efecto invernadero ... (48.000 Tn × 18 €) | 864.000 | |
| 940 | Ingresos de subvenciones oficiales de capital ..... | | 864.000 |

Por el efecto impositivo:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 8301 | Impuesto diferido (864.000 × 30 %) ..... | 259.200 | |
| 479 | Pasivo por diferencias temporarias imponibles ..... | | 259.200 |

.../...

.../...

Por la incorporación al patrimonio neto:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 940 | Ingresos de subvenciones oficiales de capital ..... | 864.000 | |
| 8301 | Impuesto diferido ..... | | 259.200 |
| 130 | Subvenciones oficiales de capital ..... | | 604.800 |

Los derechos de emisión de las 5.000 toneladas en el momento de la compra tenían un destino fijado, esto es, ser utilizados por la propia empresa. Por eso, al darlos de baja no es necesario reclasificarlos previamente como existencias. Esto último solo se produce cuando en el momento de la adquisición no estuviese suficientemente determinado su destino.

*01-04-2014*. Por la venta de los 5.000 Tn de derechos sobrantes:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 572 | Bancos, c/c (5.000 Tn × 24 – 500 €) ..... | 119.500 | |
| 2908 | Deterioro de valor de derechos de emisión de gases de efecto invernadero ..... | 10.000 | |
| 208 | Derechos de emisión de gases de efecto invernadero ..... (5.000 Tn × 20 €) | | 100.000 |
| 770 | Beneficios procedentes del inmovilizado intangible .... | | 29.500 |

*30-04-2014*. Por la entrega de los derechos de emisión del ejercicio 2013:

| Código | Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 5299 | Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero ..... | 950.000 | |
| 208 | Derechos de emisión de gases de efecto invernadero ... (50.000 Tn × 15 + 10.000 Tn × 20) | | 950.000 |

CONTABILIDAD

# NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 210. ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA (NIA-ES 210)

**Ana Martí Corral**

*Socia MC Economistas Auditores*

**Extracto**

En el presente trabajo se analiza la Norma Internacional de Auditoría 210, «Acuerdo de los términos del encargo de auditoría» (NIA-ES 210), que viene a sustituir a la Norma Técnica «Contrato de Auditoría o Carta de Encargo» de 16 de junio de 1999. A lo largo del mismo se hace un breve análisis de los aspectos más importantes que debe incluir un acuerdo de encargo de auditoría, sabiendo que dicha norma es de aplicación obligatoria para los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 enero de 2014.

**Palabras claves:** marco de información financiera aplicable, dirección y condiciones previas a la auditoría.

# INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 210. AGREEING THE TERMS OF AUDIT ENGAGEMENTS (SPAIN) ISA 210

**Abstract**

This study looks at the International Standard on Auditing 210, «Agreeing the Terms of Audit Engagements» (Spain) ISA 210, which replaces the Technical Standard «Audit Contract or Engagement Letter» of 16th June 1999. Throughout the study, a brief analysis is made of the most important aspects that must be included in an audit engagement agreement, in the knowledge that said standard is applicable to audits of accounts in respect of annual accounts or financial statements for financial years that commence on or after 1st January 2014.

**Keywords:** framework for financial reporting applicable, management and conditions prior to the audit.

RCyT. CEF, núm. 375 (junio 2014)

## Sumario

I. Introducción

II. Alcance de la NIA 210, objetivo y condiciones previas que se tienen que cumplir para la aceptación de un encargo de auditoría

III. Estructura y contenido de la carta de encargo

IV. Auditorías recurrentes

V. Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría

VI. Otras cuestiones

VII. Conclusiones

# I. INTRODUCCIÓN

La Norma Internacional de Auditoría (NIA 210) «Acuerdo de los términos del encargo de auditoría» viene a sustituir a la Norma Técnica «Contrato de Auditoría o Carta de Encargo» de 16 de junio de 1999, si bien se aconseja que, para conseguir una correcta comprensión de la misma, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200 «Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría» que trata, entre otros aspectos, la evidencia de auditoría suficiente y adecuada, riesgo de auditoría, el juicio profesional o la ética en el desarrollo de la profesión.

En este artículo nos centraremos en los siguientes puntos:

a) Alcance de la NIA 210, objetivo y condiciones previas que se tienen que cumplir para la aceptación de un encargo de auditoría.

b) Estructura y contenido de la carta de encargo de acuerdo con la NIA 210 pero sin perder de vista los textos legales en vigor, como el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC), la Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal, los requerimientos de la norma de calidad NICC 1 y la normativa interna recogida en el manual de control de calidad propio de cada firma de auditoría.

c) Auditorías recurrentes.

d) Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría.

e) Otras cuestiones incluidas en el RLAC.

Hay que señalar que las nuevas Normas Técnicas de Auditoría (NIA-ES) serán de aplicación obligatoria, una vez efectuada su publicación en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a las cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014. En todo caso, las nuevas normas técnicas de auditoría serán de aplicación a los trabajos de auditoría contratados o encargados a partir de 1 de enero de 2015, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

Esto quiere decir que si nos designan ahora o en los próximos meses como auditores de cuentas para los tres próximos ejercicios 2014, 2015 y 2016 o si nos renuevan el contrato para el ejercicio 2014 y siguientes, deberemos utilizar un modelo de carta de encargo cuyo contenido esté adaptado y ampliado con los requerimientos de la NIA 210 y con los aspectos incluidos en los textos legales en vigor al objeto de que cumplan los requerimientos legales.

Si bien la NIA 210 incluye en su anexo 1 un ejemplo de carta de encargo, ya se nos advierte de que este no incluye todos los aspectos que de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) (RDLeg. 1/2011, de 1 de julio) y con su Reglamento de Desarrollo (RD 1517/2011, de 31 de octubre) resultan obligatorios en una carta propuesta de un encargo de auditoría de cuentas realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en vigor en España.

A la fecha de este artículo, las corporaciones de auditores en España no han propuesto aún un modelo de carta de encargo adaptado a la NIA 210, no eximiéndonos esto de nuestra obligación de cumplir con la nueva normativa. Con el ánimo de tranquilizar al auditor ejerciente, decir que no existen diferencias significativas entre el contenido de la carta de encargo de la NIA 210 y la Norma Técnica de Auditoría «Contrato de Auditoría o Carta de Encargo» de 16 de junio de 1999.

## II. ALCANCE DE LA NIA 210, OBJETIVO Y CONDICIONES PREVIAS QUE SE TIENEN QUE CUMPLIR PARA LA ACEPTACIÓN DE UN ENCARGO DE AUDITORÍA

### ALCANCE

Esta norma trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos de encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.

### OBJETIVO

El objetivo del auditor es aceptar o continuar con un encargo de auditoría si:

a) Concurren las **condiciones previas de auditoría**.

b) Existe una **comprensión común** (por parte del auditor y de la dirección o responsables del gobierno de la entidad) acerca de los términos del encargo de auditoría.

### CONDICIONES PREVIAS

Antes de indicar cuáles son las condiciones previas que tienen que cumplirse para la aceptación de un encargo de auditoría según la NIA 210, es importante resaltar a efectos de las NIA-ES los conceptos de marco de información financiera aplicable y dirección.

El **marco de información financiera aplicable** proporciona al auditor los criterios que este necesita para auditar los estados financieros. La NIA lo define como el marco de información

financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables de gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

También define la NIA el **marco de información con fines generales** como un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. El término de «marco de imagen fiel» se utiliza para referirse a un marco de información financiera que precisa del cumplimiento de sus requerimientos y además: a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esta sea solo necesaria en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

Se presume que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) promulgadas por el IASB, las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y los principios contables promulgados por organismos emisores de normas autorizados o reconocidos en una determinada jurisdicción son aceptables para considerar que el marco de información financiera es el adecuado.

Las referencias a «la dirección» deben interpretarse como referidas a «la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad»:

- **Dirección:** Persona/s con responsabilidad ejecutiva para dirigir las operaciones de la entidad.
- **Responsables del gobierno de la entidad:** persona/s u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo miembros ejecutivos del consejo de administración o un propietario-gerente.

Para saber si concurren las condiciones previas de auditoría, el auditor debe:

1. Determinar si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es o no aceptable. Si este no es aceptable, la dirección no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados financieros y, por lo tanto, el auditor carece de criterios adecuados para auditarlos.

2. Obtener el reconocimiento de responsabilidades por parte de la dirección.

   Las NIA-ES no imponen responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, una auditoría de conformidad con las NIA-ES se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, han reconocido que tienen determinadas responsabilidades. Si estas premisas no se cumplen, no podría realizarse una auditoría bajo NIA-ES.

   Las responsabilidades que, al menos, tiene que reconocer y comprender la dirección son: a) en relación con la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (formulación de cuentas anuales en la normativa mercantil española); b) el control interno que consideren necesario para permitir la preparación de los estados financieros libres de incorrecciones materiales, debidas al fraude o error; c) proporcionar al auditor el acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, información adicional que pueda solicitar el auditor y acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

   Las responsabilidades del auditor con respecto a los requerimientos de ética en el contexto de aceptación de un encargo de auditoría (tales como la independencia y la competencia profesional), y en la medida en que se encuentren bajo el control del auditor, se tratan en la NIA 220.

De conformidad con la NIA 580 el auditor deberá solicitar a la dirección manifestaciones escritas de que ha cumplido con estas responsabilidades.

La definición y delimitación de responsabilidades tienen impacto a lo largo de todo el cuerpo normativo fundamentalmente en relación con:

a) La carta de encargo.
b) La formulación de los estados financieros.
c) La carta de manifestaciones.
d) Obligaciones de comunicación del auditor a los responsables de gobierno de la entidad.
e) Comunicación de las deficiencias de control interno tanto a la dirección como a los responsables del gobierno de la entidad.

Mención especial hay que hacer cuando, antes de la aceptación del encargo de auditoría, la dirección de la entidad incluye en la propuesta de los términos de encargo la imposición de una/s limitación/es al alcance del trabajo. Si esta/s no es/son significativas hay que mencionar-

las en la carta de encargo. En el caso de que fuesen significativas, la NIA 210 es tajante, ya que el auditor no puede aceptar el trabajo salvo que esté obligado a ello por disposiciones legales o reglamentarias.

En resumen, podemos decir que, en relación con la NIA 210, los factores que pueden afectar a la aceptación de un encargo de auditoría son:

1. Que el auditor determine que el marco de información financiera no es aceptable.
2. Que no se haya obtenido confirmación por parte de la dirección, de que esta reconoce y comprende su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y al control interno que considere necesario.
3. Que no se permita el acceso al auditor a toda la información.
4. Que exista una limitación al alcance impuesta por la dirección que lleve a que el auditor deniegue su opinión.

## III. ESTRUCTURA Y CONTENIDO DE LA CARTA DE ENCARGO

En este apartado determinaremos no solo el contenido de la carta de encargo de acuerdo con la NIA 210, sino que también haremos mención al RLAC:

1. Definición del objetivo y alcance de la auditoría, incluida una referencia a las disposiciones legales o reglamentarias y las NIA aplicables, así como a las normas de ética y otros pronunciamientos de organizaciones profesionales a los que el auditor se adhiera.
2. Responsabilidades del auditor: procedimientos a aplicar, mención del control interno, carta de recomendaciones, revisión del informe de gestión, fecha prevista de entrega del informe de auditoría.
3. Responsabilidades de la dirección y del órgano de gobierno de la entidad: a) proporcionar manifestaciones escritas; b) declaración de inexistencia de limitaciones o incluirlas si existiese alguna/s poco/s significativa/s; c) en relación con la preparación de los estados financieros, control interno para que estos estén libres de incorrecciones materiales; d) proporcionar al auditor acceso a toda la información.
4. Identificación del marco de información financiera aplicable.
5. La forma de cualquier otra comunicación de resultados del encargo de auditoría.
6. Referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor.

7. Riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, incluso aunque la auditoría se planifique y ejecute de conformidad con las NIA.
8. Composición del equipo de auditoría, planes relativos a la planificación y ejecución de la auditoría.
9. Acuerdo de la dirección de poner a disposición del auditor un borrador de los estados financieros con tiempo suficiente para que pueda terminar el trabajo de auditoría en el calendario propuesto.
10. Compromiso por parte de la dirección de informar al auditor sobre hechos que puedan afectar a los estados financieros y que lleguen a conocimiento de la dirección durante el periodo que media entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.
11. Base de cálculo de los honorarios y acuerdo de facturación.
12. Solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos que se recogen en ella.
13. Acuerdos sobre la participación de otros auditores, expertos, auditores internos y otros empleados.
14. En caso de primer año de auditoría, acuerdos con el auditor predecesor.
15. Cualquier limitación de la responsabilidad del auditor, si es posible.
16. Obligación de proporcionar papeles de trabajo a otras partes.

En el **RLAC** se hacen las siguientes alusiones con relación al contrato o carta de encargo:

En su artículo 8 «Contrato de auditoría de cuentas anuales» indica que, con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría, debe suscribirse un contrato entre la entidad auditada y el auditor de cuentas. Además establece que este contrato **tiene que formalizarse por escrito**, incluyendo al menos: a) la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría; b) los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar; c) periodo de contratación; d) los honorarios; e) finalidad o razón por la que se realiza el encargo; f) plazo de entrega del informe de auditoría; g) no pueden establecerse limitaciones al desarrollo del trabajo de auditoría ni estipulaciones contrarias a lo establecido en la citada normativa; h) ni restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría.

En su artículo 46, «Causas de incompatibilidad», se hace mención expresa de que ni el auditor o firma de auditoría están incursas en causas de incompatibilidad.

En su artículo 59, «Protección de datos de carácter personal», se establece que el auditor o firma de auditoría implantará las medidas de seguridad previstas en la normativa de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre.

## IV. AUDITORÍAS RECURRENTES

En el caso de auditorías recurrentes, es el auditor quien, a su juicio, valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos ya existentes.

Sin embargo, la NIA 210 recomienda que, en el caso de que se den los siguientes factores, es adecuado la revisión de los términos del encargo: a) cualquier indicio de que la entidad interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la auditoría; b) cambio reciente en la alta dirección; c) cambios significativos en la propiedad, en la naturaleza o dimensión de la actividad de la sociedad, en los requerimientos legales o en el marco normativo de información financiera adoptado para la preparación de los estados financiero.

## V. ACEPTACIÓN DE UNA MODIFICACIÓN DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA

Si bien a priori, una vez firmada la carta de encargo esta no puede modificarse, la NIA 210 contempla la posibilidad de modificar los términos del encargo de auditoría en dos situaciones:

a) Que se hayan producido cambios en las circunstancias que afecten a:

   - Los requerimientos de la entidad, o un malentendido en cuanto a la naturaleza del servicio solicitado originalmente.
   - La necesidad del servicio, un malentendido relativo a la naturaleza de la auditoría tal como se solicitó en un principio o una limitación al alcance del encargo de auditoría (impuesta por la dirección de la sociedad o por las circunstancias).

b) Cambio del encargo de auditoría en un encargo que ofrezca menor grado de seguridad.

En ambos casos es el auditor, quien, a su juicio, concluye si existe una justificación razonable para que tal modificación se lleve a cabo. A modo de ejemplo no tendría la consideración de justificación razonable para cambiar el encargo de auditoría en un encargo de revisión para evitar una opinión con salvedades o denegada, el hecho de que el auditor no hubiese obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente con respecto a las cuentas a cobrar.

En caso de que se produzcan cambios en los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección harán constar por escrito los nuevos términos del encargo.

Si el auditor concluye que no existen justificaciones razonables para modificar los términos del encargo y la dirección no le permite continuar con el encargo inicial, debe proceder del siguiente modo:

a) Renunciar al encargo de auditoría si las disposiciones legales se lo permiten.

b) Determinar si tiene obligación de informar a los responsables del gobierno de la entidad, propietarios o autoridades reguladoras.

## VI. OTRAS CUESTIONES

Una cuestión que preocupa al auditor es si tiene la obligación de emitir su informe de auditoría una vez aceptado el encargo o en alguna circunstancia puede renunciar al contrato o carta de encargo de auditoría.

La posibilidad de no emitir el informe de auditoría o de renunciar a continuar con el contrato/carta de encargo de auditoría se encuentra regulada en el artículo 3.2 del TRLAC que establece lo siguiente:

> «2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría de conformidad con la normativa prevista en el artículo 6 y con el contrato de auditoría suscrito entre las partes. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan solo podrá producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que incurra alguna de las siguientes circunstancias: a) existencia de amenazas que pudieran comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría de acuerdo con lo dispuesto en la Sección I del capítulo III de este Reglamento; b) imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos.»

Esto es, de acuerdo con lo transcrito, hay determinadas situaciones en las que el auditor puede no emitir el informe de auditoría de cuentas entre las que se incluye la «imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a estos», estando obligado el auditor a informar y comunicar tales circunstancias tanto al Registro Mercantil como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuando se trata de auditorías obligatorias.

En este sentido el RLAC, en su artículo 7.2, precisa las situaciones en las que se permite a los auditores la no emisión del informe, al existir circunstancias no imputables al auditor que imposibilitan la realización del trabajo en los siguientes términos: «1.º Cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formulada, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entenderá que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de referencia de las citadas cuentas anuales; 2.º Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular y a estos efectos, no se considerará que existe imposibilidad absoluta

en la realización del trabajo de auditoría cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría; 3. En los supuestos a que se refiere el apartado anterior, el auditor de cuentas detallará en un escrito todas las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia al contrato de auditoría...».

Como se ha expuesto anteriormente, tenemos que distinguir entre dos situaciones:

a) Cuando la sociedad no facilita al auditor la documentación necesaria para realizar la auditoría y, por lo tanto, el auditor se encuentra ante la imposibilidad de aplicar los procedimientos de auditoría exigidos por las normas o que considera necesarios para soportar su opinión.

b) Cuando la sociedad ni siquiera facilita al auditor las cuentas anuales, en cuyo caso no cabe emisión de informe alguno de auditoría por no darse la base para iniciarse ni siquiera la labor que se le ha encomendado al auditor designado

## VII. CONCLUSIONES

1. No existen diferencias significativas entre la NIA 210 y la Norma Técnica de Auditoría «Contrato de Auditoría o Carta de Encargo» de 16 de junio de 1999.
2. Hasta que las corporaciones de auditores publiquen un modelo adaptado a la NIA 210 tendremos que modificar el modelo que actualmente estamos utilizando los auditores con el fin de que se contemplen los requerimientos de la NIA-ES 210.
3. Del contenido de la carta de encargo destacamos: a) la inclusión obligatoria de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, reconocen y comprenden sus responsabilidades; b) la mención expresa del marco de información financiera aplicable; c) la obligación de entregar al auditor confirmación escrita de manifestaciones sobre determinados asuntos o extremos; d) la declaración de la entidad sobre la inexistencia de limitaciones al alcance; e) la referencia obligatoria a la fecha de entrega del informe de auditoría.

CONTABILIDAD

# NIA 220. CONTROL DE CALIDAD DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

**Ángel Luis Padilla Álvarez**
*Socio auditor Capa Auditores, SL*
*Profesor del CEF*

**Extracto**

En el presente trabajo vamos a realizar un breve análisis de la NIA-ES 220, «Control de calidad de auditoría de estados financieros», en el que trataremos de forma esquemática sus puntos claves como por ejemplo las responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías, la asignación de equipos a los encargos y la realización del mismo así como su seguimiento.

**Palabras claves:** responsabilidad del auditor, independencia, asignación de equipos, y realización y seguimiento del encargo.

# ISA 220. QUALITY CONTROL FOR AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

**Abstract**

In this paper we will conduct a brief analysis of the ISA 220, «Quality Control for Audit of Financial Statements», which try to schematically the key points such as leadership responsibilities in the audit quality the allocation of orders and equipment to achieve the same and monitoring.

**Keywords:** auditor's responsibility, independence, allocation of equipment, and implementation and monitoring of order.

RCyT. CEF, núm. 375 (junio 2014)

## Sumario

1. Introducción
2. Definiciones
3. Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas
4. Revisión del control de calidad
5. Conclusiones

## 1. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo vamos a tratar de manera esquemática los puntos clave de la Norma Internacional de Auditoría (NIA) que podemos resumir en los siguientes:

- Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías.
- Independencia.
- Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría.
- Asignación de equipos a los encargos.
- Realización del encargo.
    a) Dirección, supervisión y realización.
    b) Revisiones.
    c) Consultas.
    d) Revisión del control de calidad.
    e) Diferencias de opinión.
- Seguimiento.
- Documentación.

Para poder tener un conocimiento más profundo de la misma, debemos saber qué alcance y objetivos busca.

En ella vemos qué responsabilidades específicas tiene el auditor en relación con los procedimientos de control de calidad de una auditoría de estados financieros, así como las responsabilidades del revisor de control de calidad del encargo.

Se busca, por un lado, dotar al auditor de una serie de procedimientos de control de calidad, y de esta manera asegurar que la auditoría realizada cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y, por otro, asegurarse de que el informe emitido por el auditor es adecuado.

Básicamente cualquier implantación de unos procedimientos de control busca la «tranquilidad» de que se han seguido las normas y de que el resultado final es el correcto.

## 2. DEFINICIONES

Como veremos a lo largo de esta serie de artículos, las NIA definen una serie de términos. En esta se incluyen los siguientes:

Si bien se ha suprimido la nota donde se define el término «**socio»**, hemos preferido incluir a quién corresponde la dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas según nuestro Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) (art. 10.3):

> «Corresponderá a uno o varios de los socios auditores de cuentas o a auditores de cuentas que puedan ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría para realizar la auditoría y firmar el informe en nombre de dicha sociedad»

1. **Revisión de control de calidad del encargo**: proceso diseñado para evaluar de forma objetiva los juicios significativos realizados por el equipo y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe. Esta revisión puede ser realizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.

El proceso de revisión es aplicable solo a las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y, en su caso, a aquellos otros encargos de auditoría para los que la firma de auditoría haya determinado que se requiere la revisión del control de calidad.

2. **Revisor de control de calidad del encargo**: un socio, otra persona de la firma de auditoría, una persona externa debidamente cualificada, o un equipo formado por estas personas, ninguna de las cuales forma parte del equipo del encargo, con experiencia y autoridad suficientes y adecuadas para evaluar objetivamente los juicios significativos que el equipo del encargo ha realizado y las conclusiones alcanzadas a efectos de la formulación del informe.

3. **Equipo del encargo**: todos los socios y empleados que realizan el encargo. Se debe incluir a cualquier persona contratada por la firma de auditoría (o por una firma de la red) que realiza procedimientos de auditoría en relación con la misma. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma de auditoría o por una firma de la red (son los que se verán posteriormente en la NIA 620).

4. **Firma de auditoría**: persona física (auditor individual) o persona jurídica (sociedad de auditoría, cualquiera que sea su forma jurídica) autorizada para realizar auditorías de cuentas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, figurando inscrita en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, o por las autoridades competentes de un Estado miembro de la Unión Europea o de un tercer país.

5. **Inspección**: procedimientos diseñados para proporcionar evidencia del cumplimiento de las políticas y de los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría por parte de los equipos del encargo.

6. **Entidad cotizada**: entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido.

7. **Seguimiento**: proceso que comprende la consideración y evaluación continua del sistema de control de calidad de la firma de auditoría. Este proceso incluye una inspección periódica de una selección de encargos finalizados y está diseñado para proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que su sistema de control de calidad opera eficazmente.

8. **Firma de la red**: firma de auditoría o entidad que pertenece a una red.

9. **Red**: estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparta propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas a las que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio o las entidades que formen parte de una misma unidad de decisión al estar controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, o que estén vinculadas mediante la existencia de influencia significativa en los términos previstos en el artículo 47 del Código de Comercio (art. 18 párrafos 1 y 2 TRLAC).

10. **Socio.**

11. **Personal**: socios y empleados.

12. **Empleados**: profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplee.

13. **Persona externa debidamente cualificada**: persona ajena a la firma de auditoría con la capacidad y la competencia necesarias para actuar como socio del encargo. Por ejemplo:

- Un socio de otra firma de auditoría o
- Un empleado (con experiencia adecuada) perteneciente, bien a una organización de profesionales de la contabilidad, cuyos miembros puedan realizar auditorías de información financiera histórica, bien a una organización que presta los pertinentes servicios de control de calidad.

14. **Normas profesionales**:

> «Las normas de auditoría son las contenidas en esta ley, en su Reglamento de desarrollo, en las normas internacionales de auditoría adoptadas por la Unión Europea y

en las normas técnicas de auditoría, en aquellos aspectos no regulados por las normas internacionales de auditoría citadas». (Art. 6 TRLAC)

15. **Requerimientos de ética aplicables**: normas de ética a las que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo. Estas incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad.

## 3. GUÍA DE APLICACIÓN Y OTRAS ANOTACIONES EXPLICATIVAS

Esta NIA se desglosa con los siguientes apartados de aplicación:

La NCCI-1, como hemos visto anteriormente[1], trata de la responsabilidad de los auditores en el establecimiento y mantenimiento de un sistema de control de calidad en sus respectivas firmas. Este sistema comprende una serie de políticas y procedimientos que contemplan cada uno de los siguientes elementos:

- Responsabilidades de liderazgo en la calidad de las auditorías.
- Requerimientos de ética aplicables.
- Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría.
- Asignación de equipos a los encargos.
- Realización del encargo.
- Seguimiento.
- Documentación

Salvo que la información indique lo contrario, el equipo que revise nuestro control de calidad confiará en nuestro sistema en relación con la competencia del personal, la independencia, el cumplimiento de la normativa aplicable, etc., sin perjuicio de que posteriormente sea revisada la documentación soporte de dichas cuestiones.

Llegados a este punto, es de todos conocido que es el socio el que asume la responsabilidad de la calidad global de cada encargo de auditoría que le es asignado, como no puede ser de otra manera, por eso es importante que supervise siempre que los trabajos cumplan todas las normas profesionales, así como los procedimientos y políticas de calidad implantadas en la firma, y que la emisión del informe sea adecuada en función de las circunstancias. La calidad es esencial en

[1] Larriba Díaz-Zorita, A.: «NCCI-1. Norma de Control de Calidad Interno de los Auditores y Sociedades de Auditoría», *RCyT*. CEF, núm. 374, mayo 2014.

la realización de cualquier auditoría. Para ello es necesario seguir unos principios de ética profesional, recogidos en el artículo 6.3 del TRLAC, que la NIA nos indica y que ya aparecían en nuestra normas técnicas de carácter general.

**Artículo 6. Normativa reguladora de la auditoría de cuentas**

«3. Las normas de ética incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en la Sección I del Capítulo III».

Dichos principios son los siguientes:

## INTEGRIDAD

> «El auditor de cuentas durante su actuación profesional mantendrá una posición de absoluta independencia, integridad y objetividad». (Norma Técnica de Carácter General 1.3.1)
>
> «La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obliga, en el ejercicio de su profesión, a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que ha de realizar han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable». (Norma Técnica de Carácter General 1.3.3)

## OBJETIVIDAD

> «La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello, deberá gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio». (Norma Técnica de Carácter General 1.3.4)

## COMPETENCIA Y DILIGENCIA PROFESIONALES

> «El auditor de cuentas en la ejecución de su trabajo y en la emisión de su Informe actuará con la debida diligencia profesional». (Norma Técnica de Carácter General 1.4.1)
>
> «La debida diligencia profesional impone a cada persona de la organización del auditor la responsabilidad del cumplimiento de las Normas en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, asimismo, una revisión crítica a cada nivel de

supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría». (Norma Técnica de Carácter General 1.4.2)

## CONFIDENCIALIDAD (SECRETO PROFESIONAL)

«El auditor debe mantener la confidencialidad de la información obtenida en el curso de sus actuaciones». (Norma Técnica de Carácter General 1.6.1)

«El auditor de cuentas ha de mantener estricta confidencialidad sobre toda la información adquirida en el transcurso de la auditoría concerniente a los negocios de sus clientes y, excepto en los casos previstos en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, no revelará el contenido de la misma a persona alguna sin autorización estricta del cliente. No obstante, el auditor deberá recoger en su informe cualquier negativa del cliente a mostrar toda la información necesaria para expresar la imagen fiel de las cuentas anuales. (Norma Técnica de Carácter General 1.6.2)

El auditor tiene, asimismo, el deber de garantizar el secreto profesional en las actuaciones de sus ayudantes y colaboradores». (Norma Técnica de Carácter General 1.6.3)

## COMPORTAMIENTO PROFESIONAL

Antes de aceptar cualquier encargo, el auditor debe obtener toda la información que considere necesaria para decidir si acepta un nuevo encargo, y esta dependerá de si puede realizar la auditoría y su equipo tiene la competencia necesaria y si él como auditor puede cumplir con los requerimientos entre otras cuestiones.

Una vez aceptado el encargo, debe asignar los equipos y, de la misma manera, es responsable de que el equipo reúna en conjunto la competencia y capacidad adecuadas. Como hemos visto, cuando hablamos de equipo, incluimos a todo el personal ya sea contratado o externo.

La dirección del equipo (en cualquier caso el auditor) debe informar a los mismos de cualquier cuestión importante en relación con la auditoría de los estados financieros tales como:

- Sus responsabilidades.
- Las responsabilidades de cada socio si participan más de uno.
- Objetivos del trabajo.
- La naturaleza de la actividad de la entidad.
- Los temas relacionados con los riesgos.
- Problemas que puedan surgir.

Todo trabajo deberá ser supervisado mediante el oportuno seguimiento del mismo y posteriormente revisado por aquellos miembros del equipo con mayor experiencia y en último caso por el auditor. Esta revisión será previa a la emisión del informe analizando la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo realizado. Los objetivos de la misma serán como mínimo:

- El trabajo se ha realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios.
- Las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional.
- Se han realizado las consultas necesarias y se han documentado y aplicado las conclusiones resultantes.
- El trabajo realizado sustenta las conclusiones que se han alcanzado y está adecuadamente documentado.
- La evidencia obtenida es suficiente y adecuada para sustentar el informe de auditoría; y se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

Dichas cuestiones deberán ser incluidas en los papeles de trabajo en el fichero de fin de auditoría. De esta manera dejaremos constancia de la aplicación de la normativa.

Hay un par de puntos que deberán ser tratados de manera separada y como en todo trabajo de auditoría dejar la evidencia de los mismos:

- Cuando intervenga un miembro del equipo del encargo especializado en un área específica de contabilidad o de una parte de la auditoría.
- Consultas, siempre eficaces, válidas y necesaria y, cómo no, supervisadas por el socio. El equipo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen otras firmas de auditoría, los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los pertinentes servicios de control de calidad. Toda consulta debe estar perfectamente documentada, incluyendo la cuestión objeto de consulta y los resultados obtenidos, con inclusión de cualquier decisión tomada, la base para su adopción y el modo en que fue implementada.

## 4. REVISIÓN DEL CONTROL DE CALIDAD

Para finalizar este pequeño resumen y como último punto nos encontramos con «La Revisión del Control de Calidad». Dicha revisión es diferenciada por la NIA según sea la entidad, si está cotizada o no.

El revisor de control de calidad realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo y, sobre todo, de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría. Esta evaluación conllevará en todas las entidades:

- La discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo.
- La revisión de los estados financieros y del informe de auditoría propuesto.
- La revisión de la documentación de auditoría seleccionada, relacionada con los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y con las conclusiones alcanzadas.
- La evaluación de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe de auditoría y la consideración de si el informe de auditoría propuesto es adecuado.

Y en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas incluirá además lo siguiente:

- La evaluación por el equipo del encargo de la independencia de la firma de auditoría en relación con el encargo de auditoría.
- Si se han realizado las consultas necesarias sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas.
- Si la documentación de auditoría seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas.

## 5. CONCLUSIONES

Como vemos, la extensión de la revisión de control de calidad del encargo puede depender de la complejidad del encargo de auditoría, de si la entidad es o no una entidad cotizada y del riesgo de que el informe de auditoría no sea adecuado en función de las circunstancias. Es importante tener claro que la realización de una revisión de control de calidad del encargo no reduce las responsabilidades del socio en relación con el encargo de auditoría y su realización.

El control de calidad de la auditoría tampoco ha sufrido cambios significativos con las NIA.

CONTABILIDAD

# PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD Y EL MODELO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

**Juan del Busto Méndez**
*Profesor del CEF*

**Extracto**

Este artículo es el primero de una serie dedicada a las diferencias entre la Normativa Internacional de Contabilidad (norma NIC) y la norma contable nacional que supone el Plan General de Contabilidad del 2007 (PGC 07). En este primer artículo se comenta la existencia de los dos modelos contables, y se apunta una serie de fuentes de diferencias entre los mismos.

**Palabras claves:** Plan General de Contabilidad, Normativa Internacional de Contabilidad y cuentas consolidadas.

# MAIN DIFFERENCES BETWEEN THE GENERAL ACCOUNTING PLAN AND MODEL INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

**Abstract**

This article is the first in a series devoted to the differences between the International Accounting Standards (IAS standards) and national accounting standard which is the General Accounting Plan 2007 (PGC 07). In this first article discussed the existence of the two accounting models, and a number of sources of differences between them are pointed out.

**Keywords:** General Accounting Plan, International Accounting Standards and consolidated accounts.

RCyT. CEF, núm. 375 (junio 2014)

## Sumario

1. Unificación de la norma contable a nivel europeo a través de la NIC, y la necesidad de adaptar la norma contable nacional a ese cambio
2. Principales diferencias entre el modelo NIC y el modelo del PGC
   - 2.1. Restricción de políticas contables
   - 2.2. Modificación de ciertas normas a nivel NIC, cuyos cambios no se han recogido en el modelo PGC
   - 2.3. Mayor desarrollo de ciertas operaciones en la normativa NIC
   - 2.4. Operaciones reguladas en el PGC que no se regulan en el modelo NIC
   - 2.5. Criterios diferenciados en ambos modelos

## 1. UNIFICACIÓN DE LA NORMA CONTABLE A NIVEL EUROPEO A TRAVÉS DE LA NIC, Y LA NECESIDAD DE ADAPTAR LA NORMA CONTABLE NACIONAL A ESE CAMBIO

En aras a una comparabilidad de la información financiera publicada por las entidades cotizadas, se ha unificado a nivel europeo la norma contable con la que debe elaborarse esa información financiera. Se introduce, a través del Reglamento (CE) n.º 1606/2002, una obligación a todas las sociedades, cuyos valores hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, de publicar las cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad (NIC en adelante). Se reproduce el artículo relevante a continuación:

**REGLAMENTO (CE) N.º 1606/2002 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO**

**Cuentas consolidadas de las sociedades con cotización oficial**

**«Artículo 4**

Para los ejercicios financieros que comiencen **a partir del 1 de enero de 2005** inclusive, las **sociedades** que se rigen por la ley de un Estado miembro **elaborarán sus cuentas consolidadas de conformidad con las normas internacionales de contabilidad** adoptadas de acuerdo con el procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 6 si, en la fecha de cierre de su balance, **sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro**, en el sentido del punto 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables.»

Esa unificación de normas contables únicamente abarca a las cuentas consolidadas de sociedades con valores admitidos a cotización. Permite el propio reglamento que ese modelo contable (la normativa NIC) se aplique también al resto de obligaciones contables que escapan de ese alcance mínimo, bien por tratarse de sociedades no cotizadas o de cuentas individuales[1]. El regulador español no hizo uso de esa opción por lo que en un primer momento convivieron las normas

[1] Artículo 5. Opciones con respecto a las cuentas anuales y a las sociedades sin cotización oficial.
**Los Estados miembros podrán permitir o exigir**:

a) A las **sociedades mencionadas en el artículo 4**, que elaboren sus cuentas anuales,
b) A las **sociedades distintas de las mencionadas en el artículo 4**, que elaboren sus **cuentas consolidadas, sus cuentas anuales** o ambas,
de **conformidad con las normas internacionales de contabilidad** aprobadas conforme al procedimiento establecido en el apartado 2 del artículo 6.

NIC con el entonces vigente PGC 90. Ambos modelos seguían enfoques diferenciados, por lo que, en aras de una unificación europea, se había introducido una falta de comparabilidad en el ámbito nacional. Para evitar esa duplicidad de modelos contables se modifica el marco normativo de las entidades que no están incluidas en el alcance del Reglamento 1606/2002, y por tanto no están obligadas a presentar las cuentas anuales conforme a NIC, mediante la aprobación del PGC 07. Este cuerpo normativo, como bien se reconoce en la propia introducción del PGC, trata de buscar una comparabilidad con el modelo NIC, por lo que las soluciones a las que se llegan en muchos casos son, si no idénticas, similares.

**Plan General de Contabilidad**

**Introducción**

> «El nuevo texto debe valorarse tomando en consideración los siguientes aspectos. En primer lugar, **su vocación de convergencia con los Reglamentos comunitarios que contienen las NIC/NIIF adoptadas**, en todos aquellos aspectos que resultan necesarios para hacer compatibles ambos cuerpos normativos contables...»

## 2. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL MODELO NIC Y EL MODELO DEL PGC

Sin embargo, surgen una serie de diferencias entre ambos modelos. A pesar de que se verán con mayor detalle las diferencias entre ambos modelos en posteriores artículos, se recogen a continuación algunos de los motivos de las diferencias más significativas que surgen entre ambos modelos. Hemos dividido esas diferencias en cinco tipologías, sin que en ningún sentido sea una lista exhaustiva de las mismas, sino únicamente una reflexión del autor:

1. Por restricciones de políticas contables en el PGC 07.
2. Modificación de ciertas normas a nivel NIC, cuyos cambios no se han recogido en el modelo PGC.
3. Mayor desarrollo de ciertas operaciones en la normativa NIC.
4. Operaciones reguladas en el PGC, que no se regulan en el modelo NIC.
5. Criterios diferenciados en ambos modelos.

### 2.1. RESTRICCIÓN DE POLÍTICAS CONTABLES

Una de las principales diferencias surge, como de nuevo reconoce la propia introducción del PGC, de la posibilidad de aplicar diferentes opciones contables en la NIC. En el PGC no se han

recogido diferentes políticas contables, sino que en aquellos casos en los que la norma internacional permite esas diferentes políticas, se ha recogido un único tratamiento posible.

**Plan General de Contabilidad**

**Introducción**

> «..., sin perjuicio de la restricción de opciones que contempla el nuevo Plan frente a los Reglamentos Comunitarios,»

El modelo **NIC** permite **dos políticas contables** en el reconocimiento del **inmovilizado**, tanto material como intangible. Las entidades que apliquen NIC pueden adoptar el **modelo de coste**, que es sustancialmente idéntico al modelo contable que se recoge en el PGC, reconociendo el inmovilizado al coste, menos amortización y deterioro. Sin embargo, esa no es la única política contable que se recoge en el modelo NIC, sino que se permite también reconocer el inmovilizado material por el **«valor revaluado»** (que se define en la norma como el valor razonable en ese momento, ajustado por la amortización y el deterioro). Los ajustes de valor del inmovilizado no se considerarían un resultado del ejercicio, sino que se reconocerían de forma directa en el patrimonio neto de la entidad.

| | **NIC 16** | **PGC 07** |
|---|---|---|
| Inmovilizado material | Modelo de coste | Modelo de coste |
| | Modelo de valor revaluado | |

| | **NIC 38** | **PGC 07** |
|---|---|---|
| Inmovilizado intangible | Modelo de coste | Modelo de coste |
| | Modelo de valor revaluado | |

En el caso de las **inversiones inmobiliarias**, la NIC también recoge dos políticas contables entre las que debe optar la entidad. Una de las políticas contables que se recoge es el **modelo de coste**, reconociéndose las inversiones inmobiliarias al coste menos amortización y deterioro, tal y como se reconocen en el PGC 07. La alternativa a ese modelo de coste, que puede elegir la entidad como política contable, es reconocer esas inversiones al **valor razonable**, reconociendo los cambios que surjan en el resultado del ejercicio.

| | **NIC 40** | **PGC 07** |
|---|---|---|
| Inversiones inmobiliarias | Modelo de coste | Modelo de coste |
| | Modelo de valor razonable | |

En las combinaciones de negocios, la NIC recoge dos políticas contables en el reconocimiento del fondo de comercio:

1. La entidad puede reconocer únicamente el fondo de comercio correspondiente a la participación de la sociedad dominante, tal y como se recoge en el Real Decreto de Normas de Consolidación.
2. Se permite en la norma, como política contable alternativa, reconocer el fondo de comercio, no solo por la parte correspondiente a la sociedad dominante, sino reconocer también el fondo de comercio que le corresponde a socios externos.

Surge de esa manera otra diferencia entre PGC y NIC, debida a la existencia de un mayor número de políticas contables en el modelo NIC.

| | NIIF 3 | RD consolidación |
|---|---|---|
| Fondo de comercio de socios externos | Únicamente parte correspondiente a sociedad dominante | Únicamente parte correspondiente a sociedad dominante |
| | Tanto la parte correspondiente a la sociedad dominante, como la parte que le corresponde a socios externos | |

## 2.2. MODIFICACIÓN DE CIERTAS NORMAS A NIVEL NIC, CUYOS CAMBIOS NO SE HAN RECOGIDO EN EL MODELO PGC

Debemos ser conscientes de que el Real Decreto de Normas de Consolidación se aprobó en 2010. Junto con la aprobación de ese cuerpo normativo se aprovechó para introducir algunas modificaciones al PGC. De modo que ambas normas datan de esa fecha, sin que se hayan introducido modificaciones desde entonces.

El modelo NIC es mucho más dinámico, por lo que varias normas se han introducido, o modificado, desde esa fecha. Es por ello que algunos de los criterios recogidos en las normas nacionales (bien PGC o Real Decreto de Consolidación), en su aprobación, coincidían con el tratamiento que se les daba en la NIC, pero que al no haberse modificado cuando lo ha sido la NIC, recogen en este momento un tratamiento diferente.

Una de las principales diferencias, debidas a cambios en las NIC que no se han introducido en la norma nacional, se da en el caso de las nuevas normas internacionales de consolidación (NIIF 10, 11 y 12).

Hasta la aprobación de la NIIF 10, la definición de control se encontraba de una «forma dual»:

1. La NIC 27 definía el control como «el poder de dirigir las políticas financieras y de operaciones de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades». Se recogían en la propia norma una serie de presunciones sobre cuándo se da esa relación de control.
2. En algunos casos los criterios que recogía la NIC 27 sobre cuándo entender que se da una relación de control podían no ser concluyentes. Ese será el caso de las entidades de cometido específico. Para aclarar en qué casos se debe entender que se ostenta el control sobre una entidad de cometido específico, y se debe consolidar, se emitió la interpretación SIC 12. La idea que subyace en esos criterios adicionales es un enfoque de riesgos y beneficios, debiendo la entidad entender que controla a la entidad de cometido específico cuando esté expuesta a la mayoría de riesgos y beneficios.

Se recogía de esa manera una definición dual, al igual que en el Real Decreto de Normas de Consolidación.

La NIIF 10 recoge un modelo de control aplicable a cualquier entidad. Esta norma considera que «un inversor controla a una participada cuando está **expuesto**, o tiene derecho, a **rendimientos variables** procedentes de su implicación en la participada y tiene la **capacidad de influir** en esos rendimientos a **través de su poder** sobre esta».

La NIIF 11 supone otro de los grandes cambios que introducen las nuevas normas de consolidación. Hasta la emisión de esa norma, la NIC 31 permitía reconocer las participaciones en entidades controladas de forma conjunta, bien mediante la integración proporcional, o mediante la puesta en equivalencia. Esa misma alternativa se recoge en el Real Decreto de Normas de Consolidación, que permite reconocer las entidades en las que se dé un control conjunto mediante alguna de esas dos metodologías (integración proporcional o puesta en equivalencia).

Uno de los principales cambios que introduce la NIIF 11 es limitar las metodologías por las que se pueden reconocer los negocios conjuntos[2], admitiendo únicamente la metodología de la participación puesta en equivalencia (luego en el modelo NIC esas entidades ya no se podrán valorar mediante el procedimiento de integración proporcional).

## 2.3. MAYOR DESARROLLO DE CIERTAS OPERACIONES EN LA NORMATIVA NIC

El grado de desarrollo de la normativa NIC no es comparable con el del PGC (supone enfrentar más de 3.000 páginas de norma a las pocas que dedica el PGC a las normas de valora-

[2] La definición de negocios conjuntos no es idéntica a la de entidades controladas de forma conjunta, ya que la nueva NIIF 11 no atiene únicamente a la forma jurídica de la entidad, sino también al fondo económico para diferenciar entre negocios conjuntos y operaciones conjuntas.

ción). En la práctica, ese desarrollo supone que sea frecuente el recurso a las NIC para interpretar áreas donde el PGC no aporta criterios claros. Es por ello que en el modelo NIC encontraremos mucho mayor grado de desarrollo para algunas operaciones (como es el caso de las normas sobre retribuciones a largo plazo al personal, NIC 19; o la norma de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio propio, NIIF 2). En esos casos entendemos que el desarrollo que recogen las NIC, en la mayoría de los casos, sería aplicable al PGC.

## 2.4. OPERACIONES REGULADAS EN EL PGC QUE NO SE REGULAN EN EL MODELO NIC

A pesar de que el modelo NIC contenga un mayor desarrollo para las operaciones, en el PGC se regulan algunas operaciones para las que la NIC no ha elaborado ninguna norma de valoración.

El ejemplo más significativo es el de la norma de valoración de operaciones entre empresas del grupo que recoge el PGC (NRV 21.ª), donde no encontramos una regulación similar en el modelo NIC.

## 2.5. CRITERIOS DIFERENCIADOS EN AMBOS MODELOS

A pesar de que el PGC busca una comparabilidad con las NIC, en algunos casos se da una respuesta contable a las operaciones que no coincide con la de la normativa NIC. Esa diferencia de criterios se reconoce de forma expresa en la introducción al PGC, apuntando a un ejemplo concreto: los gastos de investigación, los cuales bajo el modelo NIC no pueden ser objeto de activación y deben reconocerse como gasto del ejercicio.

**Plan General de Contabilidad**

**Introducción**

> «... **o de la aplicación de criterios propios** contenidos en las Directivas europeas como el de la activación de los gastos de investigación, lo que por otra parte, constituye una excepción y en ningún caso la regla general.»

CONTABILIDAD

# MODELO DE VALOR REVALORIZADO EN EL MARCO NIC: NIC 16 Y NIC 38

**Juan del Busto Méndez**
*Profesor del CEF*

**Extracto**

En el presente artículo se exponen las diferencias entre la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) y el Plan General de Contabilidad del 2007 (PGC 07) en el tratamiento del inmovilizado material e inmaterial. Como se verá más adelante la principal diferencia es que en el modelo NIC se recoge el modelo de valor revaluado, alternativa contable que no se ha recogido en el PGC 07, por lo que da lugar a una diferencia significativa entre ambos modelos contables.

**Palabras claves:** PGC, NIC 16, NIC 38, modelo de coste y modelo de valor revalorizado.

# REVALUED VALUE MODEL UNDER IAS: IAS 16 AND IAS 38

**Abstract**

In this paper the differences between the International Accounting Standard (IAS) and the General Accounting Plan 2007 (PGC 07) in the treatment of tangible and intangible assets are exposed. As discussed before the main difference is that in the model the IAS model revalued amount is collected, accounting alternative that was not included in the PGC 07 so results in a significant difference between the two accounting models.

**Keywords:** PGC, IAS 16, IAS 38, cost model and revalued model.

RCyT. CEF, núm. 375 (junio 2014)

## Sumario

1. Modelo de coste: única alternativa bajo PGC
2. Modelo de valor revalorizado: alternativa contable bajo NIC 16
   - 2.1. Reconocimiento de «plusvalías» en el modelo revaluado
   - 2.2. Efecto fiscal de esos ajustes de valor
   - 2.3. Revalorización de activos amortizables
   - 2.4. Reconocimiento de «minusvalías» en el modelo revaluado
   - 2.5. Reversión de plusvalías
   - 2.6. Reversión de minusvalías
   - 2.7. Transferencia de ajustes de valor a reservas por ganancias acumuladas

## 1. MODELO DE COSTE: ÚNICA ALTERNATIVA BAJO PGC

El PGC admite un único tratamiento para todos los inmovilizados, tanto materiales como intangibles: el modelo de coste. Bajo ese modelo, los inmovilizados deben reconocerse inicialmente por el precio de adquisición de los mismos.

En los ejercicios posteriores, siguiendo ese modelo de coste, se debe reconocer el inmovilizado por el precio de adquisición, ajustado por la amortización acumulada y, en el caso de que fuera necesario, por las correcciones por deterioro.

**EJEMPLO 1. Modelo de coste**

Se adquiere a comienzos del ejercicio X1 una maquinaria por un importe de 5.000, con una vida útil de 5 años, a la que se le estima un valor residual nulo.

**Solución**

Bajo el modelo de coste, una vez reconocido el inmovilizado, se debe valorar en los siguientes ejercicios por el coste (precio de adquisición o coste de producción) ajustado por las amortizaciones correspondientes, y los ajustes de deterioro, en caso de que se identifique que el elemento se encuentra deteriorado. No se permite ajustar el valor del mismo, en caso de que el valor razonable difiera del valor en libros, por lo que pueden surgir plusvalías tácitas en libros de la entidad, ya que el valor razonable de esos elementos puede ser superior a su valor contable, sin que la entidad pueda reconocer esa plusvalía a efectos contables.

En nuestro ejemplo, el asiento en la adquisición de la maquinaria, para reconocer la misma por el precio de adquisición, sería el siguiente:

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Maquinaria ..... | 5.000 | |
| Bancos ..... | | 5.000 |

.../...

.../...

A lo largo de la vida útil de la maquinaria, se debe reconocer un gasto por amortización. Al estimarse un valor residual nulo, y una vida útil de 5 años, el gasto anual por amortización a reconocer debe ser de 1.000.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Amortización del inmovilizado material ..... | 1.000 | |
| Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | | 1.000 |

De modo que el valor contable en los siguientes ejercicios será el coste inicial, y un ajuste lineal en los siguientes ejercicios, debido a la amortización reconocida, hasta el final de la vida útil, en la que el valor en libros del bien debe coincidir con su valor residual (de 0 en nuestro ejemplo).

## 2. MODELO DE VALOR REVALORIZADO: ALTERNATIVA CONTABLE BAJO NIC 16

En el modelo NIC no se reconoce como única alternativa el modelo de coste. Por el contrario, se brinda a las entidades otra alternativa contable, reconocer el inmovilizado por el «valor revaluado», de modo que, para el caso de que el valor en libros del inmovilizado difiera del valor razonable del mismo, las entidades pueden optar por la revalorización de los activos. Las entidades pueden optar entre ambos modelos (el modelo del coste o el modelo del valor revalorizado), como una política contable de la entidad.

Esa opción del valor revaluado se recoge, tanto para el inmovilizado material en la NIC 16, como para el inmovilizado intangible en la NIC 38:

**NIC 16, «Inmovilizado material»**

Modelo de revalorización

«31. Con posterioridad a su reconocimiento como activo, **un elemento de inmovilizado material cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad, se contabilizará por su valor revalorizado**, que es su **valor razonable**, en el momento de la revalorización, **menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro** de valor que haya sufrido. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable en la fecha del balance».

**NIC 38, «Activos intangibles»**

Modelo de revalorización

«75. Con posterioridad al reconocimiento inicial, un **activo intangible se contabilizará por su valor revalorizado**, que es su **valor razonable**, en el momento de la revalorización, **menos la amortización acumulada**, y el importe acumulado de las **pérdidas por deterioro del valor** que haya sufrido. Para fijar el importe de las revalorizaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.»

De modo que, de optarse por la política del valor revaluado, los inmovilizados figurarán en el balance de la entidad, no por el coste menos amortización y deterioro de los mismos, sino por el valor revaluado a la fecha de balance.

## 2.1. RECONOCIMIENTO DE «PLUSVALÍAS» EN EL MODELO REVALUADO

Esas revalorizaciones no deben figurar en resultados del ejercicio de la entidad, sino que se deben reconocer directamente en el resultado global (lo que en el modelo del PGC se denomina como otros ingresos imputados de forma directa al patrimonio neto, recogidos en el modelo de cuentas bajo los grupos 8 y 9).

**NIC 16, «Inmovilizado material»**

«39. Si **se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización**, este aumento **se reconocerá directamente en otro resultado global y acumulado en el patrimonio neto, bajo el encabezamiento de superávit de revalorización**.»

**NIC 38, «Activos intangibles»**

«85. Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, **dicho aumento se reconocerá en otro resultado global y acumulado en el patrimonio bajo el encabezamiento de superávit de revaluación**.»

**EJEMPLO 2. Modelo de valor revalorizado**

Nuestra sociedad tiene un terreno donde almacena la maquinaria pesada, con un valor en libros de 150.000 euros. Una tasación actual arroja un valor del mismo de 180.000 euros.

.../...

.../...

**Solución**

Al cierre del ejercicio, al diferir el valor en libros del terreno de su valor razonable, se debe ajustar el valor del terreno, reconociendo esa revaluación como un beneficio imputado al patrimonio neto, que no afectará al resultado del ejercicio.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Terrenos ..... | 30.000 | |
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | | 30.000 |

Esa cuenta de beneficio imputado de forma directa al patrimonio neto se debe regularizar, al cierre del ejercicio, contra la cuenta de patrimonio neto por ajustes de revaluación.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | 30.000 | |
| «Superávit de revalorización» ..... | | 30.000 |

## 2.2. EFECTO FISCAL DE ESOS AJUSTES DE VALOR

**EJEMPLO 3. Efecto fiscal de las revalorizaciones**

Nuestra sociedad tiene un terreno donde almacena la maquinaria pesada, con un valor en libros de 150.000. Una tasación actual arroja un valor del mismo de 180.000 euros. El tipo fiscal de la entidad es del 30 %.

**Solución**

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Terrenos ..... | 30.000 | |
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | | 30.000 |

.../...

.../...

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Impuesto diferido ..... | 9.000 | |
| Pasivos por diferencias temporarias imponibles ..... | | 9.000 |

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | 30.000 | |
| «Superávit de revalorización» ..... | | 30.000 |

## 2.3. REVALORIZACIÓN DE ACTIVOS AMORTIZABLES

Si el inmovilizado tuviera algún importe reconocido como amortización, esa corrección de valor debe considerarse en la revaluación del elemento. Se brindan dos alternativas a la entidad para realizar esa revaluación de los elementos amortizados. La entidad podrá, bien reexpresar proporcionalmente tanto el valor en libros del elemento, como la amortización acumulada, bien eliminar el valor de la amortización, y un vez ajustado el valor del elemento reconocer la revaluación. Se reproducen a continuación los párrafos relevantes de la NIC 16:

**NIC 16, «Inmovilizado material»**

«35. **Cuando se revalorice un elemento** de inmovilizado material, la **amortización acumulada** en la fecha de la revalorización **puede ser tratada** de cualquiera de las siguientes maneras:

a) **Reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo**, de manera que **el importe en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado**. Este método se utiliza a menudo cuando se revaloriza el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su coste de reposición depreciado.

b) **Eliminada contra el importe en libros bruto del activo**, de manera que lo que **se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revalorizado del activo**. Este método se utiliza habitualmente en edificios».

**EJEMPLO 4. Revalorización de activos amortizables**

Nuestra sociedad tiene un inmueble con un valor en libros de 150.000 (debido a un precio de adquisición de 200.000 y una amortización acumulada de 50.000). Una tasación actual arroja un valor del mismo de 180.000.

**Solución**

Como se ha comentado previamente, la entidad tiene dos opciones para reconocer esa revaluación:

1. Reexpresar proporcionalmente tanto el valor bruto del elemento, como la amortización acumulada.
2. Eliminar la amortización, y una vez ajustado el valor en libros del elemento revaluar el elemento.

*1. Reexpresada proporcionalmente*

Según los datos del enunciado, el valor por el que figura en libros el inmovilizado es de 150.000. El valor revaluado del mismo en esta fecha es de 180.000 (debido a una tasación actual que arroja ese valor). Una de las alternativas para reconocer ese ajuste será revaluar tanto el importe bruto del bien (por un valor de 200.000) como la amortización acumulada (por un valor de 50.000). El incremento de valor del elemento es de un 20 % (comparando el valor de la tasación actual de 180.000 con el valor por el que aparece el elemento en libros, por un valor de 150.000). Ese incremento de valor es el que debemos recoger, tanto en el importe bruto del bien, como en la amortización acumulada. Se presentan los cálculos relevantes a continuación.

| | Valor contable | Ajuste (20 %) | Valor ajustado |
|---|---|---|---|
| Importe bruto ..... | 200.000 | 40.000 | 240.000 |
| Amortización acumulada ..... | –50.000 | –10.000 | –60.000 |
| Valor en libros ..... | 150.000 | 30.000 | 180.000 |

Una vez calculados los ajustes de valor de cada uno de los componentes, se procede a realizar el asiento, reconociendo un incremento del valor bruto en libros de las construcciones (por 40.000), un ajuste al valor de la amortización acumulada (por 10.000) y un ingreso imputado al patrimonio neto (por un valor de 30.000).

.../...

.../...

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Construcciones ..... | 40.000 | |
| Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | | 10.000 |
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | | 30.000 |

Esa cuenta de ingreso imputada al patrimonio neto se debe regularizar al cierre del ejercicio contra la cuenta de patrimonio neto debida a ajustes de revaluación del inmovilizado.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | 30.000 | |
| «Superávit de revalorización» ..... | | 30.000 |

*2. Eliminada contra el importe bruto del elemento*

Otra alternativa que se recoge en el modelo NIC es eliminar ese ajuste de amortización, ajustando el valor del elemento, y una vez ajustado el valor reconocer la revaluación del mismo.

En nuestro ejemplo la amortización acumulada asciende a 50.000, por lo que procedemos a eliminar esa corrección contra el importe bruto de construcciones.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | 50.000 | |
| Construcciones ..... | | 50.000 |

De forma que después de eliminar esa corrección las construcciones figuran por un importe bruto de 150.000, sin tener en este momento ninguna corrección valorativa. Se procede a revaluar en este momento el elemento, para reconocerlo en libros por el valor que arroja la tasación (de 180.000). Para ello se incrementa el valor en libros del elemento, y se reconoce en la misma medida un ingreso imputado al patrimonio neto, por un valor de 30.000.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Construcciones ..... | 30.000 | |
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | | 30.000 |

.../...

.../...

Esa cuenta de ingreso imputada al patrimonio neto debe ser regularizada al cierre del ejercicio, contra la cuenta de patrimonio neto que figura en balance por ajustes de valoración.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | 30.000 | |
| «Superávit de revalorización» ..... | | 30.000 |

## 2.4. RECONOCIMIENTO DE «MINUSVALÍAS» EN EL MODELO REVALUADO

Los ajustes de valoración que supongan reconocer una minusvalía en los elementos del inmovilizado (debido a que el valor revaluado del elemento sea inferior al valor en libros), como criterio general, no se deben reconocer como una pérdida imputada de forma directa en el patrimonio neto, sino que deben reconocerse como una pérdida en el resultado del ejercicio.

**NIC 16, «Inmovilizado material»**

«40. Cuando **se reduzca el importe en libros de un activo** como consecuencia de una revalorización, **tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio**.»

**EJEMPLO 5. Minusvalía de inmovilizado: pérdida del ejercicio**

Nuestra sociedad tiene un terreno donde almacena la maquinaria pesada, con un valor en libros de 150.000 euros. Una tasación actual arroja un valor del mismo de 120.000 euros.

**Solución**

Al tratarse de un ajuste de valor para reconocer una caída del valor del inmovilizado, ese ajuste de valor no supondrá una pérdida imputada al patrimonio neto, sino que debe reconocerse en el resultado del ejercicio, como una pérdida por deterioro del inmovilizado material.

.../...

.../...

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Pérdidas por deterioro de terrenos ..... | 30.000 | |
| Terrenos ..... | | 30.000 |

## 2.5. REVERSIÓN DE PLUSVALÍAS

El criterio general comentado en el punto anterior, de reconocer las minusvalías del inmovilizado como una pérdida del ejercicio y no como una pérdida imputada al patrimonio neto, no se cumple en el caso de que esos ajustes de valoración supongan una reversión de una plusvalía reconocida previamente. En ese caso, como el ajuste de valoración reconocido previamente, para reconocer el incremento del valor del bien, supuso reconocer un ingreso imputado al patrimonio neto, para reconocer esa caída de valor de forma consistente con el reconocimiento de la plusvalía, el ajuste se reconocerá contra una cuenta de pérdidas imputadas de forma directa al patrimonio neto.

**NIC 16, «Inmovilizado material»**

«40. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, tal disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. Sin embargo, **la disminución se reconocerá en otro resultado global, en la medida en que exista saldo acreedor en el superávit de revalorización en relación con ese activo**. La disminución reconocida en otro resultado global reducirá el importe acumulado en el patrimonio neto con el encabezamiento de superávit de revalorización.»

**EJEMPLO 6. Reversión de plusvalías**

Nuestra sociedad adquirió a comienzos del ejercicio X1 un terreno donde almacena la maquinaria pesada por un importe de 150.000 euros. Al cierre de los siguientes ejercicios se han obtenido los siguientes valores razonables de las tasaciones de dicho terreno:

| Fecha | Valor razonable |
|---|---|
| 31-12-X1 | 165.000 |
| 31-12-X2 | 140.000 |

.../...

.../...

**Solución**

Al cierre del ejercicio X1, se debe reconocer un ajuste del valor de los terrenos, que figuran en libros por el precio de adquisición (de 150.000), y a los que se les ha estimado un valor revaluado de 165.000. Para «aflorar» esas plusvalías se debe reconocer un ingreso imputado al patrimonio neto, por un importe de 15.000.

*Ejercicio X1*

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Terrenos ..... | 15.000 | |
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | | 15.000 |

Esa cuenta de ingreso imputado al patrimonio neto se debe regularizar al cierre del ejercicio, reconociendo en el balance de la entidad un componente de patrimonio neto debido al ajuste de valor de los inmovilizados valorados a valor revaluado.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | 15.000 | |
| «Superávit de revalorización» ..... | | 15.000 |

Al cierre del ejercicio X2 el valor revaluado del terreno es de 140.000, por lo que debemos ajustar el valor por el que figura el terreno en libros de la entidad (por un valor de 165.000) a su nuevo valor revaluado (ajustando por lo tanto el valor del mismo en 25.000).

De ese ajuste de valor, parte se debe a una reversión de una plusvalía reconocida previamente (en concreto los 15.000 que se habían reconocido en el ejercicio anterior como ingreso imputado al patrimonio neto). Ese importe no debe reconocerse como una pérdida del ejercicio, sino que se debe reconocer como una pérdida imputada al patrimonio neto, de forma consistente con la que se reconoció la plusvalía en el ejercicio anterior.

El resto de la caída de valor, que no es debida a una reversión de una plusvalía previa, sí que debe reconocerse como un resultado del ejercicio.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Pérdida por revalorización de inmovilizado material ..... | 15.000 | |
| Pérdidas por deterioro de terrenos ..... | 10.000 | |
| Terrenos ..... | | 25.000 |

.../...

.../...

La cuenta de pérdidas imputadas al patrimonio neto por ajustes de valoración debe regularizarse al cierre del ejercicio, dando de baja el importe que figura en el patrimonio neto por ajustes de valoración, al haber desaparecido los motivos que justificaban su reconocimiento.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| «Superávit de revalorización» ..... | 15.000 | |
| Pérdida por revalorización de inmovilizado material ..... | | 15.000 |

## 2.6. REVERSIÓN DE MINUSVALÍAS

Los incrementos de valor que supongan una reversión de una minusvalía reconocida previamente se deben reconocer de forma consistente con el reconocimiento de esa minusvalía. De modo que dichos incrementos de valor no deben reconocerse como un ingreso imputado de forma directa en el patrimonio neto, sino que se deben reconocer como un resultado del ejercicio.

**NIC 16, «Inmovilizado material»**

«39. Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revalorización, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado global y acumulado en el patrimonio neto, bajo el encabezamiento de superávit de revalorización. Sin embargo, **el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación** del mismo activo, **que fue reconocida previamente en resultados**.»

**NIC 38, «Activos intangibles»**

«85. Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento **se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación** del mismo activo, que fue **reconocida previamente en resultados**.»

**EJEMPLO 7. Reversión de minusvalías**

Nuestra sociedad adquirió a comienzos del ejercicio X1 un terreno donde almacena la maquinaria pesada por un importe de 150.000 euros. Al cierre de los siguientes ejercicios se han obtenido los siguientes valores razonables de las tasaciones de dicho terreno:

.../...

.../...

| Fecha | Valor razonable |
|---|---|
| 31-12-X1 | 140.000 |
| 31-12-X2 | 165.000 |

**Solución**

Al cierre del ejercicio X1, se debe reconocer la minusvalía de los terrenos en el resultado del ejercicio, como una pérdida por deterioro.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Pérdidas por deterioro de terrenos ..... | 10.000 | |
| Terrenos ..... | | 10.000 |

Esa minusvalía identificada en el ejercicio X1 revierte en el ejercicio X2, ya que el nuevo valor revaluado del terreno es de 165.000. El mismo figura en libros por un importe de 140.000, luego debemos incrementar el valor del mismo en 25.000. De ese ajuste del valor de los terrenos, parte vendrá determinada por una reversión de la minusvalía reconocida en el ejercicio anterior, por un importe de 10.000. Ese importe no se debe reconocer como un ingreso imputado en el patrimonio neto, sino que de forma consistente con el reconocimiento de dicha minusvalía, la reversión debe reconocerse en el resultado del ejercicio. El resto de ajustes de valor, que no son debidos a la reversión de una minusvalía identificada previamente, se deben reconocer como un ingreso imputado de forma directa al patrimonio neto.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Terrenos ..... | 25.000 | |
| Reversión por pérdidas de deterioro de valor ..... | | 10.000 |
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | | 15.000 |

## 2.7. TRANSFERENCIA DE AJUSTES DE VALOR A RESERVAS POR GANANCIAS ACUMULADAS

Esos ajustes de valoración que se reconocen en el patrimonio neto, para ajustar el valor de los inmovilizados a su valor revaluado, no se transfieren en ningún momento al resultado del

ejercicio, sino que cuando se produzca la baja del elemento, o a medida que dicho inmovilizado se vaya amortizando, se irán transfiriendo esos ajustes de valoración a las reservas de la entidad.

**NIC 16, «Inmovilizado material»**

«41. La **reserva de revalorización** de un elemento del inmovilizado material incluida en el patrimonio neto **podrá ser transferida directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas, cuando se dé de baja en cuentas al activo**. Esto **podría implicar la transferencia total de la reserva cuando el activo sea enajenado o se disponga de él por otra vía**.

No obstante, **parte de la reserva podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad**. En ese caso, el importe de la reserva transferido sería igual a la **diferencia entre la amortización calculada según el valor revalorizado del activo y la calculada según su coste original**.

Las **transferencias** desde las cuentas de reservas de revalorización a las cuentas de reservas por ganancias acumuladas, realizadas, **no pasarán por el resultado del ejercicio**.»

**EJEMPLO 8. Transferencias de los ajustes de valoración a las reservas**

Se adquiere a comienzos del ejercicio X1 un helicóptero por 100.000, al que se le estima una vida útil de 20 años. Al cierre del ejercicio X3 se estima que los helicópteros se han revalorizado un 20 %, por lo que nuestro helicóptero tiene un valor revalorizado de 102.000. A comienzos del ejercicio X6 se vende el mismo en el mercado por un valor de 92.000.

**Solución**

En el momento de la adquisición del helicóptero, se debe reconocer el mismo por el coste de adquisición, siendo el asiento necesario el siguiente:

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Helicóptero ..... | 100.000 | |
| Bancos ..... | | 100.000 |

Al estimarse una vida útil de 20 años, y un valor residual nulo, las cuotas de amortización a reconocer en los siguientes ejercicios serán de 5.000. El asiento que se realizaría al cierre de los ejercicios X1, X2 y X3 sería el siguiente:

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Amortización del inmovilizado material ..... | 5.000 | |
| Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | | 5.000 |

.../...

.../...

En el ejercicio X3, una vez reconocida la amortización de ese ejercicio, se procede a reconocer el ajuste de valoración de dicho elemento para reconocer el mismo a su valor revaluado, que según el enunciado es de 102.000. En estos momentos el helicóptero figurará en libros por un valor de 85.000 (los 100.000 del precio de adquisición, ajustado por la amortización reconocida durante estos tres ejercicios). Luego la diferencia entre ambos importes supondrá un beneficio, imputado de forma directa al patrimonio neto, por un importe de 17.000.

Revalorización:

- Valor en libros (100.000 – 3 × 5.000) ..... 85.000
- Valor razonable ..... 102.000
- Diferencia (Beneficio de revalorización) ..... 17.000

En nuestra propuesta de solución optamos por ajustar el valor del elemento dando de baja la amortización acumulada, y una vez eliminada la amortización procedemos a ajustar el valor del elemento, tal y como permite la NIC.

El asiento por la eliminación de la amortización acumulada será el siguiente:

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | 15.000 | |
| Helicóptero ..... | | 15.000 |

Procedemos en este momento a revaluar el elemento, incrementando el valor del mismo, y reconociendo un ingreso imputado a patrimonio neto por esa revalorización, por un valor de 17.000.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Helicóptero ..... | 17.000 | |
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | | 17.000 |

Esa cuenta de ingreso imputado al patrimonio neto se debe regularizar al cierre del ejercicio, reconociendo en el patrimonio neto de la entidad ese ajuste de valor.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Beneficio por revalorización de inmovilizado material ..... | 17.000 | |
| «Superávit de revalorización» ..... | | 17.000 |

.../...

.../...

Al haberse ajustado el valor por el que figura en libros el inmovilizado, se modifica la base de amortización del elemento. Se debe proceder a recalcular la cuota de amortización a reconocer en los siguientes ejercicios.

Recálculo de la amortización:

- Base de amortización ..... 102.000
- Vida útil ..... 17 años
- Cuota anual ..... 6.000

Al cierre del ejercicio X4 procedemos a reconocer la amortización del ejercicio, conforme al valor revaluado de 6.000.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Amortización del inmovilizado material ..... | 6.000 | |
| Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | | 6.000 |

Debe entenderse en este momento que parte de las plusvalías que habíamos reconocido en el ejercicio anterior, y que figuraban en el patrimonio neto de la entidad por importe de 17.000, se han realizado en este ejercicio por la amortización. En concreto, la diferencia entre la cuota original de amortización (de 5.000) y la nueva cuota reconocida después de la revalorización del bien (de 6.000) es el importe que se debe entender de la plusvalía que se ha realizado. Esa parte que se entiende como realizada se debe transferir de la cuenta de ajustes de valoración en la que figura en este momento a las reservas voluntarias de la entidad.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| «Superávit de revalorización» ..... | 1.000 | |
| Reservas (ganancias acumuladas) ..... | | 1.000 |

Del mismo modo se debe proceder en el ejercicio X5, reconociendo la amortización por la cuota recalculada, de 6.000, transfiriendo la parte de plusvalías que se entienden realizadas a las reservas voluntarias de la entidad:

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Amortización del inmovilizado material ..... | 6.000 | |
| Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | | 6.000 |

.../...

.../...

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| «Superávit de revalorización» ..... | 1.000 | |
| Reservas (ganancias acumuladas) ..... | | 1.000 |

A comienzos del ejercicio X6 se produce la venta del helicóptero. Daremos de baja en este momento el inmovilizado, que figura por un valor en libros de 102.000 con un amortización acumulada de 12.000, reconociendo un beneficio en la operación de 2.000.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| Bancos ..... | 92.000 | |
| Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | 12.000 | |
| Helicóptero ..... | | 102.000 |
| Beneficio por enajenación del inmovilizado material ..... | | 2.000 |

Al haberse dado de baja el elemento, los ajustes de valoración que figuran en este momento en el balance de la entidad deben transferirse a reservas voluntarias.

| Cuentas | Debe | Haber |
|---|---|---|
| «Superávit de revalorización» ..... | 15.000 | |
| Reservas (ganancias acumuladas) ..... | | 15.000 |

# APLICACIÓN PRÁCTICA DE LAS CONSULTAS DEL ICAC

**Juan del Busto Méndez**
*Profesor del CEF*

**BOICAC núm. 91, octubre 2012. Consulta 4 (NFC045472). Diferencia de conversión. NRV 11.ª. Cambio de moneda funcional.**

## SUMARIO:

*Sobre el tratamiento contable de una diferencia de conversión, cuando se produce un cambio en la moneda funcional de una entidad.*

## Respuesta:

Una empresa española, cuya moneda funcional al cierre del ejercicio 2011 es el dólar estadounidense (USD), cambia de moneda funcional el 1 de enero de 2012. A partir de esa fecha, la sociedad comienza a emplear el euro como moneda funcional. La consulta versa sobre el criterio que debe seguirse para cancelar la diferencia de conversión que luce en el balance.

La moneda funcional de una entidad es la moneda en la que no soporta riesgo de tipo de cambio, en la medida en que es la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, asume la hipótesis de que la moneda o monedas funcionales de una empresa española puedan ser distintas del euro. Este podría ser el caso de sucursales radicadas en el extranjero y, de manera más excepcional, de sociedades radicadas en España cuando la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo sea distinta del euro.

En este sentido, la norma de registro y valoración (NRV) 11.ª «Moneda extranjera» del PGC, en su apartado 2, «Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación», dispone:

> «Excepcionalmente, cuando la moneda o monedas funcionales de una empresa española sean distintas del euro, la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación se realizará aplicando los criterios establecidos sobre "Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación" en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que desarrollan el Código de Comercio.»

En el escrito de consulta no se aporta información sobre la causa que determina el cambio de moneda funcional. Solo se afirma que la empresa «ha cambiado» su moneda funcional, y se pregunta qué criterio debe seguirse en relación con el saldo del epígrafe «Diferencias de conversión».

Antes de entrar en el fondo de la cuestión que se plantea es preciso resaltar que cuál sea la moneda funcional de una entidad es una cuestión de hecho y, por tanto, no constituye una opción contable. Es decir, como se ha indicado más arriba, la moneda funcional es la moneda del entorno principal en el que opera la empresa, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que para las empresas radicadas en España dicha moneda es el euro.

Sobre la base de este razonamiento, el artículo 59.3 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, establece:

> «La moneda funcional refleja las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma, por lo que *una vez definida la moneda funcional no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos y condiciones*. En este último caso, se aplicarán los procedimientos de conversión a la nueva moneda funcional de forma prospectiva desde la fecha de cambio.»

Asumiendo que este es el caso que describe el consultante, esto es, que se ha producido un cambio en las transacciones, sucesos o condiciones que llevaron a calificar en su día como moneda funcional al USD, y que adicionalmente este cambio se produce el 1 de enero de 2012 y no al cierre del ejercicio inmediato anterior, la cuestión a resolver en estos momentos es determinar la repercusión contable de la citada aplicación prospectiva.

Pues bien, la diferencia de conversión que luce en el balance al cierre del ejercicio 2011 es el importe resultante de comparar los activos y pasivos en moneda extranjera convertidos a euros, empleando el tipo de cambio de cierre en esa fecha con las partidas del patrimonio neto convertidas a tipo de cambio histórico. La aplicación prospectiva del cambio implica no modificar dichas valoraciones, salvo error en la calificación inicial, en cuyo caso será de aplicación el criterio reco-

gido en la norma de registro y valoración 22.ª «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» del PGC.

Por su parte, si el cambio en la moneda funcional trae causa del cambio en la naturaleza de los activos de la empresa, como consecuencia de la enajenación de los activos netos que la integran, y la correspondiente pérdida de control, de acuerdo con el criterio recogido en el artículo 66 de las propias NFCAC, la diferencia de conversión acumulada en el patrimonio neto se deberá transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En caso contrario, habrá que proceder como sigue:

a) La diferencia de conversión se distribuirá en proporción al valor en libros de los activos monetarios netos (activos menos pasivos) y los activos no monetarios.

b) La diferencia atribuida a los activos monetarios netos se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) La atribuida a los activos no monetarios se mantendrá en el patrimonio neto para su posterior imputación al resultado del ejercicio a medida que se produzca la corrección valorativa, baja o, en su caso, amortización de los activos de los que traiga causa. En el supuesto de que la citada identificación, activo-diferencia, fuera impracticable, la empresa deberá distribuir la diferencia de conversión en proporción al valor en libros de los activos no monetarios.

**EJEMPLO**

A comienzos del ejercicio X1 se funda la sociedad El serranito, cuyo objeto social será la producción de jamones para la venta en el mercado estadounidense. Como la generación de flujos, mediante la venta de dicho producto, se realizará en dólares la entidad considera que esa es su moneda funcional.

Los balances y cuentas de pérdidas de los dos primeros ejercicios, en dólares, son los siguientes:

| Balance, en dólares | X1 | X2 |
|---|---|---|
| Maquinaria ..... | 22.500 | 20.000 |
| Existencias ..... | 5.000 | 8.000 |
| | | .../... |

.../...

.../...

| Balance, en dólares | X1 | X2 |
|---|---|---|
| .../... | | |
| Bancos ..... | 7.500 | 12.000 |
| **Total activo .....** | **35.000** | **40.000** |
| Capital social ..... | 20.000 | 20.000 |
| Reservas ..... | 0 | 5.000 |
| Resultado del ejercicio ..... | 5.000 | 10.000 |
| Proveedores ..... | 10.000 | 5.000 |
| **Total patrimonio neto y pasivo .....** | **35.000** | **40.000** |

| Pérdidas y ganancias, en dólares | X1 | X2 |
|---|---|---|
| Cifra de negocios ..... | 15.000 | 22.500 |
| Costes de ventas ..... | –7.500 | –10.000 |
| Amortización ..... | –2.500 | –2.500 |
| **Resultado de explotación .....** | **5.000** | **10.000** |

Se sabe que los tipos de cambio a comienzos del ejercicio X1 y cierre de los ejercicios X1 y X2 son los siguientes:

| Fecha | tc €/$ |
|---|---|
| 01-01-X1 | 1,00 |
| 31-12-X1 | 1,15 |
| 31-12-X2 | 1,25 |

Se sabe además que los tipos de cambio medios de las ventas del ejercicio, y de los costes de venta, son los siguientes:

.../...

.../...

| Tipos medios | X1 | X2 |
|---|---|---|
| Ventas ..... | 1,10 | 1,20 |
| Coste de ventas ..... | 1,05 | 1,15 |

A comienzos del ejercicio X3 la entidad modifica el plan de negocio, de modo que desde este momento las ventas se realizarán, en lugar de en el mercado americano, en territorio nacional. Desde ese momento la divisa en la que se realizarán las ventas será el euro, por lo que esta será a partir de ahora la moneda funcional de la entidad.

**Solución**

En el ejemplo que nos ocupa no coincide la moneda funcional (el dólar, al ser la divisa en la que se generan los flujos de efectivo) con la moneda de presentación (el euro, al ser una sociedad española). La entidad debe llevar las cuentas anuales en la moneda funcional (dólar) y convertirlas al cierre de cada ejercicio a la moneda de presentación (euro). Para convertir las cuentas debe procederse conforme a dispuesto en las NFCAC.

Las Normas de Consolidación establecen, en el artículo 61, la metodología que debe seguirse para convertir las cuentas anuales formuladas en la moneda funcional (el dólar) a la moneda de presentación (el euro). Comenzaremos la conversión por la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad. Se deben convertir los ingresos y gastos al tipo de cambio histórico, entendiendo como tal el tipo de cambio en la fecha en la que se produjo cada transacción.

> «Artículo 61. Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación.
>
> (...)
>
> 2. A los efectos del apartado anterior se considerará tipo de cambio histórico:
>
> (...)
>
> b) En el caso de ingresos y gastos, incluyendo los reconocidos en el patrimonio neto: *el tipo de cambio a la fecha en que se produjo cada transacción*».

En el enunciado del ejercicio tenemos información sobre el tipo de cambio medio de las operaciones realizadas, que será con el que convirtamos las cuentas. Nótese que tenemos dos tipos de cambio diferentes para convertir los ingresos por ventas y el gasto del coste de ventas, ya que las operaciones se habrán ido realizando en momentos del ejercicio diferentes. En cuanto a la amortización, ya que supone reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias el consumo realizado sobre la maquinaria, y la misma figura en el balance de la

.../...

.../...

sociedad contravalorada al tipo de cambio de cierre, entendemos que a ese tipo de cambio es el que debe reconocerse la amortización de la misma.

| | $ | tc | € |
|---|---|---|---|
| Cifra de negocios ..... | 15.000 | 1,10 | 16.500 |
| Costes de ventas ..... | –7.500 | 1,05 | –7.875 |
| Amortización ..... | –2.500 | 1,15 | –2.875 |
| **Resultado de explotación .....** | **5.000** | **–** | **5.750** |

Una vez contravalorada la cuenta de pérdidas y ganancias a euro, obtenemos la cifra de resultado del ejercicio que debe reconocerse este ejercicio, por un importe de 5.750 euros.

Procedemos ahora a contravalorar el balance de la sociedad. Se deben contravalorar los activos y pasivos de la sociedad al tipo de cierre del ejercicio, de 1,15 €/$. Las partidas de patrimonio neto, por el contrario, se deben contravalorar al tipo de cambio histórico. Para contravalorar el resultado del ejercicio que figura en el balance de la sociedad debemos utilizar la cifra de resultado convertido en euros que hemos calculado previamente, de 5.750 euros. Para contravalorar el capital social de la entidad se debe utilizar el tipo de cambio histórico de la fundación social (recordemos que se fundó a comienzos de ejercicio, siendo en esa fecha el tipo de cambio de 1 €/1 $). Las diferencias que surjan entre el valor de los activos y pasivos contravalorados al tipo de cambio de cierre, y el de los componentes de patrimonio contravalorados al tipo de cambio histórico, deben figurar en el patrimonio neto de la entidad, dentro del epígrafe «Diferencias de conversión». En nuestro ejemplo, el valor por el que deben figurar las diferencias de conversión en el patrimonio de la entidad es de 3.000 euros.

| | $ | tc | € |
|---|---|---|---|
| Maquinaria ..... | 22.500 | 1,15 | 25.875 |
| Existencias ..... | 5.000 | 1,15 | 5.750 |
| Bancos ..... | 7.500 | 1,15 | 8.625 |
| **Total activo .....** | **35.000** | **–** | **40.250** |
| Capital social ..... | 20.000 | 1,00 | 20.000 |

.../...

.../...

.../...

| | $ | tc | € |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| Diferencia de conversión ..... | – | – | 3.000 |
| Reservas ..... | 0 | – | |
| Resultado del ejercicio ..... | 5.000 | | 5.750 |
| Proveedores ..... | 10.000 | 1,15 | 11.500 |
| **Total patrimonio neto y pasivo .....** | **35.000** | **–** | **40.250** |

Esas diferencias de conversión son debidas a las diferencias que hay entre el valor de las cifras de patrimonio neto contravaloradas al tipo de cambio histórico y el valor que tendrían las mismas de haberse contravalorado al tipo de cambio de cierre del ejercicio, como se puede comprobar en la siguiente tabla:

| Patrimonio neto | Valor en $ | Valor a tc cierre | Tc histórico | Valor a tc histórico | Diferencia |
|---|---|---|---|---|---|
| Capital social ..... | 20.000 | 23.000 | 1 | 20.000 | 3.000 |
| Resultado del ejercicio ... | 5.000 | 5.750 | – | 5.750 | 0 |
| **Total .....** | **25.000** | **28.750** | **–** | **25.750** | **3.000** |

Dentro del estado de cambios en el patrimonio neto, en el estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio, se debe reconocer un ingreso por diferencias de conversión por importe de 3.000. Junto con el resultado del ejercicio, reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias, supondrán para la sociedad un total de ingresos y gastos reconocidos en este ejercicio por valor de 8.750 euros.

| | X1 |
|---|---|
| **A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias .....** | **5.750** |
| Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto | |
| I. Por valoración instrumentos financieros | |
| .../... | |

.../...

.../...

| | X1 |
|---|---|
| .../... | |
| 1. Activos financieros disponibles para la venta | |
| 2. Otros ingresos/gastos | |
| II. Por coberturas de flujos de efectivo | |
| III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos | |
| IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes ..... | 3.000 |
| V. Efecto impositivo | |
| **B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto ..... (I + II + III + IV + V)** | **3.000** |
| Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias | |
| VI. Por valoración de instrumentos financieros | |
| 1. Activos financieros disponibles para la venta | |
| 2. Otros ingresos/gastos | |
| VII. Por coberturas de flujos de efectivo | |
| VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos | |
| IX. Efecto impositivo | |
| **C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)** | **–** |
| **TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C) .....** | 8.750 |

En el ejercicio X2 debemos proceder del mismo modo, para convertir las cuentas de la sociedad formuladas en la moneda funcional (el dólar) a la moneda de presentación (el euro). Comenzaremos la conversión de dichos estados por la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando a cada ingreso y gasto del ejercicio el tipo de cambio histórico, entendiendo como tal el del momento en que se produce la transacción. De la información del ejercicio obtenemos los tipos de cambio medios que deben aplicarse a los ingresos y gastos del ejercicio.

.../...

.../...

| | $ | tc | € |
|---|---|---|---|
| Cifra de negocios ..... | 22.500 | 1,20 | 27.000 |
| Costes de ventas ..... | –10.000 | 1,15 | –11.500 |
| Amortización ..... | –2.500 | 1,25 | –3.125 |
| **Resultado de explotación .....** | **10.000** | **–** | **12.375** |

Una vez convertidos los importes de la cuenta de pérdidas y ganancias procedemos a la conversión del balance de la sociedad. Al igual que realizamos para las cuentas del ejercicio X1, los activos y pasivos de la sociedad se deben convertir al tipo de cambio de cierre del ejercicio. Las cuentas de patrimonio neto se deben convertir al tipo de cambio histórico. Para el capital social, al igual que hicimos en el ejercicio X1, debemos considerar como tipo de cambio histórico el de la fundación de la sociedad, que recordemos que fue a comienzos del ejercicio X1, siendo en esa fecha el tipo de cambio histórico de 1 €/1 $. Para las reservas que figuran en el balance, ya que las mismas provienen del resultado del ejercicio anterior, debemos considerar el contravalor en euros del resultado del ejercicio previo (de 5.750) para reconocer el contravalor de dichas reservas. El valor en euros del resultado del ejercicio que figura en el balance de la sociedad es el que hemos obtenido de contravalorar en euros todos los ingresos y gastos del ejercicio previamente (por 12.375). Las diferencias entre el valor de los activos y pasivos, contravalorados al tipo de cambio de cierre, y el de las partidas de patrimonio neto, contravaloradas a tipo de cambio histórico, deben figurar en el patrimonio neto de la sociedad, como «Diferencias de conversión» (en nuestro ejemplo por un valor de 5.625).

| | $ | tc | € |
|---|---|---|---|
| Maquinaria ..... | 20.000 | 1,25 | 25.000 |
| Existencias ..... | 8.000 | 1,25 | 10.000 |
| Bancos ..... | 12.000 | 1,25 | 15.000 |
| **Total activo .....** | **40.000** | **–** | **50.000** |
| Capital social ..... | 20.000 | 1,00 | 20.000 |
| Diferencia de conversión ..... | | – | 5.625 |

.../...

.../...

.../...

| | $ | tc | € |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| Reservas ..... | 5.000 | – | 5.750 |
| Resultado del ejercicio ..... | 10.000 | | 12.375 |
| Proveedores ..... | 5.000 | 1,25 | 6.250 |
| **Total patrimonio neto y pasivo .....** | **40.000** | **–** | **50.000** |

Al igual que vimos en el ejercicio X1, el valor de esas diferencias de conversión viene explicado por la diferencia entre el valor de las cifras de patrimonio neto contravalorado a tipo de cambio de cierre, y el contravalor en euros calculado aplicando el tipo de cambio histórico que estamos dando a esas partidas en la conversión de las cuentas anuales.

| Patrimonio neto | Valor en $ | Valor a tc cierre | Tc histórico | Valor a tc histórico | Diferencia |
|---|---|---|---|---|---|
| Capital social ..... | 20.000 | 25.000 | 1 | 20.000 | 5.000 |
| Reservas..... | 5.000 | 6.250 | – | 5.750 | 500 |
| Resultado del ejercicio ... | 10.000 | 12.500 | – | 12.375 | 125 |
| **Total .....** | **35.000** | **43.750** | **–** | **38.125** | **5.625** |

El ingreso por diferencias de conversión que debe reconocerse en el ejercicio X2 se debe calcular como la diferencia del componente de patrimonio neto por diferencias de conversión que figura en el balance de la sociedad en este momento (por un valor de 5.625) y el valor que tenía dicha partida de patrimonio al cierre del ejercicio anterior (por un valor de 3.000). De modo que figurará en el estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio un ingreso por diferencias de conversión por un importe de 2.625.

| | X2 | X1 |
|---|---|---|
| **A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias .....** | **12.375** | **5.750** |
| Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto | | |
| I. Por valoración instrumentos financieros | | |

.../...

.../...

.../...

| | X2 | X1 |
|---|---|---|
| .../... | | |
| 1. Activos financieros disponibles para la venta | | |
| 2. Otros ingresos/gastos | | |
| II. Por coberturas de flujos de efectivo | | |
| III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos | | |
| IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes ..... | 2.625 | 3.000 |
| V. Efecto impositivo ..... | | |
| **B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V) .....** | **2.625** | **3.000** |
| Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias | | |
| VI. Por valoración de instrumentos financieros | | |
| 1. Activos financieros disponibles para la venta | | |
| 2. Otros ingresos/gastos | | |
| VII. Por coberturas de flujos de efectivo | | |
| VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos | | |
| IX. Efecto impositivo | | |
| **C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias ..... (VI + VII + VIII + IX)** | | **–** |
| **TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)** | **15.000** | **8.750** |

A comienzos del ejercicio X3 se produce el cambio de moneda funcional, ya que la entidad pasa a generar los flujos de caja, debidos a las ventas de existencias, en euros. La Consulta 4 del BOICAC 91 (NFC045472) aclara cómo debe considerarse ese cambio de moneda funcional. La diferencia de conversión acumulada hasta este momento en el patrimonio neto debe repartirse entre los activos monetarios y no monetarios de la entidad. Las diferencias que se deban a los activos monetarios netos de la entidad se deben entender como

.../...

.../...

realizadas, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. La parte de diferencias de conversión debida a activos no monetarios se mantendrá en el patrimonio neto, imputándose a los ejercicios posteriores a medida que se produzca la corrección valorativa, baja o deterioro de los correspondientes activos.

Procedemos a calcular los porcentajes que deben aplicarse a la diferencia de conversión, en función del peso de los activos netos, tanto monetarios como no monetarios. Como activos monetarios encontramos la cifra de bancos por 12.000. El único pasivo monetario que tiene la entidad es la deuda con proveedores, por importe de 5.000. Enfrentando ambos obtenemos que los activos monetarios netos de la entidad figuran por un total de 7.000. Los activos no monetarios de la entidad serán la maquinaria por valor de 20.000 y las existencias por un valor de 8.000. De modo que los activos no monetarios netos de la entidad figuran por 28.000. En función de esos valores podemos obtener los porcentajes de cada uno de los componentes.

| | Activo | Pasivo | Neto | % |
|---|---|---|---|---|
| Monetario ..... | 12.000 | –5.000 | 7.000 | 20 % |
| No monetario ..... | 28.000 | 0 | 28.000 | 80 % |
| Total ..... | 40.000 | –5.000 | 35.000 | 100 % |

Por lo tanto, el 20 % de las diferencias de conversión que aparecen en el patrimonio neto de la entidad deben entenderse como realizadas, transfiriéndose al resultado del ejercicio:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 821 | Transferencia de diferencias de conversión positivas ... | 960 | |
| 768 | Diferencias positivas de cambio ..... | | 960 |

Si elaborásemos a comienzos del ejercicio X3 un estado de ingresos y gastos reconocidos, quedaría del siguiente modo:

| | X3 | X2 | X1 |
|---|---|---|---|
| **A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias .....** | **960** | **12.375** | **5.750** |
| Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto | | | |
| I. Por valoración instrumentos financieros | | | |

.../...

.../...

.../...

| | X3 | X2 | X1 |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 1. Activos financieros disponibles para la venta | | | |
| 2. Otros ingresos/gastos | | | |
| II. Por coberturas de flujos de efectivo | | | |
| III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos | | | |
| IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes ..... | | 2.625 | 3.000 |
| V. Efecto impositivo | | | |
| **B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V) .....** | | **2.625** | **3.000** |
| Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias | | | |
| VI. Por valoración de instrumentos financieros | | | |
| 1. Activos financieros disponibles para la venta | | | |
| 2. Otros ingresos/gastos ..... | 960 | | |
| VII. Por coberturas de flujos de efectivo | | | |
| VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos | | | |
| IX. Efecto impositivo | | | |
| **C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias ..... (VI + VII + VIII + IX)** | **960** | **–** | **–** |
| **TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)** | **–** | **15.000** | **8.750** |

Vemos como las diferencias de conversión han supuesto en los ejercicios previos el reconocimiento de unos ingresos imputados de forma directa al patrimonio por importe de 4.800 (2.175 en el ejercicio X1 y 2.625 en el ejercicio X2). Esas diferencias deben figurar en el patrimonio neto de la entidad, hasta que se entienda que esos resultados se han realizado. Aclara la Consulta 4 del BOICAC 91 (NFC045472) que, de producirse un cambio de la moneda funcional, parte de esos ajustes de valoración que figuran en el patrimonio neto deben reconocerse como realizados. En concreto, entiende la consulta que la parte de las

.../...

.../...

diferencias de cambio que venga determinada por los activos monetarios netos debe entenderse como un resultado realizado, y reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. El resto de diferencias de conversión, debidas a activos no monetarios, no deben considerarse como un resultado realizado, por lo que se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias en la medida en que esos activos no monetarios afecten a la cuenta de pérdidas y ganancias, es decir, cuando se produzca la baja, deterioro o enajenación de los mismos.

**Juan del Busto Méndez**
*Profesor del CEF*

## BOICAC núm. 96, diciembre 2013. Consulta 6 (NFC049799). Devoluciones de ventas. NRV 14.ª

## SUMARIO:

*Sobre la contabilización de las devoluciones de ventas.*

## Respuesta:

El consultante pregunta acerca del tratamiento contable de las devoluciones de ventas y, en concreto, sobre la posibilidad de efectuar asientos con un importe negativo. El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se estructura en cinco partes, de las cuales son de aplicación obligatoria la primera, segunda y tercera. La cuarta y quinta parte del PGC, cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables, respectivamente, son de aplicación facultativa excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración. Sin perjuicio de que sea aconsejable que, en el caso de hacer uso de esa facultad, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales. En la quinta parte se incluyen los principales motivos de cargo y abono de las cuentas propuestas, sin que en ninguna de ellas se contemple la posibilidad de efectuar un asiento por un importe negativo. Cuestión distinta es que en el modelo de cuenta de pérdidas y ganancias figure la partida 1 a) «Ventas», en la cual se integra el subgrupo 70, dentro del cual forma parte la cuenta 708, «Devoluciones de ventas y operaciones similares», con signo negativo. Esta situación viene determinada precisamente al amparo de la relación contable descrita para esta cuenta, que surge cargándose cuando se produce la devolución de una venta, con abono a una cuenta de clientes. Por tanto, el reflejo contable de las devoluciones de ventas se realizará cargando la cuenta 708, «Devolución de ventas y operaciones similares» con abono a la cuenta del subgrupo 43 que corresponda o a la correspondiente cuenta del subgrupo 57. Si el consultante aplicase el PGC de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, la conclusión recogida en la presente respuesta no varía.

**EJEMPLO**

A lo largo del ejercicio se realizó una venta por un importe de 100.000, que no se desembolsa en ese momento sino que se difiere el pago 6 meses (hasta el mes de mayo del ejercicio X2). Debido a defectos de calidad en las existencias vendidas, el cliente de la operación anterior devuelve existencias por valor de 45.000. Se desembolsa en ese momento los 55.000 restantes que adeudaba el cliente.

**Solución**

Al momento de realizar la venta, se debe reconocer en cuentas de la entidad un ingreso por ventas, y de forma correlativa un derecho de cobro con clientes, por importe de 100.000.

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 430 | Clientes ..... | 100.000 | |
| 700 | Ventas de mercaderías ..... | | 100.000 |

Finalmente, el cliente devuelve a la entidad existencias por importe de 45.000. Esa devolución debe reconocerse mediante la cuenta que a tal efecto reconoce el PGC para las devoluciones de ventas (cuenta 708).

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 708 | Devoluciones de ventas y operaciones similares ..... | 45.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | 55.000 | |
| 430 | Clientes ..... | | 100.000 |

# SEGUNDO EJERCICIO RESUELTO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INTERVENCIÓN Y CONTABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL

**Javier Romano Aparicio**
*Profesor del CEF*

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de acceso libre, en el Cuerpo Superior de Intervención y Contabilidad de la Administración de la Seguridad Social, convocado por Orden ESS/1675/2013, de 10 de septiembre (BOE del 18)].

## Sumario

**Caso 1.** **Contabilidad de sociedades.** Composición de capital social, adquisición de acciones propias, reparto del resultado, dividendos a cuenta y complementarios, ampliación de capital por compensación de créditos contra la sociedad, dividendos pasivos y accionistas morosos, reducción de capital social por amortización de acciones propias, reducción de capital social por condonación de dividendo pasivos, ampliación de capital social con cargo a reservas y venta de acciones propias.

**Caso 2.** **Contabilidad financiera.** Elaboración de un balance de comprobación antes del cierre del ejercicio, contabilización de operaciones pendientes, regularización, cierre y presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias.

**Caso 3.** **Contabilidad financiera y de sociedades.** Variación de la cuenta de resultados, costes fijos y variables, determinación del punto muerto y proyección de la cuenta de resultados.

# CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad de sociedades

La empresa Somosa presenta a 31 de diciembre de 2012, entre otras, las siguientes cuentas:

| Activo | J | Patrimonio neto | J |
|---|---|---|---|
| Investigación ..... | 30.000 | Capital social ..... | 120.000 |
| Desarrollo ..... | 80.000 | Socios desembolsos no exig. ..... | (20.000) |
| Fondo de comercio ..... | 40.000 | Prima de emisión acciones ..... | 60.000 |
| (Amort. acum. inmov. inmat.) ..... | (27.000) | Reserva legal ..... | 16.000 |
| Socios desembolsos exigidos ..... | 10.000 | Reserva estatutaria ..... | 16.000 |
| | | Reserva voluntaria ..... | 12.500 |
| | | Reserva fondo de comercio ..... | 8.000 |
| | | Dividendo activo a cuenta ..... | (4.500) |
| | | Dividendo activo a pagar ..... | 4.500 |
| | | Resultado del ejercicio ..... | 30.000 |

**Información complementaria:**

1.º La sociedad se constituyó con un capital social de 40.000 euros representado por acciones ordinarias de la serie A de 1 euro de valor nominal emitidas a la par. Posteriormente realizó una ampliación de capital sin derecho preferente de suscripción para recibir una aportación no dineraria consistente en una empresa en funcionamiento; las acciones de la serie B de 2 euros de valor nominal se emitieron al 150 %. El 1 de enero de 2012, realizó la última ampliación de capital con acciones de la serie C de 4 euros de valor nominal emitidas al 200 %, exigiendo en el momento de la suscripción el desembolso mínimo. No se ha dispuesto de la prima de emisión de acciones. En el mes de octubre la sociedad reconoció un dividendo a cuenta a todas las acciones, que a la fecha actual no ha sido abonado.

2.º En los estatutos se establece la obligación de dotar una reserva con iguales características que la reserva legal.

*Anotaciones contables a realizar por el opositor:*

1. Acuerdo de la junta general de accionistas por el que se adquirieren 10.000 acciones de la serie A al precio de 1,8 euros/acción.
2. Acuerdo de aprobación por parte de la junta general de accionistas del reparto del beneficio. Después de cumplir todas las obligaciones legales, se acuerda con cargo a dicho beneficio reducir la cifra del capital social por la mitad de las acciones propias y repartir un dividendo complementario por la mayor cuantía posible.
3. Posteriormente se paga la totalidad de los dividendos reconocidos a las acciones, retención fiscal 20 %. ¿Cuál fue la cuantía total del dividendo que se reconoció a cada serie de acciones?
4. Más tarde la junta general de accionistas acuerda efectuar una ampliación de capital, por compensación de los siguientes créditos que figuran en el pasivo:

   - Deudas a corto plazo: 60.000 euros.
   - Deudas a largo plazo: 55.000 euros.

   Las deudas a corto plazo son líquidas, vencidas y exigibles y las deudas a largo plazo vencen dentro de dos años.

   El auditor de cuentas acredita la cuantía de los créditos y fija el valor de las acciones en función del valor teórico que se desprende de la información del patrimonio neto, más un ajuste de 20.000 euros, por valor razonable de algunos activos. Emitiendo las nuevas acciones a 1 euro de valor nominal.
5. Llegado el vencimiento del dividendo exigido, es atendido por tenedores de 8.000 títulos. La sociedad reclama por vía judicial las cantidades pendientes que son abonadas posteriormente por los socios morosos más un interés del 6 %, de la cantidad pendiente.
6. La sociedad procede a la reducción del capital aprobada. Los gastos de notario y registro se elevan a 500 euros.
7. Por acuerdo de la junta general de accionistas se procede a la reducción del capital social por condonación de dividendos pasivos. ¿A qué accionistas afecta y cuál sería el nuevo valor nominal de esas acciones?
8. Más tarde por acuerdo de la junta general de accionistas la sociedad acuerda realizar una ampliación de capital totalmente liberada con cargo a reservas de libre disposición en la proporción de 1 acción nueva de 2 euros de valor nominal, por 2 acciones antiguas.
9. Posteriormente la sociedad vende las acciones propias que mantiene en cartera a 2 euros/acción.

# SOLUCIÓN

En primer lugar se realiza un desarrollo de la información complementaria con el objeto de obtener la composición de capital social en las diferentes series de acciones que lo componen así como su desembolso, primas de emisión y demás características

| Serie | N.º acciones | Valor nominal | Valor emisión | Capital social | Prima de emisión | Pendiente |
|---|---|---|---|---|---|---|
| A | 40.000 | 1 | 100 % | 40.000 | | |
| B | 20.000 | 2 | 150 % | 40.000 | 20.000 | |
| C | 10.000 | 4 | 200 % | 40.000 | 40.000 | 30.000 |
| | | | | 120.000 | 60.000 | |

Por el dividendo a cuenta entregado:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 557 | Dividendo activo a cuenta ..... | 4.500 | |
| 526 | Dividendo activo a pagar ..... | | 4.500 |

El resto es información para el reparto del resultado del ejercicio.

## ASIENTOS CONTABLES A REALIZAR POR EL OPOSITOR

### PUNTO 1. ADQUISICIÓN DE 10.000 ACCIONES PROPIAS DE LA SERIE A AL PRECIO DE 1,8 EUROS

Se trata de una adquisición derivativa regulada en el artículo 146 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) el cual señala que la sociedad anónima también podrá adquirir sus propias acciones y las participaciones creadas o las acciones emitidas por su sociedad dominante, aunque establece una serie de condicionantes. En el momento de la compra no tienen el dividendo devengado.

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 108 | Acciones o participaciones propias en situaciones especiales ..... (10.000 × 1,8) | 18.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | | 18.000 |

## PUNTO 2. REPARTO DEL BENEFICIO

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 129 | Resultado del ejercicio | 30.000 | |
| 112 | Reserva legal (1) | | 3.000 |
| 1141 | Reservas estatutarias (2) | | 3.000 |
| 1143 | Reserva por fondo de comercio (3) | | 2.000 |
| 113 | Reservas voluntarias (4) | | 10.500 |
| 1142 | Reserva por capital amortizado (5) | | 5.000 |
| 557 | Dividendo activo a cuenta (6) | | 4.500 |
| 526 | Dividendo activo a pagar | | 2.000 |

(1) La dotación a la reserva legal está regulada en el artículo 274.1 de TRLSC el cual señala:

«En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social.»

| | |
|---|---|
| 20 % Capital social (20 % 120.000) | 24.000 |
| Reserva legal anterior | 16.000 |
| Dotación mínima (10 % × 30.000) | 3.000 |

(2) Se dota por la misma cuantía que la reserva legal, según señala el enunciado del supuesto.

(3) La dotación a la reserva por fondo de comercio está regulada en el artículo 273.4 del TRLSC cuyo texto es el siguiente:

«En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.»

5 % Fondo de comercio = 5 % × 40.000 = 2.000

(4) La presencia de las cuentas 200, «Investigación» y 201, «Desarrollo» puede suponer una limitación a la distribución de resultados ya que el artículo 273.3 del TRLSC señala:

«Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.»

En nuestro caso, el importe de la limitación es el siguiente:

| I+D | Importe | Reservas disponible | Importe |
|---|---|---|---|
| Investigación | 30.000 | Prima de emisión o asunción | 60.000 |
| Desarrollo | 80.000 | Reservas voluntarias | 12.500 |
| Amortización acumulada del inmovilizado intangible | –27.000 | | |
| **Total** | **83.000** | **Total** | **72.500** |
| Déficit de reservas voluntarias: 83.000 – 72.500 = 10.500 | | | |

(5) El enunciado propone que una vez cubiertas todas las atenciones legales se acuerda, con cargo al beneficio, reducir la cifra de capital social por la mitad de las acciones propias. Este tipo de operación sirve para evitar la oposición de los acreedores a la reducción de capital social por amortización de las acciones propias. Los artículos del TRLSC que se refieren a este tema son el 334 y 335.

.../...

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|

.../...

«Artículo 334. Derecho de oposición de los acreedores de sociedades anónimas.

1. Los acreedores de la sociedad anónima cuyos créditos hayan nacido antes de la fecha del último anuncio del acuerdo de reducción del capital, no hayan vencido en ese momento y hasta que se les garanticen tales créditos tendrán el derecho de oponerse a la reducción.
2. Los acreedores cuyos créditos se encuentren ya suficientemente garantizados no gozarán de este derecho.»

«Artículo 335. Exclusión del derecho de oposición.

Los acreedores no podrán oponerse a la reducción en los casos siguientes:

a) Cuando la reducción del capital tenga por única finalidad restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas.
b) Cuando la reducción tenga por finalidad la constitución o el incremento de la reserva legal.
c) Cuando la reducción se realice con cargo a beneficios o a reservas libres o por vía de amortización de acciones adquiridas por la sociedad a título gratuito. En este caso, el importe del valor nominal de las acciones amortizadas o de la disminución del valor nominal de las mismas deberá destinarse a una reserva de la que solo será posible disponer con los mismos requisitos exigidos para la reducción del capital social.»

5.000 acciones propias × 1 de valor nominal = 5.000

(6) El importe del dividendo a cuenta es facilitado por el enunciado y el importe del dividendo a pagar se obtiene por diferencia (2.000).

## PUNTO 3. PAGO DEL DIVIDENDO Y CUANTÍA DEL IMPORTE DE LOS DIVIDENDOS DE CADA UNA DE LAS SERIES DE LAS ACCIONES

Por el pago de los dividendos:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 526 | Dividendo activo a pagar ..... | 6.500 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (6.500 × 80 %) ... | | 5.200 |
| 4751 | Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas ..... (6.500 × 20 %) | | 1.300 |

Para determinar el importe de dividendo que corresponde a cada serie, en primer lugar se calcula el capital social desembolsado; el capital social que se retribuye como consecuencia de la existencia de acciones propias.

| | |
|---|---|
| Serie A ..... | 40.000 |
| Serie B ..... | 40.000 |
| Serie C ..... | 10.000 |

.../...

| | |
|---|---|
| .../... | |
| Total capital social desembolsado ..... | 90.000 |
| Valor nominal acciones propias ..... | 10.000 |
| Total capital social retribuible ..... | 80.000 |
| Importe destinado a dividendos ..... | 6.500 |

Por tanto, a cada euro de capital social que se retribuye le corresponde:

$$6.500/80.000 = 0{,}08125$$

El importe que cobrarán las acciones de cada una de las series teniendo en cuenta que la serie C está desembolsada al 25 % es el siguiente:

| | |
|---|---|
| 1 acción de 1 euro (A) ..... | 0,08125 |
| 1 acción de 2 euros (B) ..... | 0,1625 |
| 1 acción de 4 euros (C) ..... | 0,325 |

Y el total para cada una de las series sería:

| Serie | N.º acciones | Importe unitario | Total |
|---|---|---|---|
| A | 30.000 | 0,08125 | 2.437,50 |
| B | 20.000 | 0,16250 | 3.250,00 |
| C | 10.000 | 0,32500 | 812,50 |
| | | | 6.500,00 |

## PUNTO 4

La reducción de capital por compensación de créditos está regulada en el artículo 301.1 del TRLSC:

> «Cuando el aumento del capital de la sociedad de responsabilidad limitada se realice por compensación de créditos, estos habrán de ser totalmente líquidos y exigibles. Cuando el aumento del capital de la anónima se realice por compensación de

créditos, al menos, un veinticinco por ciento de los créditos a compensar deberán ser líquidos, estar vencidos y ser exigibles, y el vencimiento de los restantes no podrá ser superior a cinco años.»

En primer lugar, calculamos el patrimonio neto a la fecha actual considerando las plusvalías que menciona el ejercicio:

| | |
|---|---|
| Capital social | 120.000 |
| Socios por desembolsos no exigidos, capital social | –20.000 |
| Prima de emisión o asunción | 60.000 |
| Reserva legal | 19.000 |
| Reservas estatutarias | 19.000 |
| Reservas voluntarias | 23.000 |
| Reserva por fondo de comercio | 10.000 |
| Reserva por capital amortizado | 5.000 |
| Acciones o participaciones propias en situaciones especiales | –18.000 |
| Patrimonio neto contable | 218.000 |
| +/– Ajuste | |
| Plusvalía de activos | 20.000 |
| Patrimonio ajustado | 238.000 |
| Número de acciones en circulación | 80.000 |
| (Homogeneizadas a 1 J de valor nominal) (40.000 – 10.000 + 40.000 + 10.000) | 2,975 |
| Número de acciones emitir (115.000/2,975) | 38.655 |

Por la emisión de las acciones:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 190 | Acciones o participaciones emitidas | 115.000 | |
| 194 | Capital emitido pendiente de inscripción | | 115.000 |

Por la suscripción y desembolso:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 521 | Deudas a corto plazo ..... | 60.000 | |
| 171 | Deudas a largo plazo ..... | 55.000 | |
| 190 | Acciones o participaciones emitidas ..... | | 115.000 |

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 194 | Capital emitido pendiente de inscripción ..... | 115.000 | |
| 100 | Capital social (38.665 × 1) ..... | | 38.655 |
| 110 | Prima de emisión o asunción ..... | | 76.345 |

## PUNTO 5. VENCIMIENTO DEL DIVIDENDO PASIVO EXIGIDO

Por el pago de los accionistas y reconocimiento de los morosos

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... (8.000 × 4 × 25 %) | 8.000 | |
| 5581 | Accionistas morosos (2.000 × 4 × 25 %) ..... | 2.000 | |
| 5580 | Socios por desembolsos exigidos sobre acciones o participaciones ordinarias ..... | | 10.000 |

Por el pago de los accionistas morosos de la cantidad adeudada más los intereses:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... (2.000 + 2.000 × 6 %) | 2.120 | |
| 5581 | Accionistas morosos ..... | | 2.000 |
| 769 | Otros ingresos financieros ..... | | 120 |

## PUNTO 6. REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL POR AMORTIZACIÓN DE 5.000 ACCIONES PROPIAS

Por la reducción de capital social relativa a la mitad de la autocartera:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 100 | Capital social (5.000 × 1) ..... | 5.000 | |
| 113 | Reservas voluntarias (5.000 × 0,8) ..... | 4.000 | |
| 108 | Acciones o participaciones propias en situaciones especiales ..... (5.000 × 1,8) | | 9.000 |

En relación con los gastos de la reducción de capital social la norma de registro y valoración (NRV) 9.ª del Plan General de Contabilidad (PGC) señala que los relacionados con las operaciones de instrumentos propios de patrimonio se imputan a reservas.

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 113 | Reservas voluntarias ..... | 500 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | | 500 |

## PUNTO 7. REDUCCIÓN DE CAPITAL SOCIAL POR CONDONACIÓN DE DIVIDENDOS PASIVOS

La reducción de capital social por condonación de dividendos pasivos es una de las modalidades de reducción de capital social que describe al artículo 317 del TRLSC:

> «La reducción del capital puede tener por finalidad el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas, la constitución o el incremento de la reserva legal o de las reservas voluntarias o la devolución del valor de las aportaciones. En las sociedades anónimas, la reducción del capital puede tener también por finalidad la condonación de la obligación de realizar las aportaciones pendientes.»

Por la reducción de capital social por condonación de dividendos pasivos:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 100 | Capital social ..... | 20.000 | |
| 1030 | Socios por desembolsos no exigidos, capital social (10.000 × 2) ... | | 20.000 |

Esta reducción afecta a la serie C que quedará con:

$$10.000 \text{ acciones} \times 2 \text{ euros} = 20.000$$

El enunciado no señala nada respecto al derecho de oposición de los acreedores por lo que a efectos de solución se prescinde de cualquier consideración del mismo.

## PUNTO 8. AMPLIACIÓN DE CAPITAL SOCIAL CON CARGO A RESERVAS

La ampliación de capital social con cargo a reservas está regulada en el artículo 303 del TRLSC:

> «1. Cuando el aumento del capital se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de asunción de participaciones sociales o de emisión de acciones y la reserva legal en su totalidad, si la sociedad fuera de responsabilidad limitada, o en la parte que exceda del diez por ciento del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima.
>
> 2. A la operación deberá servir de base un balance aprobado por la junta general referido a una fecha comprendida dentro de los seis meses inmediatamente anteriores al acuerdo de aumento del capital, verificado por el auditor de cuentas de la sociedad, o por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores, si la sociedad no estuviera obligada a verificación contable.»

La composición del capital social, a partir de la situación inicial y de las operaciones realizadas, es el siguiente:

| Serie | N.º acciones | Nominal | Total |
|---|---|---|---|
| A | 35.000 | 1 | 35.000 |
| B | 20.000 | 2 | 40.000 |
| C | 10.000 | 2 | 20.000 |
| D | 38.655 | 1 | 38.655 |
| | 66.828 | 2 | 133.655 |

Y el número de acciones a emitir, teniendo en cuenta que la relación de canje es de 1 nueva por 2 antiguas de 2 euros de valor nominal:

$$66.828 \times \frac{1}{2} = 33.414$$

Por la emisión de las acciones:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 190 | Acciones o participaciones emitidas (33.414 × 2) ..... | 66.828 | |
| 194 | Capital emitido pendiente de inscripción ..... | | 66.828 |

Por la suscripción de las acciones:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 110 | Prima de emisión o asunción ..... | 66.828 | |
| 190 | Acciones o participaciones emitidas ..... | | 66.828 |

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 194 | Capital emitido pendiente de inscripción ..... | 66.828 | |
| 100 | Capital social ..... | | 66.828 |

PUNTO 9. POR LA VENTA DE LAS 5.000 ACCIONES PROPIAS RESTANTES

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (5.000 × 2) ..... | 10.000 | |
| 108 | Acciones o participaciones propias en situaciones especiales ..... (5.000 × 1,8) | | 9.000 |
| 109 | Reservas voluntarias ..... | | 1.000 |

## CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La sociedad comercial Leonesa presenta alguna de las cuentas que forman parte de su balance de comprobación a 28 de diciembre de 2012:

| Cuentas | Saldos | Saldo deudor | Saldo acreedor |
|---|---|---|---|
| Bancos ..... | | | |
| Suministros ..... | 40.000 | | |
| Publicidad y propaganda ..... | 60.000 | | |
| Construcciones en curso ..... | 700.000 | | |
| Gastos de investigación y desarrollo del ejercicio ..... | 20.000 | | |
| Devoluciones de compras (10.000 unidades) ..... | 40.000 | | |
| Venta de mercaderías (120.000 unidades) ..... | 1.200.000 | | |
| Compra de mercaderías (160.000 unidades) ..... | 640.000 | | |
| *Rappels* sobre ventas ..... | 4.000 | | |
| Sueldos y salarios ..... | 400.000 | | |
| Seguridad Social a cargo de la empresa ..... | 40.000 | | |
| Ingresos de participaciones en instru. patrimonio ..... | 4.000 | | |
| Mercaderías (100.000 unidades) ..... | 360.000 | | |
| Maquinaria ..... | 1.000.000 | | |
| Valores representativos de deuda a l/p en inmo. ..... | 90.200 | | |
| Proveedores ..... | 300.000 | | |
| Clientes ..... | 600.000 | | |
| Pda. por deterioro de créditos por operaci. comer. ..... | 30.000 | | |
| Deterioro valor créditos por operaciones comerciales . | 30.000 | | |
| Amortización acumulada inmovilizado material ..... | 600.000 | | |
| Inv. financieras a l/p en instrumentos de patrimonio .. | 200.000 | | |
| Reservas voluntarias ..... | 400.000 | | |
| Reserva estatutaria ..... | 320.000 | | |
| Ingresos por prestación de servicios ..... | 40.000 | | |

.../...

| Cuentas | Saldos | Saldo deudor | Saldo acreedor |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| Beneficios procedentes del inmovilizado material ..... | 160.000 | | |
| Capital social ..... | 1.600.000 | | |
| Reserva legal ..... | 320.000 | | |
| Subvenciones, donaciones y legados a la explota. ..... | 200.000 | | |
| Terrenos ..... | 600.000 | | |
| **Totales** | | | |

**Ajustes previos a la regularización:**

1. La empresa vende a crédito 10.000 unidades de mercaderías a 11 euros, con la opción de si en un plazo de 3 meses el cliente no ha vendido las mercaderías adquiridas, podrá devolver el 5% de las unidades. Leonesa ve altamente probable que esto suceda.
2. La publicidad corresponde a una campaña anual iniciada el 1 de julio de 2012.
3. Los costes de construcción y los honorarios del facultativo de la dirección de obra del edificio abonados ascienden a 200.000 euros.
4. La empresa valora las existencias según el método FIFO. El valor neto realizable de las mercaderías es de 3,5 euros.
5. La cuenta de proveedores recoge entre otras, una deuda en dólares por importe de 180.000 dólares con el cambio de 1 euro/1,20 dólares. A la fecha del cierre el cambio es de 1 euro/1,25 dólares.
6. La cuenta de clientes recoge, entre otras, una deuda en libras esterlinas por importe de 50.000 con el cambio de 1 libra/1,60 euros. A la fecha del cierre el cambio es de 1 libra/1,50 euros.
7. La partida de ingresos por prestación de servicios corresponde a servicios prestados en el ejercicio 2011 y cobrados en el ejercicio actual. Están pendientes de contabilización y cobro los ingresos por este concepto del ejercicio actual, que ascienden a 50.000 euros.
8. La empresa tiene un litigio en curso cor un cliente por lo que dota una provisión por importe de 24.000 euros, para hacer frente a las responsabilidades del mismo.
9. Los valores representativos de deuda que figuran en balance tienen entre otras las siguientes características:

- Fecha de emisión y adquisición: 2 de enero de 2012.
- N.º de títulos: 10.000.
- VN: 10 euros.
- Valor de emisión: 9 euros.
- Tipo de interés: 6% anual pagadero por años vencidos el 2 de enero de cada año.
- Fecha de amortización: 2 de enero de 2015.
- Los títulos no cotizan.
- Los gastos de la operación ascendieron a 200 euros.

10. La maquinaria se adquirió el 1 de enero de 2006 y se estimó una vida útil de 10 años con una amortización en cuotas lineales. En el momento actual se considera que su valor razonable es de 200.000 euros y los costes de venta de 10.000 euros, los flujos de efectivo esperado son: ejercicio actual, 100.000 euros, e igual en los siguientes ejercicios, se aplica un tipo de descuento del 5%.
11. El impuesto sobre beneficios correspondiente al ejercicio 2012 es de 104.000 euros.

*Trabajo a realizar:*

1. Elaborar el balance de comprobación al 28 de diciembre, en la hoja del examen.
2. Contabilizar en el libro diario las operaciones pendientes.
3. Asientos de regularización contable y cierre.
4. Elaborar la cuenta de pérdidas y ganancias.

# SOLUCIÓN

## 1. ELABORACIÓN DEL BALANCE DE COMPROBACIÓN AL 28 DE DICIEMBRE DE 2012

| Activo | Importe | Patrimonio neto y pasivo | Importe |
|---|---|---|---|
| Suministros ..... | 40.000 | Devoluciones de compras y operaciones similares (10.000 unidades) .. | 40.000 |
| | | | .../... |

| Activo | Importe | Patrimonio neto y pasivo | Importe |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| Publicidad, propaganda y relaciones públicas ..... | 60.000 | Ventas de mercaderías (120.000 unidades) ..... | 1.200.000 |
| Construcciones en curso ..... | 700.000 | Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio ..... | 4.000 |
| Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio ..... | 20.000 | Proveedores ..... | 300.000 |
| Compras de mercaderías (160.000 unidades) ..... | 640.000 | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales ..... | 30.000 |
| *Rappels* sobre ventas ..... | 4.000 | Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | 600.000 |
| Sueldos y salarios ..... | 400.000 | Reservas voluntarias ..... | 400.000 |
| Seguridad Social a cargo de la empresa ..... | 40.000 | Reservas estatutarias ..... | 320.000 |
| Mercaderías (100.000 unidades) ..... | 360.000 | Prestaciones de servicios ..... | 40.000 |
| Maquinaria ..... | 1.000.000 | Beneficios procedentes del inmovilizado material ..... | 160.000 |
| Valores representativos de deuda a largo plazo ..... | 90.200 | Capital social ..... | 1.600.000 |
| Clientes ..... | 600.000 | Reserva legal ..... | 320.000 |
| Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales ..... | 30.000 | Subvenciones, donaciones y legados a la explotación ..... | 200.000 |
| Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio ..... | 200.000 | | |
| Terrenos y bienes naturales ..... | 600.000 | | |
| Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | 429.800 | | |
| **Total ..... | **5.214.000** | **Total ..... | **5.214.000** |

## 2. CONTABILIDAD EN EL LIBRO DIARIO DE LAS OPERACIONES PENDIENTES

### PUNTO 1

Por la venta a crédito de 10.000 unidades a 11 euros/unidad:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 430 | Clientes ..... | 110.000 | |
| 700 | Ventas de mercaderías (10.000 × 11) ..... | | 110.000 |

Por la dotación a la provisión por otras operaciones de tráfico:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 6959 | Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales ..... | 5.500 | |
| 4999 | Provisión para otras operaciones comerciales (110.000 × 5 %) ..... | | 5.500 |

### PUNTO 2

Por la periodificación del gasto de publicidad del 1 de julio:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 480 | Gastos anticipados ..... | 30.000 | |
| 627 | Publicidad, propaganda y relaciones públicas (60.000 × 6/12) ..... | | 30.000 |

### PUNTO 3

Por los costes de construcción y honorarios del facultativo de la dirección de obra abonados:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 231 | Construcciones en curso ..... | 200.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | | 200.000 |

## PUNTO 4

Por la valoración de las existencias finales, según método FIFO:

| Conceptos | Unidades | Precio | Importe |
|---|---|---|---|
| Existencias iniciales ..... | 100.000 | 3,6 | 360.000 |
| Compras netas ..... | 150.000 | 4 | 600.000 |
| **Total .....** | **250.000** | **2 precios** | **960.000** |
| Coste de ventas ..... | 130.000 | 2 precios | 480.000 |
| Existencias finales ..... | 120.000 | 4 | 480.000 |
| **Total .....** | **250.000** | **2 precios** | **960.000** |

Por los ajustes contables:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 610 | Variación de existencias de mercaderías ..... | 360.000 | |
| 300 | Mercaderías ..... | | 360.000 |

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 300 | Mercaderías ..... | 480.000 | |
| 610 | Variación de existencias de mercaderías ..... | | 480.000 |

Cálculo extracontable relativo al deterioro:

| | |
|---|---|
| Precio de adquisición existencias finales ..... | 480.000 |
| Valor neto realizable (120.000 × 3,5) ..... | 420.000 |
| **Pérdida por deterioro .....** | **60.000** |

Por la dotación de la pérdida por deterioro:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 6931 | Pérdidas por deterioro de mercaderías ..... | 60.000 | |
| 390 | Deterioro de valor de las mercaderías ..... | | 60.000 |

## PUNTO 5

Ajuste de la cuenta proveedores (moneda extranjera) al tipo de cambio de cierre del ejercicio

| | |
|---|---|
| Valor contable (180.000/1,2) ..... | 150.000 euros |
| Valor de cierre (180.000/1,25) ..... | 144.000 euros |
| **Diferencia positiva de cambio .....** | **6.000 euros** |

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 400 | Proveedores ..... | 6.000 | |
| 768 | Diferencias positivas de cambio ..... | | 6.000 |

## PUNTO 6

Ajuste de la cuenta clientes (moneda extranjera):

| | |
|---|---|
| Valor contable (50.000 × 1,6) ..... | 80.000 euros |
| Valor de cierre (50.000 × 1,5) ..... | 75.000 euros |
| **Diferencia negativa de cambio .....** | **5.000 euros** |

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 668 | Diferencias negativas de cambio ..... | 5.000 | |
| 430 | Clientes ..... | | 5.000 |

## PUNTO 7

En relación con los ingresos por prestación de servicios prestados en 2011 y cobrados en 2012:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 705 | Prestaciones de servicios ..... | 40.000 | |
| 113 | Reservas voluntarias ..... | | 40.000 |

Por los ingresos devengados en el ejercicio actual, pendientes de contabilización y cobro:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 430 | Clientes ..... | 50.000 | |
| 705 | Prestaciones de servicios ..... | | 50.000 |

## PUNTO 8

Por la dotación a la provisión por responsabilidades por el litigio que mantiene con el cliente:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 678 | Gastos excepcionales ..... | 24.000 | |
| 5292 | Provisión a corto plazo para otras responsabilidades ..... | | 24.000 |

## PUNTO 9

Se trata de una inversión en bonos no cotizados que se ubica en la categoría de préstamos y partidas a cobrar que inicialmente se valora al valor razonable ajustado por los gastos de transacción y posteriormente a coste amortizado utilizando el tipo de interés efectivo. A partir de los datos facilitados el equilibrio patrimonial que permite calcular el tipo efectivo es el siguiente:

$$90.200 = \frac{6.000}{(1 + i)} + \frac{6.000}{(1 + i)^2} + \frac{106.000}{(1 + i)^3}$$

Tipo de interés efectivo = 9,936%

El cuadro que refleja el coste amortizado de la inversión en cada momento y los intereses devengados es el siguiente:

| Año | Coste amortizado inicio periodo | Intereses devengado | Cobro | Diferencia | Coste amortizado final periodo |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 90.200,00 | 8.962,55 | 6.000,00 | 2.962,55 | 93.162,55 |
| 2 | 93.162,55 | 9.256,92 | 6.000,00 | 3.256,92 | 96.419,47 |

.../...

| Año | Coste amortizado inicio periodo | Intereses devengado | Cobro | Diferencia | Coste amortizado final periodo |
|---|---|---|---|---|---|
| .../... | | | | | |
| 3 | 96.419,47 | 9.580,53 | 106.000,00 | –96.419,47 | 0,00 |

Por los intereses devengados en el año actual y que se cobrarán el próximo día 2 de enero:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 546 | Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ..... | 6.000,00 | |
| 251 | Valores representativos de deuda a largo plazo ..... | 2.962,55 | |
| 761 | Ingresos de valores representativos de deuda ..... | | 8.962,55 |

## PUNTO 10

En primer lugar, hay que realizar la amortización correspondiente al ejercicio actual:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 681 | Amortización del inmovilizado material ..... | 100.000 | |
| 281 | Amortización acumulada del inmovilizado material (1.000.000/10) | | 100.000 |

Después de la amortización anterior, el valor contable de máquina es de:

$$100.000 \times 7 = 1.000.000 - 700.000 = 300.000$$

Para comprobar si existe deterioro se compara el valor contable (300.000) con el importe recuperable, siendo este el mayor del valor razonable menos los costes de venta (200.000 – – 10.000) o el valor en uso del activo (100.000 $a_{3\rceil 5\%}$ = 272.324,81

| | |
|---|---|
| Valor contable ..... | 300.000,00 |
| Importe recuperable ..... | –272.324,81 |
| **Pérdida por deterioro .....** | **27.675,19** |

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 691 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado material ..... | 27.675,19 | |
| 291 | Deterioro de valor del inmovilizado material ..... | | 27.675,19 |

## PUNTO 11

Por el gasto devengado por el impuesto sobre sociedades:

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 6300 | Impuesto corriente ..... | 104.000 | |
| 4752 | Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades ..... | | 104.000 |

## 3. ASIENTOS DE REGULARIZACIÓN Y CIERRE

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 1290 | Resultado del ejercicio ..... | 1.530.175,19 | |
| 628 | Suministros ..... | | 40.000,00 |
| 627 | Publicidad, propaganda y relaciones públicas ..... | | 30.000,00 |
| 620 | Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio ..... | | 20.000,00 |
| 600 | Compras de mercaderías ..... | | 640.000,00 |
| 709 | *Rappels* sobre ventas ..... | | 4.000,00 |
| 640 | Sueldos y salarios ..... | | 400.000,00 |
| 642 | Seguridad Social a cargo de la empresa ..... | | 40.000,00 |
| 650 | Pérdidas de créditos comerciales incobrables ..... | | 30.000,00 |
| 6959 | Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales ..... | | 5.500,00 |
| 6931 | Pérdidas por deterioro de mercaderías ..... | | 60.000,00 |
| 668 | Diferencias negativas de cambio ..... | | 5.000,00 |
| 678 | Gastos excepcionales ..... | | 24.000,00 |
| 681 | Amortización del inmovilizado material ..... | | 100.000,00 |
| 691 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado material ..... | | 27.675,19 |
| 6300 | Impuesto corriente ..... | | 104.000,00 |

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 608 | Devoluciones de compras y operaciones similares ..... | 40.000,00 | |
| 700 | Ventas de mercaderías ..... | 1.310.000,00 | |

.../...

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 761 | Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio ..... | 4.000,00 | |
| 705 | Prestaciones de servicios ..... | 50.000,00 | |
| 771 | Beneficios procedentes del inmovilizado material ..... | 160.000,00 | |
| 740 | Subvenciones, donaciones y legados a la explotación ..... | 200.000,00 | |
| 610 | Variación de existencias de mercaderías ..... | 120.000,00 | |
| 768 | Diferencias positivas de cambio ..... | 6.000,00 | |
| 761 | Ingresos de valores representativos de deuda ..... | 8.962,55 | |
| 129 | Resultado del ejercicio ..... | | 1.898.962,55 |

Resultado del ejercicio = 1.898.962,55 – 1.530.175,19 = 368.787,36

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 400 | Proveedores ..... | 294.000,00 | |
| 490 | Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales ..... | 30.000,00 | |
| 281 | Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | 700.000,00 | |
| 113 | Reservas voluntarias ..... | 440.000,00 | |
| 1141 | Reservas estatutarias ..... | 320.000,00 | |
| 100 | Capital social ..... | 1.600.000,00 | |
| 112 | Reserva legal ..... | 320.000,00 | |
| 499 | Provisión para otras operaciones comerciales ..... | 5.500,00 | |
| 390 | Deterioro de valor de las mercaderías ..... | 60.000,00 | |
| 5292 | Provisión a corto plazo para otras responsabilidades ..... | 24.000,00 | |
| 2910 | Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales ..... | 27.675,19 | |
| 4752 | Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades ..... | 104.000,00 | |
| 129 | Resultado del ejercicio ..... | 368.787,36 | |
| 231 | Construcciones en curso ..... | | 900.000,00 |
| 300 | Mercaderías ..... | | 480.000,00 |
| 213 | Maquinaria ..... | | 1.000.000,00 |
| 251 | Valores representativos de deuda a largo plazo ..... | | 93.162,55 |
| 430 | Clientes ..... | | 755.000,00 |
| 250 | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio | | 200.000,00 |
| | | | .../... |

| Cuenta | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 210 | Terrenos y bienes naturales ..... | | 600.000,00 |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | | 229.800,00 |
| 480 | Gastos anticipados ..... | | 30.000,00 |
| 546 | Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ..... | | 6.000,00 |

## 4. CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

| A) OPERACIONES CONTINUADAS | |
|---|---|
| **1. Importe neto de la cifra de negocios .....** | **1.356.000,00** |
| a) Ventas ..... | 1.306.000,00 |
| b) Prestaciones de servicios ..... | 50.000,00 |
| **4. Aprovisionamiento .....** | **–540.000,00** |
| a) Consumo de mercaderías ..... | –480.000,00 |
| d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos ..... | –60.000,00 |
| **5. Otros ingresos de explotación .....** | **200.000,00** |
| b) Subvenciones de explotación incorporadas a resultado del ejercicio ..... | 200.000,00 |
| **6. Gastos de personal .....** | **–440.000,00** |
| a) Sueldos, salarios y asimilados ..... | –400.000,00 |
| b) Cargas sociales ..... | –40.000,00 |
| **7. Otros gastos de explotación .....** | **–125.500,00** |
| a) Servicios exteriores ..... | –90.000,00 |
| c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones comerciales ..... | –35.500,00 |
| d) Otros gastos de gestión corriente | |

.../...

| | |
|---|---|
| .../... | |
| **8. Amortizaciones del inmovilizado** | **–100.000,00** |
| **11. Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado** | **132.324,81** |
| a) Deterioro y pérdidas | –27.675,19 |
| b) Resultado por enajenaciones y otras | 160.000,00 |
| **12. Resultados excepcionales** | **–24.000,00** |
| **A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN** | **458.824,81** |
| **13. Ingresos financieros** | **12.962,55** |
| a) De participaciones en instrumentos de patrimonio | 4.000,00 |
| a2) En terceros | 4.000,00 |
| b) De valores negociables y otros instrumentos financieros | 8.962,55 |
| b2) En terceros | 8.962,55 |
| **16. Diferencias de cambio** | **1.000,00** |
| **A.2) RESULTADO FINANCIERO** | **13.962,55** |
| **A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS** | **472.787,36** |
| **18. Impuesto sobre beneficios** | **–104.000,00** |
| **A.4) RESULTADO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS** | **368.787,36** |
| **A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO** | **368.787,36** |

## CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera y de sociedades

La sociedad Complusa presenta a 31 de diciembre de 2012 las siguientes cuentas que forman parte de su balance:

| Cuentas con saldo deudor | Importe | Cuentas con saldo acreedor | Importe |
|---|---|---|---|
| Propiedad industrial ..... | 200.000 | Prima de emisión de acciones ..... | 150.000 |
| Socios por desembolsos no ex. ..... | 200.000 | Reserva legal ..... | 100.000 |
| Fondo de comercio ..... | 100.000 | Amort. acum. inmovilizado material | 80.000 |
| Maquinaria ..... | 400.000 | Amort. acum. inmovil. intangible .... | 40.000 |
| Terrenos ..... | 300.000 | Proveedores ..... | 20.000 |
| Productos terminados ..... | 10.000 | Hacienda pública, acreedora con. fisca. | 10.000 |
| Clientes ..... | 100.000 | Resultado del ejercicio ..... | 100.000 |
| Bancos ..... | ... | | |

**Datos para completar las cuentas que faltan y forman parte del balance:**

1. La sociedad se constituyó con un capital social de 150.000 euros representado por acciones ordinarias de la serie A de 1 euro de valor nominal y emitidas a la par. Posteriormente realizó una ampliación de capital sin derecho preferente de suscripción para recibir una aportación no dineraria consistente en una empresa en funcionamiento, las acciones de la serie B del mismo valor nominal se emitieron al 150 % y no se ha dispuesto de la prima de emisión. Más tarde realizó una última ampliación de capital con acciones de la serie C, de igual valor nominal emitidas a la par, exigiendo en el momento de la suscripción el 50 % del valor nominal.
2. La empresa ha financiado su maquinaria en un 50 % con una subvención oficial de capital no reintegrable.
3. El 1 de octubre de 2011, la empresa adquirió valores de renta fija de valor nominal de los títulos a 5 euros, n.º de títulos 10.000. La rentabilidad de estos títulos es del 4 % anual pagadero el 1 de abril de cada año. El importe satisfecho por título fue de 5 euros y los gastos totales de la operación fueron de 200 euros. La empresa da el tratamiento a estos valores como inversión mantenida hasta su vencimiento. Tipo de interés efectivo: 4,68 % anual.
4. La sociedad ha reconocido un dividendo a cuenta del 10 % del valor nominal de sus acciones, cumpliendo todos los requisitos legales.
5. En el año 2010 adquirió inversiones financieras en capital, n.º de títulos 1.000, valor nominal 5 euros, de la sociedad anónima S como consecuencia de una ampliación de capital que realizó de 1 acción nueva por 3 acciones antiguas al 120 %, el precio de adquisición de los derechos abonado fue de 0,5 euros derecho. Solo se desembolsó el mínimo legal. La empresa da el tratamiento a estos valores como activos financieros mantenidos para negociar.

6. Se ha estimado un importe de 10.000 euros, por las devoluciones de ventas del ejercicio 2012, que se producirán en el ejercicio 2013.
7. A finales del ejercicio la sociedad constituyó un aval a favor de otra empresa en garantía del cumplimiento de una obligación dentro de dos años por importe de 2.000 euros; el tipo de actualización es del 4%.
8. La empresa ha contratado y abonado una campaña publicitaria anual por importe de 60.000 euros que abarca desde el 1 de noviembre de 2012 al 31 de octubre de 2013.
9. El fondo de comercio ha surgido como consecuencia de la ampliación de capital que realizó la sociedad por una aportación no dineraria consistente en una empresa en funcionamiento, la ampliación se cerró el 1 de enero de 2011.
10. El 1 de enero de 2012, se emitió un empréstito ordinario con las siguientes características:
    - N.º de títulos: 100.000.
    - Valor nominal: 10 euros (coincide con el valor de emisión).
    - Valor de reembolso: 11 euros.
    - Gastos de transacción: 2.000 euros.
    - Interés nominal: 4%, pagadero por anualidades vencidas.
    - El empréstito vence el 1 de enero de 2015.

*Trabajo a realizar:*

1. Deberá completar las cuentas que faltan, justificando sus cuantías, sabiendo que el saldo de bancos se obtiene por diferencia.
2. Una vez completadas las cuentas elaborará el balance de Compulsa.

# SOLUCIÓN

## 1. BALANCE DE COMPROBACIÓN DE COMPLUSA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2012

| Saldo deudor | Importe | Saldo acreedor | Importe |
|---|---|---|---|
| Propiedad industrial ..... | 200.000 | Prima de emisión o asunción ..... | 150.000 |
| | | | .../... |

| Saldo deudor | Importe | Saldo acreedor | Importe |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| Socios por desembolsos no exigidos, capital social ..... | 200.000 | Reserva legal ..... | 100.000 |
| Fondo de comercio ..... | 100.000 | Amortización acumulada del inmovilizado material ..... | 80.000 |
| Maquinaria ..... | 400.000 | Amortización acumulada del inmovilizado intangible ..... | 40.000 |
| Terrenos y bienes naturales ..... | 300.000 | Proveedores ..... | 20.000 |
| Productos terminados ..... | 10.000 | Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales ..... | 10.000 |
| Clientes ..... | 100.000 | Resultado del ejercicio ..... | 100.000 |
| Valores representativos de deuda a largo plazo ..... | 49.609 | Capital social ..... | 850.000 |
| Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ..... | 1.500 | Subvenciones oficiales de capital ... | 160.000 |
| Dividendo activo a cuenta ..... | 85.000 | Dividendo activo a pagar ..... | 85.000 |
| Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio ..... | 7.500 | Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo ..... | 3.750 |
| Gastos anticipados ..... | 50.000 | Provisión para otras operaciones comerciales ..... | 10.000 |
| Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | 1.179.812 | Reserva por fondo de comercio ..... | 5.000 |
| | | Obligaciones y bonos ..... | 1.029.671 |
| | | Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas ..... | 40.000 |
| **Total .....** | **2.683.421** | **Total .....** | **2.683.421** |

## PUNTO 1. OBTENCIÓN DE LA CUENTA DE CAPITAL SOCIAL

A partir de la información que suministra el supuesto, se pueden realizar los siguientes cálculos para obtener la cifra de capital social

| Serie | N.º acciones | Nominal | Valor emisión | Capital social | Prima de emisión | Pendiente |
|---|---|---|---|---|---|---|
| A | 150.000 | 1 | 100 % | 150.000 | | |
| B | 300.000 | 1 | 150 % | 300.000 | 150.000 | |
| C | 400.000 | 1 | 100 % | 400.000 | | 200.000 |

De esta información se deduce que la cifra de capital social es de 850.000.

## PUNTO 2

La maquinaria tiene un coste de 400.000 y su amortización es de 80.000, es decir, el 20 %. Por tanto, el saldo pendiente de la subvención de capital prescindiendo de consideraciones fiscales será:

$$200.000 \times 80\% = 160.000$$

## PUNTO 3

Para obtener los de las cuentas que figuran actualmente de esta operación se realizan las operaciones contables de las mismas desde la fecha de adquisición de los títulos.

Por la adquisición de los valores el 1 de octubre:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 251 | Valores representativos de deuda a largo plazo ..... | 49.200 | |
| 546 | Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ..... (10.000 × 5 × 4% × 6/12) | 1.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (10.000 × 5 + 200) | | 50.200 |

En relación con la cuenta 546, «Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas», el apartado 2.8 de la NRV 9.ª «Instrumentos financieros» del PGC señala:

«Los intereses y dividendos de *activos financieros* devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias. Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlo.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. A estos efectos, se entenderá por "intereses explícitos" aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.»

*31 de diciembre de 2011*

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valoran posteriormente por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Por tanto, por los intereses devengados desde la fecha de adquisición:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 546 | Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ..... (10.000 × 5 × 4% × 3/12) | 500 | |
| 761 | Ingresos de valores representativos de deuda (50.200 × 4,68% × 3/12) | | 587 |
| 251 | Valores representativos de deuda a largo plazo ..... | 87 | |

*1 de abril de 2012*

Por los intereses devengados desde el 1 de enero y cobro del cupón anual:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 546 | Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ..... | 500 | |
| 251 | Valores representativos de deuda a largo plazo ..... | 87 | |
| 761 | Ingresos de valores representativos de deuda ..... | | 587 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | 2.000 | |
| 546 | Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ..... | | 2.000 |

*31 de diciembre de 2012*

Por los intereses devengados desde el 1 de abril:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 546 | Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas ..... | 1.500 | |
| 251 | Valores representativos de deuda a largo plazo ..... | 235 | |
| 761 | Ingresos de valores representativos de deuda (49.374 × 4,685% × 9/12) | | 1.735 |

Después de las operaciones anteriores:

251, «Valores representativos de deuda a largo plazo» ..... 49.609

546, «Intereses a corto plazo de valores representativos de deudas» ..... 1.500

## PUNTO 4

La entrega de los dividendos a cuenta está regulada en el artículo 277 del TRLSC:

> «La distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos solo podrá acordarse por la junta general o por los administradores bajo las siguientes condiciones:
>
> a) Los administradores formularán un estado contable en el que se ponga de manifiesto que existe liquidez suficiente para la distribución. Dicho estado se incluirá posteriormente en la memoria.
>
> b) La cantidad a distribuir no podrá exceder de la cuantía de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas las pérdidas procedentes de ejercicios anteriores y las cantidades con las que deban dotarse las reservas obligatorias por ley o por disposición estatutaria, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados.»

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 557 | Dividendo activo a cuenta ..... | 85.000 | |
| 526 | Dividendo activo a pagar ..... | | 85.000 |

También podría entenderse que el importe del dividendo fuese sobre el capital social desembolsado en cuyo caso la cuantía sería:

$$65.000 \times 10\% = 6.500$$

## PUNTO 5

Por la compra de los títulos:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 540 | Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (1.000 × 5 × 120 % + 3.000 × 0,5) | 7.500 | |
| 549 | Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo (1.000 × 5 × 75 %) | | 3.750 |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | | 3.750 |

Al estar ubicados en la cartera de activos financieros para negociar la valoración posterior de este instrumento financiero es a valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. En nuestro caso, el enunciado no facilita la evolución de dicho valor razonable por lo que a efectos de solución se opta por mantener la valoración inicial.

## PUNTO 6

Por la dotación a la provisión por operaciones comerciales:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 695 | Dotación a la provisión por operaciones comerciales ..... | 10.000 | |
| 4999 | Provisión para otras operaciones comerciales ..... | | 10.000 |

## PUNTO 7

En tanto no se produzca el incumplimiento de la obligación por parte de la empresa avalada no procede registro contable, facilitando en su caso la información necesaria en la memoria.

## PUNTO 8

Por registro contable de la campaña considerando la periodificación necesaria:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 480 | Gastos anticipados (60.000 × 10/12) ..... | 50.000 | |

.../...

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| .../... | | | |
| 627 | Publicidad, propaganda y relaciones públicas (60.000 × 2/12) ..... | 10.000 | |
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros ..... | | 60.000 |

## PUNTO 9

Según el artículo 273.4. del TRLSC, en cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5% del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.

Considerando que ha transcurrido una distribución de beneficios y que estos han sido positivos el importe de la cuenta «Reserva por fondo de comercio» será:

$$\text{Reserva por fondo de comercio: } 100.000 \times 5\% = 5.000$$

## PUNTO 10

Para obtener los saldos de las cuentas de este punto contabilizamos las operaciones derivadas del empréstito de obligaciones, pasivo financiero que se incorpora a la cartera de préstamos y partidas a pagar que inicialmente se valora por su valor razonable ajustado por los gastos de transacción y posteriormente a coste amortizado, devengado los intereses correspondiente al tipo de interés efectivo, que sería el siguiente:

$$998.000 = \frac{40.000}{1 + i} + \frac{40.000}{(1 + i)^2} + \frac{1.140.000}{(1 + i)^3}$$

$$\text{Tipo de interés efectivo} = 7{,}181473\%$$

*1 de enero de 2012*

Por la emisión:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 572 | Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (100.000 × 10 – 2.000) | 998.000 | |
| 177 | Obligaciones y bonos ..... | | 998.000 |

*31 de diciembre de 2012*

Por los intereses devengados por el primer cupón que tiene vencimiento el 1 de enero de 2013:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---|---|---|---|
| 661 | Intereses de obligaciones y bonos (998.000 × 7,1814 %) ..... | 71.671 | |
| 506 | Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas | | 40.000 |
| 177 | Obligaciones y bonos ..... | | 31.671 |

# Recensiones bibliográficas

## *Ley de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Análisis de los ámbitos educativo, mercantil, tributario y laboral*

Varios autores
CEF, Madrid, 2013, 295 págs.

En esta nueva obra editada por el CEF se somete a estudio la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Esta arranca en su preámbulo con la constatación de la difícil situación de nuestro tejido empresarial: «España viene atravesando una grave y larga crisis económica con agudas consecuencias sociales. Entre 2008 y 2012 se han destruido casi 1,9 millones de empresas en España, más del 99,5% de ellas con menos de 20 asalariados, frente a la creación de 1,7 millones de empresas, a pesar de la grave situación del desempleo en España». «Teniendo únicamente en cuenta a los jóvenes empresarios, la situación de España se vuelve especialmente dramática durante la crisis, habiendo el número de empresarios de 15 a 39 años registrado una caída de más del 30% desde 2007 a 2012». Ello sirve para justificar sobradamente la necesidad de que las reformas que se emprendan sean proclives al crecimiento y la reactivación económica. Y esta ley de naturaleza claramente heterogénea, como tantas otras que la han precedido, se reclama partidaria del fortalecimiento duradero de las empresas.

Las medidas propuestas y adoptadas por la ley son múltiples y variadas, unas educativas, otras fiscales, financieras, mercantiles y de promoción de la internacionalización empresarial. En la obra que reseñamos, las primeras resultan analizadas por José Ignacio Baile Ayensa y Ruth Palomo Santos, las modificaciones en la Ley Concursal son tratadas por Inocencio Carazo González y Gonzalo Domínguez Ruiz, mientras que las de carácter laboral se consideran por Cristóbal Molina Navarrete. Las estrictamente tributarias, a las que nos ceñiremos ahora se plantean por Antonio Longás Lafuente (el régimen especial del criterio de caja en el IVA), Fernando Borrás Amblar y José Vicente Navarro Alcázar (que tratan las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades) y Roberto Alonso Alonso (que estudia las modificaciones en el IRPF).

Las diversas medidas que conforman el contenido de la ley no guardan un claro orden sistemático. Pueden citarse entre otros aspectos que aborda la norma: la creación de la figura del emprendedor de responsabilidad limitada y de la sociedad de responsabilidad limitada de formación sucesiva; el inicio de la actividad emprendedora, con un conjunto de medidas dispersas, algunas de las cuales nada tienen que ver con la actividad emprendedora y con su inicio –regulaciones de los puntos de atención al emprendedor, la constitución de sociedades de responsabilidad limitada mediante escritura pública y estatutos tipo, la constitución de sociedades de responsabilidad limitada sin estatutos tipo (se trata de lograr una rapidez en el *doing business* que no será real mientras no se modifiquen el resto de trámites administrativos, sean estatales, autonómicos o municipales)–; la realización de trámites para inicio, ejercicio y cese de actividad por empresarios individuales y sociedades (fundamentalmente, mediante el DUE o documento único

electrónico); legalización de los libros obligatorios de los empresarios (imponiéndose el formato electrónico y la legalización telemática); organización de los registros y clasificación por actividad de los empresarios; se regula el acuerdo extrajudicial de pagos y los acuerdos de refinanciación, con lo que se modifica la Ley 22/2003 de 9 de julio, Concursal; se modifica el capital mínimo de las sociedades de garantía recíproca; en orden a la simplificación de trámites administrativos se regulan los apoderamientos electrónicos; se establecen modificaciones contables en la formulación del balance y del estado de cambios en el patrimonio neto abreviados y en la obligación de nombrar auditor de cuentas; se regula la miniempresa o empresa de estudiantes, aunque queda postergado a un posterior desarrollo reglamentario su total regulación; se establecen apoyos en Seguridad Social y apoyos a la financiación de emprendedores, con la emisión, por ejemplo, por parte de las entidades de crédito de las cédulas y bonos de internacionalización.

El estímulo fiscal que promueve la norma se concreta con la creación, en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), del nuevo régimen especial del criterio de caja, amparado por el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se establece una deducción en la cuota estatal con el objeto de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten (*inversor de proximidad* o *business angel*) o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital (*capital semilla*). En el Impuesto sobre Sociedades aparece una nueva deducción por inversión de beneficios para aquellas entidades que tengan la condición de empresas de reducida dimensión, vinculada a la *creación de una reserva mercantil de carácter indisponible*.

Como sucede en otros libros del CEF, el tratamiento de las cuestiones que acaban de mencionarse incluye diversos ejemplos prácticos con su correspondiente enunciado y solución, lo que resulta enormemente útil para una correcta comprensión de cada uno de los aspectos analizados.

Por lo que se refiere al «ampliamente demandado por determinados sectores empresariales y profesionales», criterio de caja en el IVA, el régimen tiene su previsión en la normativa comunitaria y su creación obedece al intento de paliar los problemas de liquidez y acceso al crédito de las empresas. En la introducción del estudio, se analiza el criterio de caja en la directiva comunitaria y en la normativa española, ponderando su finalidad y acotando el ámbito subjetivo del régimen, los requisitos objetivos, su contenido, las obligaciones formales y la posible aplicación del régimen al Impuesto General Indirecto Canario.

El régimen conocido como «criterio de caja doble» es optativo, pudiéndose aplicar a sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no haya superado los 2 millones de euros durante el año natural anterior. La opción legalmente establecida queda al desarrollo reglamentario y se beneficiará de prórroga tácita, salvo renuncia, la cual impedirá aplicar de nuevo este régimen durante tres años.

Al acogerse el contribuyente a este régimen, se retrasa el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año

inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado. En contrapartida, se retardará la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúe el pago de estas a sus proveedores, y con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya efectuado la operación. Y, se aplicará a todas sus operaciones, con algunas excepciones como las operaciones intracomunitarias, las sometidas a otros regímenes especiales del impuesto, concurso de acreedores o modificación de base imponible por créditos incobrables.

En cuanto a las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades, se estudian: la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles, los incentivos fiscales por inversión de beneficios para empresas de reducida dimensión, la nueva deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, las normas comunes a las deducciones por incentivos empresariales y las entidades a las que se aplica la escala superreducida.

En relación con la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, la regulación antes de la reforma permitía la reducción en la base imponible del 50 % de los ingresos procedentes de determinados activos intangibles. La reforma sustituye ingresos por rentas netas, sin modificar los bienes cuya cesión puede beneficiarse del régimen. Determina cómo se calculan las rentas netas, mantiene la exclusión del beneficio fiscal de las rentas procedentes de determinados bienes y permite a los sujetos pasivos solicitar a la Administración tributaria un acuerdo previo de valoración o de calificación que verse sobre la calificación de los activos como válidos a efectos de este régimen fiscal así como la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos, o bien exclusivamente sobre la valoración de los referidos ingresos y gastos. Este nuevo régimen fiscal tendrá efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir de la entrada en vigor de esta ley.

Se establece una nueva *deducción por inversión de beneficios para aquellas entidades que tengan la condición de empresas de reducida dimensión*, vinculada a la creación de una reserva mercantil de carácter indisponible. A tal efecto, se redacta de nuevo el artículo 37 del TRLIS. Las entidades con una cifra de negocios inferior a 10 millones de euros, que tributen al 25 %-30 %, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 10 % de los beneficios del ejercicio que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas, siempre que cumplan las condiciones establecidas en el precepto. Esta deducción será del 5 % si ya gozan de un tipo especial por el régimen de creación/mantenimiento del empleo. Y, los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio de la entidad, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.

En cuanto a la *deducción por creación para trabajadores con discapacidad*, se establecen diferentes importes según el grado de discapacidad del trabajador contratado, sin que sea obligatorio ahora que el contrato lo sea por tiempo indefinido. Va a ser deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el periodo impositivo respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del periodo inmediato anterior. Tratándose de una discapacidad de grado igual o superior al 65 %, serán deducibles 12.000 euros.

Finalmente, en el estudio de las modificaciones introducidas por la Ley de Emprendedores en el IRPF: por un lado, con efectos desde el 29 de septiembre de 2013, se *suprime la exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión en empresas de nueva o reciente creación*; de otro, se establece una *nueva exención por reinversión en el supuesto de transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación* por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de la LIRPF. La exención podrá ser total, si se reinvierte el importe total obtenido por la transmisión de las acciones, o parcial cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión.

Además está la *deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación* (nuevo apartado 1 del art. 68 de la LIRPF) que se aplicará exclusivamente en la cuota íntegra estatal. El porcentaje de deducción será del 20 % de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación que cumplan los requisitos establecidos. Esta deducción solamente resultará de aplicación respecto de las acciones o participaciones suscritas a partir del 29 de septiembre de 2013.

Y, finalmente, tenemos la nueva deducción por inversión de beneficios establecida en el nuevo artículo 37 del TRLIS, resultado de la modificación del artículo 68.2 de la Ley 35/2006 para regular las especialidades necesarias para la aplicación de la deducción por inversión de beneficios del artículo 37 del TRLIS. Para los contribuyentes del IRPF que determinen el rendimiento neto en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, tendrán la deducción de los rendimientos netos de actividades económicas que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a las actividades económicas del contribuyente. Se deberá invertir una cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del periodo impositivo que corresponda a los rendimientos netos de actividades económicas. La base de la deducción será esta cuantía. En todo caso deberán cumplirse los requisitos establecidos para las empresas de reducida dimensión (art. 108 TRLIS). La cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior ha de ser inferior a 10 millones de euros.

*Miguel Ángel Martínez Lago*

## *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*

Isabel Espejo Poyato, prólogo de Carlos Palao Taboada
Marcial Pons, Valencia, 2013, 459 págs.

El prologuista de esta obra la califica como «importante». Lo austero del adjetivo podría llevar a pensar que no merece otros de aparente mayor lustre, como extraordinaria, memorable o espléndida. Y no es así, tan solo que lo más indicado que cabe decir de la misma es que resulta, sin duda alguna, importante, que no es poco. Por muchas razones que en la misma concurren.

Para empezar, aborda un tema de una enorme complejidad –normativa y aplicativa– profusamente debatido en la literatura científica y en la jurisprudencia española, y lo hace de forma omnicomprensiva y rigurosa. Como dijo Cristóbal Martell en la presentación que del libro tuvo lugar el pasado mes de noviembre en el ICAB de Barcelona, en adelante no se podrá escribir con seriedad sobre el delito fiscal en España sin haber leído con detenimiento este libro.

El éxito del resultado estriba, sin duda, en la personalidad de la autora. Se dan cita en Isabel Espejo distintas circunstancias que la convierten en persona especialmente idónea, en mejores condiciones que cualquier otra, para dar cumplida cuenta del particular. Y es que los fundamentos sobre los que se asienta el estudio son bien sólidos. En su transfondo se perciben los años, los primeros en su formación jurídica, que dedicó su autora al cultivo de la Filosofía del Derecho. Salta a la vista, también, la experiencia que ha atesorado durante 30 años de servicio a la Hacienda pública, como inspectora, buena parte de los cuales transcurridos en el auxilio a la Justicia. *Last, but not least*, la huella que ha dejado en su razonamiento la compañía de sus queridos maestros, del profesor Tipke en particular, es tan honda como fructífera.

Sobre estas bases ha construido un estudio topográfico del delito fiscal que se puede recorrer, cómodamente, en su integridad o por estancias, y en el que no se da puntada sin hilo, ni queda cabo suelto alguno.

No es gratuito decir, en este caso, que se trata de un estudio jurídico. Y no lo es, por llamativo que parezca afirmar tal cosa, porque en la ordenación y aplicación de esta materia en España lo que se echa de menos –este libro lo demuestra de forma incontrovertible– es, precisa y pasmosamente, el Derecho, en la acepción más simple, transversal y noble del término.

El eje central de la argumentación que preside el trabajo es, en este sentido, que el fracaso del delito fiscal en España radica en el clamoroso descuido en su configuración y puesta en práctica de una política legislativa atenta a la acentuada complejidad jurídica del Derecho penal tributario. En su articulación, por una parte, confluyen dos ramas del Derecho de una densidad dogmática –en muchos casos contrapuesta– difícilmente conciliables, el Derecho penal y el Derecho tributario. En su aplicación, por otra, es imprescindible ser muy cuidadoso con lo que enseña el Derecho procesal, administrativo y penal. A lo que se ha de añadir, además, que en su día a día intervienen funcionarios de formación heterogénea –inspectores, jueces, fiscales y abogados del Estado– que hablan lenguajes distintos, jaleados, por si fuera poco, por profesores de universidad y abogados –penalistas y tributaristas– que raramente alcanzan a tener una visión panorámica del particular.

La principal virtud de este libro –más allá, que también, del primor y rigor con el que está escrito– es el que se desgranan de forma meticulosa y precisa todos y cada uno de los problemas que

concita el particular desde sus fundamentos históricos, técnicos y operativos, que la autora conoce –por su dilatada experiencia y formación– como nadie. Lo hace siempre, además, de forma elegante, nunca ampulosa ni arrogante –como acertadamente gusta de decir, modesta– aun cuando no carente, en ocasiones, de una fina socarronería.

Como si de un puntilloso entomólogo se tratase clasifica pormenorizadamente cada dimensión del fenómeno, lo desmonta, muestra sus entrañas –su evolución, su tratamiento, sus claves técnicas, sus referentes comparados– y termina presentando con brillantez lo que debiera haber sido y no fue, lo podría llegar a ser y, lamentablemente, no será. Para ello, recurre sistemáticamente a los antecedentes, pues no es posible explicar el presente sin comprender de dónde se viene. Es llamativo, a este respecto, advertir cómo toda la desgraciada deriva del delito fiscal en nuestro ordenamiento comienza con una absurda y precipitada reforma, en 1985, precisamente por atribuir la inaplicación efectiva de lo previsto inicialmente, en 1977, a un defectuoso régimen jurídico, sin entender que si no se había llegado a aplicar había sido, sencillamente, porque –dados los tiempos procesales– no había dado tiempo material a obtener los primeros resultados.

Al análisis histórico se une una depurada metodología jurídica. Maneja, así, con destreza la normativa relativa al tema –precedente, vigente o meramente propuesta y *non nata*– tanto penal como tributaria, administrativa y procesal. Anclando la misma en el armazón dogmático y de principios generales del Derecho, común y específico de cada una de las ramas del mismo que se dan cita en torno al delito fiscal. A partir de aquí se detiene con pausa y profusión en toda la doctrina judicial que ha recaído sobre el particular, resaltando con claridad sus luces y sus sombras. Agota, para finalizar, la integridad de las opiniones de quienes se han entretenido previamente en el análisis de cada uno de los temas que aborda. A este respecto, y es ilustrativo, en muchos casos hace notar la procedencia –de la Administración, la Judicatura, la Academia o la Abogacía– de los autores que cita. Siempre con exquisito respeto, al estilo escolástico, trata de exponer cuidadosamente la opinión de cada uno de ellos, dando razón de las fallas que, a su entender, presentan en cada caso, para culminar su exposición con su afinado *respondeo*: especialmente llamativo al respecto es el análisis que se hace de lo relativo a la transformación de la cuota tributaria en responsabilidad civil.

Desde el punto de vista metodológico, por último, el libro presenta dos características que le dotan de una singular dimensión. En un primer orden de cosas, el hecho de que su autora haya trabajado durante tantos años en la materia, desde la Administración tributaria, en permanente contacto con los órganos judiciales y con quien en ellos trabajan –jueces, fiscales, abogados del Estado, letrados de parte y peritos– le ha permitido tener una panorámica envidiable de todo el conjunto. Evidencia, así, con sintomática precisión, el origen –procesal, funcional, dogmático– de los principales problemas que en torno al delito fiscal se han suscitado y lo que sería la farmacopea adecuada para su tratamiento. En otro orden de ideas, su notable conocimiento del Derecho alemán, de la realidad de la Administración tributaria de dicho país, le permite ofrecer una alternativa en el Derecho comparado más que luminosa para comprender –en tenebroso contraste– las tinieblas en las que se mueve el delito fiscal en España.

No tiene sentido, en una reseña, tratar de resumir el contenido de la obra de que se da cuenta. Ya lo hace, con su habitual tino, el profesor Palao Taboada en el prólogo que la precede. Pero sí, quizás, dar razón de lo que se adivina como el hilo conductor de toda la exposición. No pienso que yerre al respecto al destacar como idea fuerza de la obra el que el fracaso de la realidad del delito fiscal en España estriba en la pésima técnica legislativa que ha presidido su configuración y en la confusión de planos que ha acompañado su aplicación. En el Derecho penal tributario patrio nadie

se dedica a lo que estaría en mejores condiciones de hacer y todos discuten acaloradamente utilizando las mismas palabras con distinto significado, en un monumental diálogo de besugos del que nada bueno cabe esperar. Los jueces liquidan los tributos, los inspectores evalúan los indicios de criminalidad y realizan peritajes, los abogados del Estado ejercen de penalistas y de tributaristas, los economistas del Ministerio de Hacienda redactan los tipos delictivos, los profesores de universidad rinden dictámenes «técnicos» –que no jurídicos–, los fiscales aprecian la concurrencia o no de deuda tributaria. Y, sobre todo, nadie investiga con continuidad, método, profesionalidad, medios y la adecuada preparación técnica la comisión de los delitos y los hechos eventualmente constitutivos de ser calificados como tales: la policía que circunstancialmente lo hace bajo la dirección de los fiscales carece de calificación técnica tributaria y los inspectores, que la tienen, no tienen ni competencias ni la preparación específica para llevar a cabo actuaciones de pesquisas criminales.

La conclusión es fácil de prever. Sería necesario empezar de nuevo. ¿Qué hacer? Muy sencillo: inspirarse en el modelo alemán, que, mal que bien, funciona. Y que se basa en dos premisas. La primera, la separación procedimental. Que cada uno haga lo que sabe: la Administración tributaria liquidar y la jurisdicción contencioso-administrativa, en su caso, revisar lo actuado en tal sentido. La jurisdicción penal, paralelamente –con o sin previa liquidación– reprobar, castigar la conducta que en su caso califique como delictiva. De modo que al eventual delincuente fiscal se le trataría –a diferencia de lo que ocurre ahora- como a cualquier contribuyente, sin privilegio alguno. Y de modo que al contribuyente que hubiera podido incurrir en una actuación delictiva se le tratase como a cualquier otro ciudadano que fuera sospechoso de cualquier otro delito, sin merma alguna de sus derechos y garantías. En un segundo orden de cosas, la potestad para investigar el delito fiscal se debería atribuir a la Inspección de Hacienda –lo que sorprendentemente hoy no es así– organizando la misma del modo adecuado: especialmente en lo que a la disponibilidad de personal preparado para ello y a la asignación oportuna de funciones entre unos y otros profesionales de la Agencia.

Mientras tanto, las recientes reformas de la materia son paradigmáticas. Aunque parecen dar a entender que se ha comprendido que el problema estriba en la mezcolanza de los planos que se dan cita en el discurrir del delito fiscal –y por eso se ha dado entrada a una bipolar separación de procederes administrativos– continúa sin acertarse a vislumbrar la raíz de tanta confusión y a erradicar sus causas de forma decidida. No deja de sorprender que, con toda claridad, la Administración parece haber advertido que pese a sus sinuosos esfuerzos las deudas tributarias –o defraudadas– de los delincuentes fiscales se le están escapando por el sumidero de las insolvencias o de las prescripciones. Para evitarlo, no se le ha ocurrido otra cosa mejor que poner el acento en las medidas cautelares encaminadas a preservar la recaudación. No es ese, sin embargo, el camino acertado. Se ha de volver a insistir, pues es lo único sensato y operativo: ha de prevalecer la separación procedimental entre jurisdicción contencioso-administrativa y jurisdicción penal.

La lectura del libro deja un sabor agridulce porque invita a pensar que no es nada fácil, tal vez imposible, que se recupere el sentido común en esta materia. Con todo, abre, al menos, una puerta a la esperanza: es tan claro en esta obra lo que habría de hacerse en lo relativo al delito fiscal en España que, ¿quién sabe?, cabría la posibilidad de que, en algún momento, quienes de verdad tendrían que hacerlo –los funcionarios responsables de la política legislativa– leyesen el libro, lo entendiesen, e, incluso, actuasen en consecuencia.

*José A. Rozas Valdes*
*Catedrático acreditado de Universidad. Departamento de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona*

## *Protección fiscal de la familia en una sociedad envejecida. Equidad y eficiencia en la gestión del gasto público desde la perspectiva comparada*

María Crespo Garrido

Thomson Reuters, Lex Nova, 2014

La monografía objeto de esta reseña se sitúa en un contexto de crisis económica, que sería susceptible de deteriorar la capacidad de pago de las clases medias, las cuales vendrían constituyendo un importante bastión en el sostenimiento de los gastos públicos. Advierte la autora que la paralización del crédito, el desempleo y el menor poder adquisitivo de los ciudadanos, factores estos a los que se uniría el deterioro presupuestario de las Administraciones (estatal, autonómica y local), podrían provocar una polarización de rentas que rompiera con el esquema tradicional de financiación pública.

Sobre la base de esas premisas se plantea un estudio multidisciplinar que también aborda, como problema a resolver, el progresivo envejecimiento de la población en los países de la OCDE y la viabilidad del sistema de prestaciones sociales. La autora pretende, en definitiva, contribuir a mejorar el bienestar de las familias y los ciudadanos, en una coyuntura compleja, donde el gasto público debería ajustarse rigurosamente al principio de eficiencia económica.

El capítulo primero, titulado «Las mejores prácticas en políticas públicas de protección de la familia y fomento de la fecundidad», consta de dos epígrafes: uno dedicado a la situación demográfica europea; y otro sobre el mercado de trabajo femenino, donde se trata (entre otras cuestiones) la excedencia por cuidado de hijos. Retenemos una de las conclusiones de dicho capítulo: «En términos generales puede decirse que existen dos modelos de protección familiar que se muestran como antagónicos, aunque los efectos de ambos son positivos sobre los índices de fecundidad. Por un lado, el marco de referencia de los países de tradición anglosajona, en los que las cotas de intervencionismo son muy reducidas y los niveles de presión fiscal, a excepción de Nueva Zelanda, también lo son. Por otro lado, los países del norte de Europa, en los que el intervencionismo estatal y, en consecuencia, los niveles de carga fiscal, son muy elevados por lo que pueden percibirse altas prestaciones de carácter público, consiguiendo una reducción significativa de los niveles de pobreza de sus ciudadanos. Ambos modelos, antagónicos desde el punto de vista fiscal y presupuestario, consiguen resultados eficaces tanto en lo que a tasas de natalidad se refiere, como en cuanto a porcentaje de madres que acceden a un empleo remunerado» (pág. 116).

El capítulo segundo se titula «Percepción ciudadana sobre el gasto público en familia como instrumento distributivo: prestaciones sociales versus carga fiscal». Entre sus conclusiones, destacamos la siguiente: «Una medida que ayudaría a una gestión eficiente del gasto debería consistir en un análisis [anual] *ex ante* y *ex post* en el que se pusiera de manifiesto el estado de necesidad real de los bienes y servicios prestados, así como los resultados obtenidos por los mismos desde la perspectiva del beneficio social. Este tipo de análisis anuales identificaría las posibles ineficiencias, evitaría duplicidades y permitiría una reorganización administrativa que hiciera más eficaz la acción de las políticas públicas» (pág. 206).

Finalmente, el capítulo tercero lleva por título «El IRPF como tributo no neutral frente al tamaño y composición de la familia». En el apartado de conclusiones, se apuesta por una presión fiscal que recaiga sobre la capacidad de pago de los ciudadanos, así como por una revitalización de las deducciones en la cuota, y se afirma que «este impuesto debería emplearse como un valioso instrumento de política económica que trate de incentivar el crecimiento demográfico, imprescindible para el mantenimiento de la armonía de las arcas públicas, mejorando el trato fiscal dado a la familia». La autora considera al respecto que la noción de «renta familiar per cápita» (como cociente de dividir los ingresos de la unidad familiar entre el número de miembros que la integran) resultaría un elemento clave (pág. 282).

Por nuestra parte, entendemos que los objetivos en los que incide la monografía en cuanto al IRPF podrían quizá referirse (de *lege ferenda*) a un impuesto que gravase conjuntamente la renta y el patrimonio conforme a lo expuesto en nuestro trabajo «El restablecimiento de la imposición sobre el patrimonio: régimen actual y propuesta de cara al futuro» (*Quincena Fiscal*, núm. 22, 2013, págs. 69 y ss.). El patrimonio sometido a gravamen en ese caso no sería el que produjera una renta efectiva, pues esta tributaría como tal, sino aquel patrimonio al que correspondiera atribuir una renta potencial. Inspirándonos en el régimen de imputación de rendimientos inmobiliarios en la imposición sobre la renta, pensemos, por ejemplo, en un inmueble cuyo valor se situase por encima de determinado importe (a fijar por ley), que no constituyera la vivienda habitual del sujeto pasivo, que tampoco estuviera afecto a una actividad empresarial o profesional de aquel, y que se encontrase a su disposición. En efecto, tal inmueble podría considerarse fuente de renta potencial en una suerte de conjunción del IRPF y el IP. Por supuesto, la vivienda habitual cuyo valor se situara dentro del límite cuantitativo que estableciera la norma (ese importe marcaría la diferencia entre el derecho a una vivienda digna consagrado en la Constitución y el privilegio del lujo) no habría de dar lugar a imputación de renta alguna. Por otro lado, es evidente que los inmuebles afectos a actividades empresariales y profesionales contribuyen a generar el rendimiento propio de la actividad de que se trate y que, por tanto, no procedería estimar un rendimiento potencial. Tampoco en el caso de los depósitos bancarios, pues la renta se concreta en el interés percibido y, consiguientemente, habrían de gravarse (atendiendo a esa circunstancia) en función del rendimiento real o efectivo que procurasen a su titular. Y esto mismo se predicaría de las inversiones en activos mobiliarios, considerando los dividendos y rentas que procuran. Los derechos reales sí podrían dar lugar a la imputación de rentas potenciales, cuando el titular de los mismos no percibiera rendimiento efectivo alguno. Figurémonos, por ejemplo, el caso de dos usufructuarios, uno que arrendase el bien sobre el que recayera su derecho, y otro que no lo hiciese; solo a este último se le imputaría un rendimiento potencial (en los términos y con los límites que el legislador estableciera), ya que el primero tributaría por la renta obtenida del alquiler.

En este contexto revestiría especial interés la postura de quienes consideren que el gravamen sobre la renta debería recaer sobre la que finalmente se consume (en el sentido de que se gasta o no se ahorra y no se invierte)[1]. Aunque somos conscientes de las dificultades que entraña

[1] José Luis Pérez de Ayala («Nuevos argumentos para la rehabilitación de la "renta consumida" como índice de capacidad contributiva», Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, núm. 128, 1977) tiene escrito: «... la base de un impuesto sobre la renta tipo consumo se integraría teóricamente (en la práctica, y para la operatividad adminis-

llevar esto a la práctica, parecería lógico que, en el nuevo impuesto único sobre la renta y el patrimonio pergeñado (a grandes rasgos) más arriba, se arbitrasen mecanismos para que, en la medida de lo posible, el tributo incidiera sobre la renta obtenida que se gaste (no sobre toda la renta percibida), y ello puesto que los rendimientos procedentes del ahorro y la inversión (o, lo que es igual, procedentes de la renta ahorrada o invertida) se someterían a gravamen en el mismo impuesto como tales rendimientos efectivos. Lógicamente, a las inversiones «improductivas» se les imputaría una renta potencial, que también gravaría la nueva figura.

Terminamos esta reseña (y nuestras propias reflexiones acerca de un impuesto único sobre la renta y el patrimonio), aconsejando la lectura del libro escrito por María Crespo Garrido y, por supuesto, felicitándola por el encomiable trabajo realizado.

*José Alberto Sanz Díaz-Palacios*
*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*
*Universidad de Castilla-La Mancha*

trativa del impuesto, se habrían de aceptar ciertas modificaciones), por la suma algebraica de las siguientes partidas:/ 1. Partidas integrantes de la renta ordinaria neta, esta procedente de las diversas fuentes o actividades productivas de que fuera titular el contribuyente, y que se realizara o percibiera en el periodo. Se integraría con signo positivo./ 2. Con signo negativo, es decir, como partida deducible, las inversiones ordinarias./ 3. Con signo positivo, partida adicionable, las desinversiones, es decir, ingresos procedentes de enajenación de bienes o activos patrimoniales./ 4. Con signo negativo, se restarán los préstamos efectuados a otras personas./ 5. Con signo positivo, se sumarían como ingresos las cantidades recibidas por intereses o cuotas de amortización de los préstamos concedidos a terceros, en el año en que sus importes se percibieran./ 6. Saldos en dinero: se consideraría como parte de la base la diferencia entre los disponibles al comienzo del año, y los existentes a su final. Si arrojara signo positivo, sería partida a sumar. Si negativo, partida a restar./ 7. Herencias, legados y donaciones. Son partidas deducibles de la base del donante, y a integrar en la del heredero, legatario o donatario, si se tratase de dinero o bienes de consumo./ 8. Ingresos por deudas contraídas (préstamos y créditos). Se impone, aquí, un estudio cuidadoso, puesto que este es el punto más vidrioso y discutible del Impuesto» (págs. 402-403). A juicio del mencionado autor, «un impuesto sobre la renta «tipo consumo» estructurado sobre estas o parecidas directrices puede ser progresivo, sin dañar a la justicia, siempre que se establezca un mínimo exento» (pág. 404). Su argumentación parte de que «en virtud del proceso ahorro-inversión [...] los iniciales perceptores de ingresos están renunciando al poder económico de demandar bienes y servicios para su uso personal, y se lo están cediendo a otros sujetos» (pág. 396); y considera que «a lo largo del proceso de desarrollo de una economía de mercado, la actividad de inversión empresarial, financiada con un ahorro voluntario, origina una constante redistribución del poder de consumo de los ahorradores capitalistas a favor de los asalariados, con una creciente participación de estos en los bienes de consumo privado» (págs. 399-400). Afirma que «la imposición directa sobre la renta consumida no es más injusta que la que recae sobre la renta total» (pág. 407). Pérez de Ayala cita al profesor de Harvard William D. Andrews (pág. 402), a quien se había referido también Soto Guinda, J., «El impuesto sobre la renta tipo consumo: una reciente reformulación del impuesto sobre el gasto personal», Hacienda Pública Española, núm. 40, 1976, págs. 39 y ss.