

- **Ampliación del plazo del procedimiento inspector.** *Alfonso Sanz Clavijo*
- **El beneficiario efectivo en la armonización fiscal.** *Juan López Rodríguez*
- **Fiscalidad de las bodegas cooperativas.** *Carlos Lamoca Pérez*
- **El IIVTNU en las transmisiones lucrativas de terrenos urbanos.** *Juan Calvo Vérez*
- **Novedades y mejoras en la configuración del delito contable.** *Miguel Ángel Villacorta Hernández*
- **Deudas por efectos descontados como pasivos reales o contingentes.** *Daniel Ruiz Palomo y Vicente García Martín*
- **Consultas planteadas al ICAC.** *Javier Romano Aparicio*
- **Supuesto práctico de contabilidad.** *Javier González Sainza*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Enero 2013 – Número 358

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*)

Alejandro Blázquez Lidoy (*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos*)

Luis Bravo Casado (*Socio de Cuatrecasas Abogados*)

José Manuel Calderón Carrero (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña*)

Rafael Cámara Rodríguez-Valenzuela (*Presidente del Consejo General de Censores Jurados de Cuentas. Socio Deloitte*)

Inocencio Carazo González (*Socio Director de INSESA & Abogados*)

Antonio Cayón Gallardo (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid*)

Vicente Condor López (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza*)

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

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

José Antonio Gonzalo Angulo (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá. Presidente del ICAC*)

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

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid*)

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Carlos Puig de Travé (*Presidente del REA. Socio de Horwath PLM Auditores, SLP*)

Violeta Ruiz Almendral (*Letrada Tribunal Constitucional*)

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

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

Beatriz Viana Miguel (*Directora General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria*)

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



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

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

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

www.cef.es

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID
Tel. 914 444 920
Fax 915 938 861
Correo electrónico: info@cef.es

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.
C/ Destreza, 7
Polígono Industrial «Los Olivos»
28906 Getafe (Madrid)

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLUMENES (2013) 139,43 € (IVA no incluido)

1.º Comentarios y Casos prácticos (en papel e Internet)

2.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (en papel).

SUSCRIPCIÓN ANUAL A UN SOLO VOLUMEN (2013) 79,81 € (IVA no incluido)

NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):

- Suscriptores 10,00 € (IVA no incluido)
- No suscriptores 15,00 € (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 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

1/2013	La ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector: aspectos procedimentales.	5
	<i>(Alfonso Sanz Clavijo)</i>	
2/2013	El concepto de beneficiario efectivo en la Directiva europea de intereses y cánones.	31
	<i>(Juan López Rodríguez)</i>	
3/2013	Problemática fiscal de las cooperativas agrarias de elaboración de vino.	61
	<i>(Carlos Lamoca Pérez)</i>	
4/2013	La aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en las operaciones de transmisión lucrativa de terrenos urbanos.	79
	<i>(Juan Calvo Vérguez)</i>	

CONTABILIDAD

5/2013	Novedades y mejoras en la configuración del delito contable. Responsabilidad penal de las personas jurídicas y la necesidad de establecer un programa de prevención del delito.	93
	<i>(Miguel Ángel Villacorta Hernández)</i>	
6/2013	Influencia en el análisis de estados contables de las deudas por efectos descontados como pasivos reales o contingentes.	145
	<i>(Daniel Ruiz Palomo y Vicente García Martín)</i>	
7/2013	Consultas planteadas al ICAC.	171
	<i>(Javier Romano Aparicio)</i>	
8/2013	Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado.	187
	<i>(Javier González Sainza)</i>	

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	247
---	-----

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

SUMMARY

	<u>Page</u>
<u>TAXATION</u>	
1/2013 Extension of the tax inspectorate proceeding's time-limit: procedural issues. (Alfonso Sanz Clavijo)	5
2/2013 The beneficial ownership concept in the european interest and royalty Directive. (Juan López Rodríguez)	31
3/2013 Tax problems of agricultural cooperatives winemaking. (Carlos Lamoca Pérez)	61
4/2013 The application of tax increase value of urban land in profit transmissions of urban lands. (Juan Calvo Végez)	79
<u>ACCOUNTING</u>	
5/2013 Novelty and improvements for configuration accounting crime. Criminal responsibility of legal persons and need for a crime prevention program. (Miguel Ángel Villacorta Hernández)	93
6/2013 Influence of considering discounting notes receivable as real or contingent liabilities on financial statement analysis. (Daniel Ruiz Palomo y Vicente García Martín)	145
7/2013 Questions formulated to ICAC. (Javier Romano Aparicio)	171
8/2013 Second exam of the selective examination for the admission to the Superior Body of the State Insurance Inspectors. (Javier González Sainza)	187
BIBLIOGRAPHIC REVIEWS	247

LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: ASPECTOS PROCEDIMENTALES

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

EXTRACTO

Atendiendo a las numerosas y recientes resoluciones jurisdiccionales emanadas al respecto, la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector puede considerarse, junto con la problemática acerca de las dilaciones y las interrupciones, una de las cuestiones más conflictivas que se conocen en relación con esta tramitación.

Habitualmente, la concurrencia o no de las causas que permiten la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector y la motivación del acto administrativo que acuerda la misma son los aspectos que suelen ser analizados en los trabajos y la jurisprudencia sobre esta cuestión, pero en este artículo va a tratarse otro punto no menos polémico: los aspectos procedimentales relativos a la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

Palabras clave: procedimiento inspector, plazo y ampliación.

Fecha de entrada: 27-08-2012 / Fecha de aceptación: 10-10-2012

EXTENSION OF THE TAX INSPECTORATE PROCEEDING'S TIME-LIMIT: PROCEDURAL ISSUES

Alfonso Sanz Clavijo

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Cádiz*

ABSTRACT

According to several recent judgments on this matter, extension of the tax inspectorate proceeding's time-limit can be considered one of the most problematic issues known regarding this procedure.

Habitually, the concurrence or not of the causes that enable the extension of this time-limit and the motivation of the administrative act that states this, are the issues that are discussed by papers and jurisprudence on the matter, but in this one it is analyzed another point no less controversial: the procedural issues regarding to the extension of the tax inspectorate proceeding's time-limit.

Keywords: tax inspectorate proceeding, time-limit and extension.

Fecha de entrada: 27-08-2012 / Fecha de aceptación: 10-10-2012

Sumario

- I. Introducción
- II. Aspectos temporales en la tramitación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector
 - a) (Doble) presupuesto para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector: impedimentos o dificultades para finalizar el procedimiento en el plazo de duración inicial consecuencia de la concurrencia de las causas legales que permiten ampliar el mismo
 - b) *Dies a quo* para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector
 - c) *Dies ad quem* para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector
 - d) ¿Se tienen en cuenta los periodos de interrupción justificada y de dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria en la determinación del *dies ad quem* antes fijado? Criterio jurisprudencial dominante
 - e) La ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector a instancia del órgano competente para liquidar
- III. La reforzada relevancia del trámite de audiencia en la tramitación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector
- IV. Conclusiones

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente –en adelante, LDGC–, fue la primera norma que introdujo un plazo de duración del procedimiento inspector –en puridad, de las actuaciones de comprobación e investigación y de las actuaciones de liquidación que integran el mismo– al establecer en el artículo 29.1 de la LDGC que estas «deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas». Continuación del mandato anterior, el mismo artículo 29.1 de la LDGC añadía que «No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses»¹.

Esta regulación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector fue desarrollada por el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, disposición que introdujo en el Reglamento General de la Inspección de los Tributos² –en adelante, RGIT– un artículo 31 ter del RGIT³ que

¹ Aunque no serán objeto de análisis, en el artículo 29.1 *in fine* de la LDGC se fijaban las causas que permitían acordar la mencionada ampliación del plazo: que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad y/o que en el transcurso de las actuaciones se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna actividad empresarial o profesional.

² Aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.

³ Véase lo dispuesto en el artículo 31 ter del RGIT sobre los aspectos procedimentales relativos a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento inspector:

«1. El plazo a que se refiere el artículo 31 podrá ser ampliado, previo acuerdo del Inspector-Jefe, por un plazo no superior al inicialmente previsto

[...]

2. A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que está desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte.

3. El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación».

amplía el contenido del artículo 29.1 de la LDGC en lo que se refiere a esta cuestión de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

Integrada la LDGC en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –en adelante, LGT–, es el artículo 150.1 de la LGT la disposición en la que se dio cobijo a esta cuestión de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, reiterándose grosso modo en este precepto –con las salvedades que se dirán⁴– el mandato del artículo 29.1 de la LDGC. En la actualidad, el artículo 150.1 de la LGT es desarrollado a estos efectos por el artículo 184 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria⁵ –en adelante, RGGIT–, disposición que se separa de su antecesor el artículo 31 ter del RGIT en los extremos que se advertirán.

Atendiendo a los textos normativos parcialmente transcritos, pudiera parecer que la regulación actual de las actuaciones administrativas a seguir para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector es clara y completa; mas no es así, consultando la más reciente jurisprudencia y doctrina resulta no solo que hay aspectos carentes de ordenación en la

⁴ Como novedades respecto a lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LDGC, sumariamente, con el artículo 150.1 de la LGT, al establecerse que podrá ampliarse el plazo ordinario de duración del procedimiento inspector «por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses», se vino a aclarar, siguiendo la redacción del artículo 31 ter.1 del RGIT, que la ampliación que se acuerde no tiene por qué alcanzar el periodo de doce meses, e igualmente, al introducirse el párrafo «Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho», se dio rango de Ley al deber de la Administración tributaria de motivar los acuerdos de ampliación.

⁵ Aun pudiendo resultar reiterativo, por las diferencias existentes con la regulación contenida en el artículo 31 ter del RGIT que se irán comentado, se cree necesario reflejar lo dispuesto en el artículo 184 del RGGIT sobre los aspectos procedimentales relativos a la ampliación del plazo de duración de las actuaciones del procedimiento inspector:

«1. En los términos previstos en este artículo se podrá acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección previsto en el artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

[...]

4. Cuando el órgano de inspección que esté desarrollando las actuaciones estime que concurre alguna de las circunstancias que justifican la ampliación del plazo de duración del procedimiento de inspección, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, para que efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo dirigirá, en su caso, la propuesta de ampliación, debidamente motivada, al órgano competente para liquidar junto con las alegaciones formuladas.

No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio. A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración.

Cuando dichas circunstancias sean apreciadas por el órgano competente para liquidar, se notificarán al obligado tributario y se le concederá idéntico plazo de alegaciones antes de dictar el correspondiente acuerdo sin que en este supuesto resulte necesario que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento.

5. La competencia para ampliar el plazo de duración del procedimiento corresponderá al órgano competente para liquidar mediante acuerdo motivado. En dicho acuerdo se concretará el periodo de tiempo por el que se amplía el plazo, que no podrá exceder de 12 meses.

El acuerdo de ampliación se notificará al obligado tributario y no será susceptible de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que finalmente se dicte».

tramitación para acordar la ampliación sino que, además, en relación con estos aspectos procedimentales y con otras cuestiones que sí están expresamente reguladas en las disposiciones transcritas, la doctrina administrativa y jurisdiccional es a veces contradictoria con lo dispuesto en tales normas y, quizás más importante, no uniforme según provenga de uno u otro órgano jurisdiccional o administrativo.

Por estas razones, sin perder de vista cuál es el Derecho aplicable, se cree que es conveniente profundizar en cómo los órganos jurisdiccionales están interpretando estas cuestiones procedimentales de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, haciéndose especial hincapié en este trabajo en el análisis de los aspectos temporales para la adopción del acuerdo de ampliación.

II. ASPECTOS TEMPORALES EN LA TRAMITACIÓN DE LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

A) (DOBLE) PRESUPUESTO PARA ACORDAR LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: IMPEDIMENTOSO DIFICULTADES PARA FINALIZAR EL PROCEDIMIENTO EN EL PLAZO DE DURACIÓN INICIAL CONSECUENCIA DE LA CONCURRENCIA DE LAS CAUSAS LEGALES QUE PERMITEN AMPLIAR EL MISMO

Según el Tribunal Supremo, el establecimiento *ex novo* por el artículo 29.1 de la LDGC de un plazo de duración del procedimiento inspector materializaba «un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración», principio programático que, en el caso concreto del procedimiento inspector, impulsó al legislador a fijar como principio general que «la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma»⁶.

De esta forma, siguiendo la tesis al respecto del Tribunal Supremo⁷ y de la Audiencia Nacional⁸, el artículo 29.1 de la LDGC no concedía a la Administración tributaria una «potestad discrecional» o «derecho incondicionado» para ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector; al contrario, este precepto contemplaba sendos presupuestos de hecho –actuaciones que revistan especial complejidad y/u ocultación de actividad empresarial o profesional– a cuya concurrencia el legislador vinculaba la posibilidad de romper el principio general de finalización del procedimiento

⁶ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 3 de octubre de 2011 (NFJ049274).

⁷ Por todas, véase el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 30 de septiembre de 2010 (NFJ040709).

⁸ Por todas, véase el Fundamento de Derecho Cuarto de la SAN de 6 de octubre de 2011 (NFJ044410).

inspector en el plazo inicial de doce meses, permitiéndose para ello que en tales hipótesis la Administración tributaria pudiera acordar la ampliación del plazo de duración inicial por otros doce meses.

Pero para poder acordarse la ampliación no era suficiente la mera concurrencia de alguno de los presupuestos de hecho previstos en el artículo 29.1 de la LDGC, se precisaba además que la Administración tributaria justificara la necesidad de ampliar el plazo de duración del concreto procedimiento inspector, y para ello debía señalar las particulares circunstancias que derivadas de tales presupuestos impedían o dificultaban la culminación del concreto procedimiento inspector en el plazo de duración inicial de doce meses⁹.

Finalmente, en la medida en que el artículo 150.1 de la LGT sigue en este punto lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LDGC, la conclusión anterior puede retenerse plenamente aplicable en relación con los expedientes de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector que se hayan iniciado o se inicien en vigencia de la actual LGT.

B) DIESAQUOPARAACORDARLAAMPLIACIÓNDELPLAZODEDURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Dicho esto, y volviendo ya al discurso de los aspectos procedimentales de la tramitación para ampliar el plazo duración del procedimiento inspector, para poder apreciar que concurren los presupuestos de hecho del artículo 29.1 de la LDGC y para poder verificar que el concurso de los mismos deriva en circunstancias obstativas de un temporáneo desarrollo del concreto procedimiento inspector, era necesario, lógicamente, que las actuaciones de comprobación e investigación hubieran comenzado y, además, que se hubieran desarrollado hasta un punto temporal en el cual el actuario pudiera apreciar justificadamente que la concurrencia de los presupuestos de hecho del artículo 29.1 de la LDGC podía derivar en circunstancias que impidiesen que el concreto procedimiento inspector concluyera en el plazo de duración inicial de doce meses¹⁰.

⁹ Sobre cuáles son los presupuestos y circunstancias que han de concurrir para poder acordarse la ampliación se han pronunciado en términos similares autores como MARTÍNEZ LOZANO, que en este sentido apunta que «no basta que se den las circunstancias previstas en la normativa para poder ampliar actuaciones, sino que se necesita que las mismas incidan en la comprobación concreta que está realizando, demostrando que su existencia hacen la comprobación compleja» (MARTÍNEZ LOZANO, J.M.: «Reflexiones en torno al tiempo y el procedimiento inspector», *Tribuna Fiscal* número 254, 2011, pág. 11), o FORTUNY ZAFORTEZA, que en términos similares mas expresándose a contrario afirma que «puede suceder que aun concurriendo uno de los supuestos de ampliación antes citado, no resulte necesaria dicha ampliación» [FORTUNY ZAFORTEZA, M. (coordinador): *Memento Inspección de Hacienda 2011-2012*, Francis Lefebvre, Madrid, 2011, pág. 216].

¹⁰ Con otras palabras pero en idéntico sentido, FORTUNY ZAFORTEZA subraya que «El establecimiento de un plazo mínimo para que se pueda solicitar al Inspector-Jefe la ampliación tiene su fundamento en que se considera que solo cuando se ha progresado en el procedimiento inspector el actuario puede valorar adecuadamente si resulta preciso solicitar la ampliación del plazo» [FORTUNY ZAFORTEZA, M. (coordinador): *Memento Inspección de Hacienda 2011-2012*, cit., pág. 216].

Lo anterior parecía conllevar, al fin y al cabo, que antes de acordarse la ampliación había debido transcurrir una parte sustancial del plazo de duración inicial del procedimiento inspector y, en este sentido, el artículo 31 ter.3 del RGIT disponía que «El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración».

Ciertamente, se cree que con esta norma no se respondía adecuadamente a las anteriores exigencias de apreciación de la concurrencia de los presupuestos de hecho del artículo 29.1 de la LDGC y de verificación de que la concurrencia de tales presupuestos derivaba en circunstancias obstativas de una tempestiva finalización del procedimiento inspector; y se dice que el artículo 31 ter.3 del RGIT no respondía a tales exigencias pues, en realidad, su mandato lo que (acertadamente también) impedía era la adopción de acuerdos de ampliación precipitados, pero no podía impedir precipitadas apreciaciones y verificaciones de los extremos antes mencionados, apreciaciones y verificaciones que, como algún autor ha destacado, podían avenir, en principio, desde el primer día tras la iniciación del procedimiento inspector¹¹.

En relación con lo dicho, sobre la finalidad de esta limitación temporal para la adopción del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector ex artículo 31 ter.3 del RGIT se pronunció en su día la Audiencia Nacional, dando a entender que ese plazo de seis meses es «un "tiempo de carencia" para poder adoptar el acuerdo de ampliación» concedido con el objetivo de que el actuario disponga de «un tiempo para la "apreciación" de las circunstancias que pueden abocar a la "ampliación"»¹².

Igualmente, el Tribunal Supremo, conociendo de un supuesto en el que la parte recurrente elevaba su queja por el hecho de que el acuerdo de ampliación se dictara cuando restaban aún más de tres meses para la conclusión del plazo de duración de doce meses, sentó que tal circunstancia no tenía eficacia anuladora respecto del mencionado acuerdo, añadiendo que «este hecho no tiene la relevancia que le atribuye, porque en el supuesto examinado se respetaron los términos del apartado 3 del artículo 31 ter del Reglamento general de la inspección de los tributos de 1986 [...] garantizándose así que pudiera apreciarse razonablemente la necesidad de ampliar su duración»¹³, último pasaje este con el que el Alto Tribunal da a entender, en lo que aquí interesa, que el plazo de seis meses previsto en el artículo 31 ter.3 del RGIT se contempla para garantizar que la apreciación de la necesidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector es razonable.

¹¹ En efecto, así lo hace ver FORTUNY ZAFORTEZA cuando precisa que «En la anterior regulación (RD 939/1986 art. 31. ter.3) nada impedía que el actuario formulara la solicitud de ampliación desde el mismo inicio de las actuaciones, la única limitación que se establecía era que el Inspector-Jefe no podía dictar el acuerdo de ampliación hasta que hubieran transcurrido 6 meses desde el inicio de las actuaciones» [FORTUNY ZAFORTEZA, M. (coordinador): *Memento Inspección de Hacienda 2011-2012*, cit., pág. 216].

¹² Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819), resolución jurisdiccional que sigue las SSAN 28 de mayo de 2009 (NFJ048959) y de 9 de julio de 2009 (NFJ034486), origen de la doctrina de la Audiencia Nacional en este y otros aspectos procedimentales que se verán relativos a la adopción del acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

¹³ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 6 de febrero de 2012.

Debiéndose estar de acuerdo con la interpretación del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional en lo que se refiere a que el mandato del artículo 31 ter.3 del RGIT se materializaba en el establecimiento de «un "tiempo de carencia" para poder adoptar el acuerdo de ampliación», se debe sin embargo discrepar de esta en lo tocante a que el objetivo del establecimiento de este tiempo de carencia residiera efectivamente en la necesidad de garantizar un periodo para la apreciación, por parte del actuario, de la concurrencia de los presupuestos y circunstancias antes mencionadas que originan la necesidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector.

En efecto, no debiéndose dudar de que ese pudiera haber sido el objetivo que quería alcanzarse con esta norma, sí se cuestiona en cambio la aptitud del artículo 31 ter.3 del RGIT para lograr el mismo, pues, como se decía, el establecimiento de un tiempo de carencia para la adopción de los acuerdos de la ampliación solo podía obstar, en buena lógica, apresuradas adopciones de los mismos, pero no podía impedir precipitadas apreciaciones de la concurrencia de los presupuestos del artículo 29.1 de la LDGC y verificaciones de que tal concurrencia hiciera peligrar la finalización del procedimiento inspector en el plazo de duración inicial de doce meses, actuaciones administrativas previas que escapaban del mandato del artículo 31 ter.3 del RGIT.

Advertido este defecto, no es de extrañar que en el artículo 184.4 del RGGIT –sucesor en este punto del art. 31 ter.3 del RGIT– «se haya corregido el mismo y, en relación con el *dies a quo* para poder adoptar el acuerdo de ampliación, se disponga que «No podrá solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde su inicio»; o con otras palabras, que debiendo precederle la oportuna solicitud al efecto por parte del actuario, los acuerdos de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector no podrán adoptarse hasta transcurridos seis meses desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación más el periodo que el Inspector-Jefe precise para responder tal solicitud.

No obstante lo anterior, atendiendo al tenor literal del artículo 184.4 del RGGIT podría decirse aún que la apreciación de los presupuestos y circunstancias antes mencionadas por parte del actuario puede seguir teniendo lugar desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, pues lo que la letra de este precepto obsta en puridad son las precipitadas solicitudes de ampliación del actuario al (generalmente) Inspector-Jefe, no las apresuradas apreciaciones por parte del primero de la necesidad de ampliar el plazo del procedimiento inspector.

Siendo cierto esto último, no lo es menos que el artículo 184.4 del RGGIT, al postergar en el tiempo (al menos) la posibilidad de solicitar la ampliación, logra en cierta medida que la apreciación de la necesidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector sea razonable en cuanto duradera; quiere decirse, aunque el actuario estimara precipitadamente –ante una dificultad al inicio del mismo– que concurren los presupuestos y circunstancias antes mencionados, al no poder dar curso a su solicitud al Inspector-Jefe hasta transcurridos seis meses, tal precipitación tendería a disiparse pues esa apreciación –y por tanto la concurrencia de los presupuestos y circunstancias antes referidos que generan la misma– tendría que mantenerse hasta el transcurso de esos seis meses, hipótesis esta última que justificaría entonces la solicitud y el posterior acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector.

En este sentido, sobre cómo el artículo 184.4 del RGGIT corrige en este punto al artículo 31 ter.3 del RGIT para tratar de evitar así las precipitadas solicitudes de ampliación, se han pronunciado otros autores, y así, confrontando el artículo 31 ter.3 del RGIT con el artículo 184.4 del RGGIT, se ha dicho que con este último se «persigue evitar acuerdos de ampliación precipitados y alarga el momento a partir del cual tramitar la ampliación ya que en el RGIT el requisito de los seis meses se refería al momento del acuerdo, no de la solicitud»¹⁴.

Una vez dicho lo anterior, más allá de esta cuestión de la existencia un periodo de carencia de seis meses para poder apreciar la necesidad de solicitar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, debe destacarse finalmente que, ex artículo 31 ter.3 del RGIT y artículo 184.4 del RGGIT¹⁵, en el cómputo de este periodo de seis meses –y por tanto en la determinación del *dies a quo* para acordar la ampliación– no deben tenerse en cuenta los posibles periodos de interrupción justificada de las actuaciones y las posibles dilaciones imputables al interesado –o dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria si se sigue la terminología del art. 184.4 del RGGIT, expresión esta no equivalente a la más restringida locución de dilaciones imputables al interesado que empleaba en art. 31 ter.3 del RGIT– que hayan podido verificarse en el procedimiento inspector ya iniciado; o con otras palabras, que el periodo de seis meses desde el inicio de las actuaciones a partir del cual puede solicitarse la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector es un periodo de seis meses que coincide con el tiempo real efectivamente transcurrido, y no con el tiempo que se computa en relación con la duración del procedimiento.

A los efectos que se verán a continuación, se hace notar que el artículo 31 ter.3 del RGIT y el artículo 184.4 del RGGIT contemplan esta cautela sobre el no cómputo de las interrupciones y dilaciones solo en relación con la determinación del *dies a quo* para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, pero no respecto del *dies ad quem* para completar tal actuación administrativa.

C) *DIES AD QUEM PARA ACORDAR LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR*

Una vez que se ha visto cómo se determina el *dies a quo* del periodo dentro del cual se puede acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, es menester a continua-

¹⁴ WERT ORTEGA, M.: «El plazo de las actuaciones inspectoras», RCyT. CEF, número 333, 2010, página 41.

¹⁵ Véase lo dispuesto al respecto en el artículo 184.4 del RGGIT:

«A estos efectos no se deducirán del cómputo de este plazo los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración».

En el artículo 31 ter.3 del RGIT se recogía un mandato similar que difería solo en ciertas palabras y expresiones empleadas en su redacción.

ción analizar hasta qué momento puede adoptarse con validez jurídica el acuerdo de ampliación, esto es, el *dies a quem* de ese periodo dentro del cual se puede acordar la ampliación.

Pues bien, a diferencia de lo que sucede en la determinación de ese *dies a quo* respecto del cual la normativa aplicable –ya vista– sí que establece expresamente un límite temporal o «tiempo de carencia», las disposiciones transcritas al inicio nada estipulan en relación con la fijación del *dies ad quem* del periodo dentro del cual se puede acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, lo que no significa, como se verá a continuación, que no exista un límite temporal para la adopción del acuerdo de ampliación.

En efecto, analizando los aspectos temporales del procedimiento para la adopción del acuerdo de ampliación en vigencia de la regulación anterior a la LGT, ha sido la Audiencia Nacional quien más profunda y reiteradamente se ha ocupado de la existencia y aplicación de este límite temporal, y así, tras destacar que ex artículo 31 ter del RGIT «Sabemos el tiempo durante el cual el Inspector-Jefe no puede adoptarlo» [el acuerdo de ampliación], manifiesta en cambio que ni el artículo 29.1 de la LDGC ni el referido artículo 31 ter.3 del RGIT son expresivos en cuanto al momento de su adopción, esto es, en cuanto a la existencia de un «límite temporal del que dispone el Inspector-Jefe para dictar dicho acuerdo»¹⁶.

Pese a ello, la Audiencia Nacional considera que «este aparente silencio no puede entenderse como ausencia de plazo fatal para acordar la ampliación», al contrario, tras señalar que asiste a los contribuyentes un derecho a conocer la duración del procedimiento –derecho que, en las hipótesis de ampliación, exige que «este dato trascendental tiene que estar a disposición del contribuyente antes de que finalice el plazo primario de doce meses»–, este órgano jurisdiccional señala que «el acuerdo de ampliación se ha de adoptar antes de que finalice el plazo general (ordinario) de duración de las actuaciones inspectoras»¹⁷.

También el Tribunal Supremo se ha manifestado a este respecto y confirma que el acuerdo de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector debe adoptarse dentro del «plazo requerido por el legislador», esto es, dentro del plazo de duración inicial de doce meses, pues «resulta contrario a la limitación temporal que estableció la Ley 1/1998 que la Administración acuerde la prórroga una vez que el plazo a ampliar ha fenecido»¹⁸.

Expuesta la anterior doctrina jurisprudencial, debe apuntarse que, en aquellos casos en los que se acuerda la ampliación una vez finalizado el plazo de duración inicial del procedimiento inspector, la Audiencia Nacional advierte que «el acuerdo extemporáneo carece de eficacia procedimental», y

¹⁶ Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819) que sigue en este sentido la doctrina fijada originariamente por la SAN de 28 de mayo de 2009 (NFJ048959) –Fundamento de Derecho Séptimo– y, fundamentalmente, por la SAN de 9 de julio de 2009 (NFJ034486) –Fundamento de Derecho Cuarto–.

¹⁷ Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819) y concordantes.

¹⁸ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 3 de octubre de 2011 (NFJ049274).

ello con las consecuencias que tal circunstancia comporta en cuanto a la no interrupción del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la Administración para determinar la deuda tributaria¹⁹.

En este sentido, siendo cierto que la consecuencia jurídica más relevante que se deriva de la adopción extemporánea del acuerdo de ampliación es la no interrupción del cómputo del plazo de prescripción, se cree que no es afortunada la mención que al respecto hace la Audiencia Nacional señalando que «el acuerdo extemporáneo carece de eficacia procedimental», pues tal mención puede conducir al equívoco de que la adopción extemporánea del acuerdo de ampliación es una cuestión de eficacia de este acto administrativo, y no una cuestión de validez jurídica del mismo.

Así es, aunque el efecto práctico en uno y otro sería sustancialmente el mismo –la no interrupción del cómputo del plazo de prescripción–, el retraso en la adopción del acuerdo de ampliación, en buena técnica jurídica, debe ser tratado como una cuestión de validez de este acto administrativo²⁰, no como una cuestión de eficacia, y ello, como a continuación se verá, porque hay otras circunstancias –como la notificación tardía de un acuerdo de ampliación tempestivo– que sí que pueden repercutir en los efectos que este acto administrativo debería desplegar pero sin afectar a su validez jurídica²¹... en principio.

Una vez dicho lo anterior, una vez sentado que el acuerdo de ampliación ha de adoptarse –con validez jurídica– antes de que transcurra el plazo de duración inicial del procedimiento inspector de doce meses, es necesario advertir a continuación que la actuación administrativa que debería completarse antes de que finalicen esos doce meses es la notificación del acuerdo de ampliación de la duración del procedimiento inspector, y no su mera adopción por el órgano administrativo.

En efecto, quizá en el entendimiento de que el acuerdo de ampliación es un acto administrativo de trámite, que parecería no incidir en los derechos e intereses legítimos de los contribu-

¹⁹ Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819).

En efecto, en la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819), así como en las resoluciones del mismo órgano jurisdiccional que la misma sigue, se subraya que «La consecuencia de este hecho es que, el acuerdo de ampliación no interrumpe el plazo de prescripción, así como las actuaciones derivadas, cobrando relevancia a los efectos del cómputo de la posible concurrencia de la prescripción».

²⁰ En este sentido, se cree más correcta la expresión del Tribunal Supremo, que en su referida STS de 3 de octubre de 2011 (NFJ049274), tras evidenciar que el acuerdo de ampliación fue adoptado extemporáneamente, sienta con mayor precisión jurídica que «Podemos concluir con ello que la ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras acordada por la Administración tributaria no fue ajustada a derecho».

²¹ Clarificador de la distinción que se quiere esbozar, en el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 25 de abril de 2012 el Tribunal Supremo sienta lo siguiente sobre la validez que no eficacia de los acuerdos de ampliación extemporáneos:

«En el presente caso es patente que aunque la decisión de ampliar el plazo de un año se tomase en el plazo establecido es evidente que fue notificada cuando ese plazo había transcurrido. Ello comporta, conforme a la doctrina citada, que el acuerdo de ampliación de actuaciones sobrepasó 1 año, lo que supone que las actuaciones de iniciación del procedimiento analizadas no interrumpieron la prescripción».

yentes en el seno del procedimiento inspector, en diversas resoluciones la Audiencia Nacional (principalmente) mantuvo que la ampliación era válida si se había adoptado dentro del plazo de duración inicial del procedimiento inspector, aunque esta hubiera sido notificada finalmente con posterioridad al transcurso del mismo²².

En este punto, resultaría interesante saber cómo la Audiencia Nacional ha sido capaz de hacer cohabitar la existencia de un derecho del contribuyente a conocer la duración del procedimiento inspector –recuérdese, en la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819) se decía sobre la ampliación que «este dato trascendental tiene que estar a disposición del contribuyente antes de que finalice el plazo primario de doce meses»– con la no obligatoriedad de notificar el acuerdo de ampliación antes de que transcurra este plazo de duración inicial del procedimiento inspector que se postula en las referidas de 1 de diciembre de 2005 (NFJ021664), de 26 de mayo de 2006 (NFJ023109), etc. ¿Acaso la Audiencia Nacional quiere sostener que el acuerdo de ampliación adoptado temporáneamente mas notificado de forma tardía es válido y eficaz si este dato trascendental está a disposición del contribuyente de alguna otra forma?

Pues bien, expuesta esta doctrina anterior, el Tribunal Supremo se pronunció al respecto en la STS de 2 de febrero de 2011 (NFJ041835), resolución jurisdiccional con la que el Alto Tribunal contesta el entendimiento que sobre esta cuestión de la eficacia de los acuerdos de ampliación tempestivos notificados tardíamente patrocinaba la Audiencia Nacional... es por esto que antes se expresaba con consciente incertidumbre aquello de que la notificación tardía de un acuerdo de ampliación tempestivo era, en principio, solo una cuestión de eficacia y no de validez de este acto administrativo.

Así es, tras subrayar la relevancia que tiene reconocer o no eficacia a los acuerdos de ampliación tempestivos notificados tardíamente desde el punto de vista de la interrupción o no del cómputo del plazo de prescripción, el Tribunal Supremo comienza su razonamiento al respecto criticando la tesis de la instancia –o sea la doctrina antes referida de la Audiencia Nacional– al señalar que «Afirmar que la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y los derechos de recurrente, nos parece contrario a la realidad».

²² Véanse en este sentido las SSAN de 1 de diciembre de 2005 (NFJ021664), de 26 de mayo de 2006 (NFJ023109), etc., y por todas, léase el Fundamento de Derecho Quinto de la casada –por la sentencia del Tribunal Supremo que se analiza a continuación– SAN de 1 de diciembre de 2005:

«el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones de comprobación es un acto administrativo que, al igual que cualquier otro acto, ha de ser notificado al interesado pero cuya eficacia no queda supeditada a su oportuna notificación, sino que es válido y produce efectos desde su adopción, como con carácter general se recoge en el artículo 57 de la Ley 30/1992 [...] Pero es que, además, es un acto de trámite y, por tanto, no susceptible de impugnación separada e independiente respecto del acto definitivo que recaiga; acto de trámite que además no ha causado indefensión alguna a la entidad recurrente, que ya en el curso del procedimiento de comprobación, tuvo conocimiento de su existencia».

Una vez dicho lo anterior, el Alto Tribunal continúa su razonamiento y confirma entonces que «el acto administrativo controvertido afecta a la posición material que el obligado tributario ostenta en el procedimiento tributario, y genera indefensión e inseguridad jurídica»²³, posición del Tribunal Supremo que, de alguna forma, parece venir a sustentar en esa idea de un derecho del contribuyente a conocer la duración del procedimiento inspector²⁴.

Consecuencia de lo expuesto hasta ahora, ha concluirse que los acuerdos de ampliación tempestivos notificados tardíamente son actos administrativos, cuanto menos, anulables ex artículo 63.2 de la Ley 30/1992²⁵, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común –en adelante, LRJAP-PAC–, aunque en el caso analizado en su Sentencia de 2 de febrero de 2011 (NFJ041835) el Tribunal Supremo sostuvo que el concreto acuerdo de ampliación era nulo de pleno Derecho ya que «dicho acto carece de los antecedentes que justifican su existencia, expresados en la Regla 12.2 de la Instrucción 9/98, lo que comporta la infracción prevista en el artículo 62.1 e) de la LRJAP y PC» –actos administrativos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido–²⁶.

²³ Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 2 de febrero de 2011 (NFJ041835).

²⁴ Sin llegar a afirmarse la existencia de tal derecho del contribuyente, lo cierto es que en el Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 2 de febrero de 2011 (NFJ041835) late esa idea de lo trascendental de poner temporáneamente en conocimiento del mismo el acuerdo de ampliación:

«Es patente la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente, pues si dicho acuerdo ampliatorio no se dicta, y tampoco se dicta la liquidación pertinente en el plazo del año, desaparece la interrupción de la prescripción que las actuaciones comprobadoras e investigadoras comportan

[...]

La posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses, ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta».

²⁵ Recuérdese que, sobre la anulabilidad de los actos administrativos por cuestiones no materiales, en el artículo 63.2 de la LRJAP-PAC se dispone que:

«el defecto de forma solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados».

²⁶ Véase lo dispuesto en la Regla 12.2 de la Instrucción 9/98:

«En tanto no se dicte el desarrollo reglamentario de la Ley 1/1998, cuando en la actuación se aprecien circunstancias que, en principio, pudieran considerarse como de especial complejidad o se aprecie ocultación de actividades empresariales o profesionales por el contribuyente, la concurrencia de tales circunstancias se pondrá en conocimiento del Jefe de la Dependencia inspectora que corresponda, el cual, si lo considera pertinente, y previa comunicación al Director del Departamento de Inspección o, en su ámbito, al Director de Aduanas e Impuestos Especiales, acordará, a la vista de su parecer, la ampliación de actuaciones mediante resolución motivada».

Atendiendo al texto transcrito del Fundamento de Derecho Sexto de la STS de 2 de febrero de 2011 (NFJ041835), parece que el Alto Tribunal, con base en el procedimental artículo 62.1 letra e) de la LRJAP-PAC, está declarando nulo de pleno Derecho el acuerdo de ampliación por no concurrir los presupuestos materiales para adoptar el mismo que se reiteran en la Regla 12.2 de la Instrucción 9/98, posición con lo que no puede estarse sabiéndose la restringidísima interpretación que de esta causa de nulidad hacen los Tribunales de Justicia.

D) ¿SE TIENEN EN CUENTA LOS PERIODOS DE INTERRUPCIÓN JUSTIFICADA Y DE DILACIONES POR CAUSA NO IMPUTABLE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA DETERMINACIÓN DEL *DIES AD QUEM* ANTES FIJADO? CRITERIO JURISPRUDENCIAL DOMINANTE

Sentado pues que el acuerdo de ampliación, para ser válido, ha de adoptarse y notificarse antes de la finalización del plazo de duración inicial del procedimiento inspector, una cuestión más que polémica al respecto es si, a tales efectos, han de computarse o no los periodos de interrupción justificada de las actuaciones y las posibles dilaciones no imputables a la Administración Tributaria que hubieran podido acaecer en el desarrollo del procedimiento inspector, incidencias temporales una y otra que, de descontarse de la duración de este expediente tributario, retrasarían la finalización del plazo de duración inicial y con ello, según se ha visto, postergarían el *dies ad quem* del periodo dentro del cual se puede acordar con validez jurídica la ampliación.

En este sentido, al finalizar el apartado anterior se advertía de que el mandato en virtud del cual se ordena que no se deduzcan los periodos de interrupción justificada y de dilaciones por causa no imputable a la Administración tributaria –art. 31 ter.3 del RGIT y art. 184.4 del RRGIT respectivamente– es un mandato que solo es aplicable en relación con la determinación del *dies a quo* para solicitar o adoptar el acuerdo de ampliación –según sea de aplicación uno u otro de los preceptos apenas mencionados–, pero que las disposiciones legales y reglamentarias reguladoras de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector no consagraban ni consagran una regla similar para con la fijación del *dies ad quem* o término final para dictar con validez jurídica el acuerdo de ampliación.

Probablemente, haya de situarse en esta laguna normativa el origen de las importantes discrepancias que existen en esta cuestión entre diversos órganos jurisdiccionales y administrativos, discrepancias más que sorprendentes en tanto que, faltando disposición aplicable, órganos administrativos y órganos jurisdiccionales menores vienen manteniendo un criterio al respecto opuesto a aquel sentado por el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional, siendo el primero aquel al que corresponde sentar jurisprudencia ex artículo 1.6 del Código Civil.

En efecto, comenzando por el más alto centro directivo en la materia, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se ha mostrado partidario de descontar las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria a los efectos de fijar el *dies ad quem* del periodo dentro del cual se puede acordar con validez jurídica la ampliación. Con otras palabras, se ha mostrado partidario de descontar tales incidencias logrando así retrasar en el tiempo el transcurso del periodo de doce meses de duración inicial del procedimiento inspector y, con ello, postergando, a mayor comodidad de la Administración tributaria, el momento final hasta el cual podrá esta adoptar y notificar el acuerdo de ampliación²⁷.

²⁷ Con cita de sus propios antecedentes al respecto, véase en este sentido lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Quinto de la RTEAC de 5 de mayo de 2010 (NFJ039661):

En idéntico sentido se han pronunciado sedes de algunos Tribunales Superiores de Justicia como el de Andalucía²⁸ y Castilla y León²⁹.

Adelantando la tesis de la que se es partidario, con mejor criterio el Tribunal Supremo y la Audiencia Nacional (principalmente) han fijado una doctrina en virtud de la cual no se han de tener en cuenta las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria a los efectos de fijar el *dies ad quem* para dictar con validez jurídica el acuerdo de ampliación.

Así es, enjuiciando la legalidad de las actuaciones desarrolladas en el seno de un procedimiento inspector acerca de un club de fútbol, el Tribunal Supremo se pronunció sobre la relevancia que tenía en relación con el acuerdo de ampliación la petición de información que la Administración tributaria cursó y que entendía (erróneamente) constituía interrupción justificada de las actuaciones, y en este sentido el Alto Tribunal concluyó lo siguiente:

«En suma, la suspensión provocada por la petición de información a administraciones extranjeras no puede considerarse en este caso justificada, pues esa información no fue recibida en su totalidad y la que se acopió no fue empleada para la liquidación, como se reconoce implícitamente en el acto administrativo de liquidación (pág. 25). En consecuencia *no hay plazo de interrupción justificada alguno que computar para*

«A la improcedencia de la ampliación acordada se une la extemporaneidad de la misma. Como ha sostenido este Tribunal Central en varias Resoluciones –entre otras las de fechas 16 de diciembre de 2005 y 18 de mayo de 2006 [...] la ampliación a 12 meses adicionales se ha de producir en tanto que las actuaciones no hayan sobrepasado su duración inicial máxima de 12 meses, *a cuyos efectos se deben restar las interrupciones justificadas y las dilaciones imputables al contribuyente*. De forma que, en el presente, iniciadas las actuaciones inspectoras en fecha 15 de febrero de 2001 y habiéndose producido dilaciones imputables a la interesada por 20 días, aprecia este Tribunal que el acuerdo de ampliación de fecha 11 de marzo de 2002 fue dictado y notificado una vez transcurrido el plazo máximo de duración de doce meses» [se añade la cursiva].

- 28 La sede de Sevilla del Alto Tribunal andaluz afirmó lo siguiente al respecto en el Fundamento de Derecho Primero de la STSJ de Andalucía (sede de Sevilla) de 30 de junio de 2006 (NFJ049258):

«lo decisivo es tener en cuenta que se trata de una ampliación o prórroga de un plazo, que por principio exige que el plazo esté vivo. Y está vivo mientras que no pasen los doce meses *descontando las interrupciones justificadas y las dilaciones imputables a la parte*» [se añade la cursiva].

- 29 Conociendo de un supuesto en el que el procedimiento inspector se inició en fecha 22 de mayo de 2001 y finalizó en fecha el 23 de septiembre de 2003 –o sea, con una duración de 2 años y 124 días– y tras subrayar que concurrieron en las actuaciones dilaciones no imputables a la Administración tributaria por un total de 166 días, la sede de Valladolid del TSJ de Castilla y León sienta en el Fundamento de Derecho Tercero de su Sentencia de 28 de julio de 2011 (NFJ044989) que:

«El acuerdo de ampliación de actuaciones es de fecha 22 de mayo de 2002, notificado a la recurrente el 29 de mayo de 2002 (folios 616 a 623), por tanto, transcurridos 12 meses y 7 días desde el inicio del procedimiento. Las dilaciones imputables a la recurrente durante el primer periodo alcanzan a 98 días. Por tanto, el acuerdo de ampliación se dictó dentro del plazo legalmente previsto».

O lo que es lo mismo, que el acuerdo de ampliación es válido porque este órgano jurisdiccional también es partidario de descontar las dilaciones no imputables a la Administración tributaria.

calcular el periodo en el que la decisión de ampliar el tiempo de las actuaciones debió ser notificada»³⁰ [se añade la cursiva].

Aunque la contundencia del parecer del Tribunal Supremo al respecto invitaría a no añadir ulteriores apoyos jurisprudenciales, lo cierto es que la STS de 3 de octubre de 2011 (NFJ049274) no ofrece mayores argumentos acerca de la razón por la cual no deberían computarse las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria a los efectos de fijar el *dies ad quem*, motivo este por el cual se entiende preciso traer a colación la coincidente y más motivada opinión de la Audiencia Nacional en este sentido.

En efecto, este órgano jurisdiccional ha dictado ya varias sentencias en las que, como el Tribunal Supremo, se posiciona a favor de no tener en cuenta a estos efectos las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria, y así, tras recordar que el momento final o *dies ad quem* hasta el que puede adoptarse con validez jurídica el acuerdo de ampliación es del transcurso de los doce meses de plazo de duración inicial del procedimiento inspector, añade la Audiencia Nacional que se fijara tal *dies ad quem*:

«prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinaría que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector»³¹ [se añade la cursiva].

Esta doctrina de la Audiencia Nacional en virtud de la cual las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria no podrían servir a ambos efectos –postergar el *dies ad quem* para adoptar el acuerdo de ampliación y determinar cuál es la duración real del procedimiento inspector– se ha sido sostenida también por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco³².

³⁰ Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 3 de octubre de 2011 (NFJ049274).

³¹ Por todas las resoluciones jurisdiccionales concordantes, véase el Fundamento de Derecho Segundo de la SAN de 4 de abril de 2012 (NFJ046819).

³² En sentido contrario al expuesto, el Alto Tribunal vasco también se manifiesta contrario a la doble funcionalidad de las interrupciones justificadas y de las dilaciones no imputables a la Administración tributaria, aunque en el Fundamento de Derecho Quinto de la STSJ del País Vasco de 24 de mayo de 2010 (NFJ049256) permite que la interrupción justificada que se da en el caso se deduzca a efectos de retrasar el *dies ad quem* para adoptar el acuerdo de ampliación para, posteriormente, negarle virtualidad en la determinación de la duración del procedimiento inspector:

«la Administración denuncia que se ha visto obligada a pedir datos a otras Administraciones tributarias y la existencia de interrupciones del curso de las actuaciones por causas imputables al contribuyente, ninguna de ambas circunstancias pueden ser consideradas como interrupciones justificadas del periodo inspector. Lo primero porque sirvió de motivación para la ampliación del plazo por 12 meses, por lo que no puede ahora además computarse como interrupción».

Vistos los anteriores antecedentes jurisprudenciales, como se anticipaba y ante el silencio de la normativa al respecto, se cree que ha de estarse con la tesis del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, y ello por dos razones: de una parte, por la mencionada imposibilidad de que las interrupciones justificadas y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria puedan servir tanto para postergar el *dies ad quem* para adoptar el acuerdo de ampliación como para determinar la duración real del procedimiento inspector y, de otra parte, porque el defendido derecho del contribuyente a conocer la duración del procedimiento inspector obliga, como se ha visto, a que la ampliación «tiene que estar a disposición del contribuyente antes de que finalice el plazo primario de doce meses», derecho que quedaría entonces vacío de contenido ante la práctica no poco habitual, errónea y «reconocida» por la Administración tributaria³³ de abrir injustificadas e indefinidas interrupciones y dilaciones ante incumplimientos de los requerimientos de información según el actuario y una vez expresada la imposibilidad de atenderlos por parte del contribuyente, ante peticiones de información a otras Administraciones tributarias que o bien no se remite o bien tal información después no se emplea a la hora de dictar la correspondiente liquidación tributaria, etc.

E) LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR A INSTANCIA DEL ÓRGANO COMPETENTE PARA LIQUIDAR

Aunque el artículo 31 ter. 2 del RGIT contemplaba la posibilidad de que fuera el Inspector-Jefe quien apreciara la necesidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector, lo cierto es que este precepto no preveía ninguna especialidad en la tramitación para la adopción del acuerdo de ampliación cuando se diera esta circunstancia.

Esta posibilidad se alberga igualmente en el párrafo 2.º del artículo 184.4 del RGGIT, si bien, en esta disposición y para salvar lo dispuesto en el párrafo 1.º del artículo 184.4 del RGGIT –que introdujo como se ha visto el analizado tiempo de carencia de seis meses para apreciar que concurren los presupuestos y circunstancias habilitantes para acordar la ampliación–, sí que se recoge una especialidad procedimental, pues si es el Inspector-Jefe –o en terminología del artículo 184 del RGGIT, el órgano competente para liquidar– quien aprecia los extremos anteriores, tal apreciación podrá realizarse sin necesidad de aguardar que transcurra los seis meses de tiempo de carencia antes referidos.

En efecto, sabido es que generalmente el Inspector-Jefe toma contacto con el procedimiento inspector en su fase final –en el momento de dictar, en su caso, la correspondiente liquidación, una vez que el actuario ha ya completado las actuaciones de comprobación e investigación y ha levantado acta–, la mencionada especialidad en la tramitación contemplada en el párrafo 2.º del artículo 184.4 del RGGIT es consecuencia precisamente de ese momento procedimental en que el Inspector-Jefe

³³ Véanse en este sentido el Informe A/5/36/11, de 25 de mayo de 2011, sobre cómputo de plazos en las actuaciones inspectoras, y la Instrucción 1/2001, de 16 de mayo de 2011, relativa al cómputo del plazo de duración del procedimiento inspector.

tiene conocimiento de las actuaciones, pues al analizar estas mismas en la fase final, cuando ya se ha terminado la instrucción y ha debido ya quedar de manifiesto en el expediente que concurren o no los presupuestos y circunstancias habilitantes para acordar la ampliación, carece de sentido entonces exigir que hayan transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento inspector, y ello por dos razones, de una parte, porque la práctica demuestra que la instrucción del procedimiento inspector se alarga habitualmente más allá de los seis meses y, de otra parte, si pese a lo anterior las actuaciones de comprobación e investigación han finalizado antes del transcurso de seis meses desde el inicio del correspondiente procedimiento inspector, en tales hipótesis el Inspector-Jefe tendrá ya a su disposición toda la información y antecedentes necesarios para poder razonadamente apreciar o menos si se precisa acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento³⁴.

En otras palabras, por una u otra de las razones apuntada en el párrafo anterior, no parece necesario obligar a respetar el tiempo de carencia de seis meses para apreciar la necesidad de acordar la ampliación cuando esta se insta por el propio Inspector-Jefe, y ello porque en estos casos, como se ha dicho, tal apreciación no es precipitada, siendo esa finalidad –evitar las apreciaciones precipitadas de la necesidad de acordar la ampliación, según se vio– la que se persigue con la cautela contemplada en el párrafo 2.º del artículo 184.4 del RGGIT y que en estas hipótesis, por tanto, no parece aplicable.

Dicho lo anterior, la cuestión de cuándo puede el Inspector-Jefe apreciar la necesidad de ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector no se antoja como el problema más relevante que se presenta en estos supuestos de ampliación a instancia del Inspector-Jefe, creyéndose que el mismo puede radicar en la irresuelta cuestión de si este puede o no acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector una vez que este, el Inspector-Jefe, ha ordenado el desarrollo de actuaciones complementarias.

Así es, se trate de actas de conformidad o de disconformidad, en el artículo 156.3 letra b) de la LGT y en el artículo 157.4 de la LGT se prevé que el Inspector-Jefe, tras la formalización del acta y antes de evacuar, en su caso, liquidación, pueda ordenar que se completen las actuaciones de comprobación e investigación del procedimiento inspector mediante la práctica de actuaciones complementarias.

En la actualidad, a diferencia de lo dispuesto en el artículo 60.2 y 4 del RGIT que ordenaba que las actuaciones complementarias se desarrollaran en tres meses³⁵, ni en la LGT ni en el

³⁴ En este sentido se manifiesta MARTÍNEZ LOZANO cuando, sobre la no aplicación del tiempo de carencia de seis meses en aquellos supuestos de apreciación de la necesidad de acordar la ampliación a instancia del Inspector-Jefe, afirma que «La razón parece lógica puesto que el órgano competente para liquidar generalmente tiene conocimiento de las actuaciones en su fase final, por lo que, cuando el procedimiento llega a sus manos, puede tener un criterio más o menos certero de su complejidad, con independencia del tiempo que hasta ese momento haya transcurrido» (MARTÍNEZ LOZANO, J. M.: «Reflexiones en torno al tiempo y el procedimiento inspector», *Tribuna Fiscal*, número 254, 2011, pág. 12).

³⁵ Véase lo dispuesto en el artículo 60.4 del RGIT sobre la práctica de las actuaciones complementarias en los supuestos de actas de disconformidad:

RGGIT se contempla un periodo dentro del cual deban finalizarse tales actuaciones complementarias, omisión de la normativa ante la cual se cree hay que entender que las mismas, las actuaciones complementarias –como actuaciones de comprobación e investigación que son–, deben completarse dentro del plazo de duración del procedimiento inspector determinado según las pautas del artículo 150.1 de la LGT.

Aceptándose ese extremo, una hipótesis que puede acaecer en el desarrollo del procedimiento inspector es que se suscriba el acta y las actuaciones que obren en el expediente lleguen al Inspector-Jefe solo cuando queda poco tiempo para el transcurso del plazo de duración inicial de doce meses.

En esta circunstancia, es igualmente posible que el Inspector-Jefe no esté plenamente conforme con las actuaciones y entienda ordenar el desarrollo de actuaciones complementarias, y así, no previéndose expresamente en la normativa vigente que el acuerdo por el que ordena el desarrollo de actuaciones complementarias suspenda el plazo para resolver y notificar en el procedimiento inspector, es también posible –y ha ocurrido con anterioridad– que el Inspector-Jefe, para evitar las nimias consecuencias jurídicas que comporta el transcurso de este plazo para resolver y notificar, se vea tentado de acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector al inicio o en el desarrollo de las actuaciones complementarias por él ordenadas.

Ante esta última posibilidad, ¿sería ajustado a Derecho que el Inspector-Jefe acordase la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector al mismo tiempo que ordena o se desarrollan actuaciones complementarias?

Pues bien, yendo por delante que los precedentes que se traerán a colación manejan a estos efectos la normativa anteriormente aplicable –o sea, el art. 60.4 del RGIT sustancialmente–, en su Resolución de 1 de junio de 2010 (NFJ040862) el TEAC sí ofrece una suerte de respuesta a la anterior pregunta.

«dentro del mismo plazo para resolver, el Inspector-jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses. En este caso, el acuerdo adoptado se notificará al interesado e interrumpirá el cómputo del plazo para resolver» [se añade la cursiva].

Se cree importante destacar dos aspectos del precepto apenas transcrito: de una parte, se viene a especificar que el acuerdo por el que se ordena el desarrollo de actuaciones complementarias interrumpe –suspende– el cómputo del plazo para resolver y notificar por un periodo no superior a tres meses y, de otra parte, se viene a decir que ese tiempo de hasta tres meses para el desarrollo de las actuaciones complementarias es tiempo de duración del procedimiento inspector, o en otras palabras, que se adicionará a la duración de las restantes actuaciones de comprobación e investigación y de liquidación a los efectos de comprobar que no se ha superado el plazo máximo de duración del procedimiento inspector.

De manera más concisa, confirma lo anterior el Fundamento de Derecho Quinto de la SAN de 31 de enero de 2007 al sentar al respecto que «Sobre tal cuestión debe decirse, primero, que la práctica de actuaciones complementarias por la Inspección suspende únicamente, según el mismo artículo 60.4 del RGIT, el específico plazo "... para resolver..." de que dispone el Inspector Jefe, pero no el plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras del artículo 29.1 de la LDGC, cuya única posibilidad de prórroga es la prevista exclusivamente en las circunstancias que se expresan en el artículo 29.2 de la LDGC».

Repasando qué sucedió en el procedimiento inspector del que se conoce en esta Resolución de 1 de junio de 2010 (NFJ040862) –asunto Nestlé–, es interesante destacar que las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron en fecha 17 de mayo de 2006, incoándose acta de disconformidad el día 13 de abril de 2007. Mediando dilaciones no imputables a la Administración tributaria, *en fecha 13 de septiembre de 2007 se ordena desarrollar actuaciones complementarias que finalizan el día 12 de diciembre de 2007, si bien, previamente y quizá para asegurarse disponer de tiempo para liquidar las actuaciones, se había acordado también –en fecha 29 de noviembre de 2007– ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector por otros doce meses.* Finalmente, el 8 de abril de 2008 se gira la liquidación que casi dos años después pone fin al procedimiento inspector³⁶... O con otras palabras, que en este caso, como se decía, se cedió a la tentación de acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector una vez iniciadas las actuaciones complementarias para así evitar el transcurso del mismo.

Ante tales hechos, la entidad actora esgrimió que no era procedente la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, alegando grosso modo que la Inspección de los Tributos, una vez finalizada la instrucción del procedimiento inspector con la incoación del acta y ex artículo 60.4 del RGIT, solo puede completar y terminar el mismo dictando la correspondiente liquidación.

Este argumento fue hábilmente rebatido por el TEAC que, tras traer a colación el contenido del precepto anterior, recuerda que el acuerdo de ampliación es válido siempre que «se produzca transcurridos al menos seis meses desde la notificación del inicio y antes de los doce meses iniciales de duración máxima», y de esta forma, considerando que «no existe otra limitación en el orden temporal para la adopción del acuerdo» y aun reconociendo que en este caso se da una situación especial no prevista en la normativa cual es que «el acuerdo de ampliación del plazo se ha adoptado (29 de noviembre de 2007, notificado el 30) con posterioridad al acto de instrucción tendente a completar actuaciones (de 13 de septiembre de 2007)», el centro directivo concluye finalmente que:

«Nada se dice en el mencionado precepto acerca de la posibilidad o no de que, habiendo mediado dicho trámite de completar actuaciones, pueda acordarse la ampliación del plazo de duración de las actuaciones a que se refiere el artículo 31 ter anteriormente examinado. *La circunstancia de que las actuaciones complementarias hayan de concluirse en tres meses no parece ser incompatible con el hecho de que se aprecie necesario que la duración global de las actuaciones inspectoras se amplíase por otros 12 meses a contar desde la notificación del inicio de aquellas, siempre que se respeten los límites temporales anteriormente comentadas y se halle justificado*»³⁷ [se añade la cursiva].

³⁶ Pueden consultarse estos antecedentes de hecho en el Fundamento de Derecho Segundo de la RTEAC de 1 de junio de 2010 (NFJ040862).

³⁷ Fundamento de Derecho Segundo de la RTEAC de 1 de junio de 2010 (NFJ040862).

Aunque la respuesta del TEAC a la cuestión planteada se antoja formalmente inatacable, la misma se puede contestar desde el fundamento material último de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector, o con palabras del propio TEAC, que el acuerdo de ampliación adoptado al inicio o durante el desarrollo de las actuaciones complementarias será válido «siempre que [...] se halle justificado».

En efecto, recordando lo dicho al inicio, recordando que para poder acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector es necesario que concurren las causas legales para tal y que esta concurrencia determine particulares circunstancias que impidan o dificulten la culminación del procedimiento inspector en su plazo, se cree que este doble presupuesto no siempre va a darse en las descritas hipótesis de ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector al inicio o en el desarrollo de las actuaciones complementarias para así evitar el transcurso del mismo.

Quiere decirse, partiendo de la hipótesis anterior que el Inspector-Jefe no está plenamente conforme con las actuaciones de comprobación e investigación y que por ello ordena las actuaciones complementarias, consecuencia posible de esta situación es que sea el Inspector-Jefe quien aprecie *ex novo* la concurrencia de las causas legales que permiten la ampliación en las actuaciones practicadas hasta la incoación del acta, circunstancia esta con la que se cree se cumpliría el primero de los dos presupuestos para acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector –la concurrencia de las causas legales–.

Sin embargo, para poder acordar la ampliación una vez iniciadas las actuaciones complementarias, el Inspector-Jefe debería además justificar tal ampliación desde el punto vista temporal, o sea, evidenciar que las causas legales para acordar la ampliación que efectivamente concurren determinan a su vez particulares circunstancias que impiden o dificulten la culminación del procedimiento inspector en el plazo que reste.

Con otras palabras, teniendo en cuenta que ya se ha realizado la instrucción, que se ha incoado acta por el actuario y que se ha ordenado la práctica de determinadas actuaciones complementarias, el Inspector-Jefe tendría entonces que verificar el plazo del que aún dispone en ese momento y comprobar que es suficiente o no para finalizar solo tales actuaciones complementarias y las actuaciones de liquidación que a él competen. De esta forma, solo en los casos en que computada una normal duración de unas y otras actuaciones el Inspector-Jefe constatará que la misma es superior al plazo restante para finalizar el procedimiento inspector, podría este acordar la ampliación de la duración del procedimiento, debiendo en tales supuestos, por las especiales exigencias de motivación de este acto administrativo ex artículo 150.1 *in fine* de la LGT, exteriorizar la justificación en la cual se basa para considerar que el plazo restante no es suficiente para desarrollar las actuaciones complementarias.

Esta forma de entender la cuestión acerca de si es posible que Inspector-Jefe acuerde la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector al inicio o durante el desarrollo de actuaciones complementarias encontraría (tímido) apoyo en la STS de 29 de septiembre de 2011,

resolución jurisdiccional en la que el Alto Tribunal viene a decir que no en todas las circunstancias será posible tal proceder por parte de la Administración tributaria.

Tal y como se hizo antes, se exponen los principales hechos definitivos de la litis para un mejor entendimiento de la misma, señalándose a estos efectos que el correspondiente procedimiento inspector se inició en fecha 19 de julio de 2001, incoada acta de disconformidad el día 15 de mayo de 2002 –en la que se computan 49 días de dilaciones no imputables a la Administración tributaria–, fue *en fecha 17 de julio de 2002 cuando se ordenó el desarrollo de actuaciones complementarias. El día 8 de agosto de 2002 se acuerda la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector por otros doce meses, si bien, no se consumen los mismos pues en fecha 9 de octubre de 2002 –o sea, al día de acordar la ampliación– se formaliza nuevo acta de comprobado y conforme para el día 31 de octubre de 2002 girarse la liquidación que finaliza el expediente*³⁸. Nuevamente, y de forma más injustificada esta vez como se verá, se cedió a la tentación de acordar la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector una vez iniciadas las actuaciones complementarias para así evitar el transcurso del mismo.

Pues bien, aunque el Tribunal Supremo va a rechazar la validez del referido acuerdo de ampliación de 8 de agosto de 2002 por falta de motivación, a la vista de los hechos el Alto Tribunal, tras insistir en que la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector es una posibilidad –no un deber– que el legislador brinda a la Administración Tributaria cuando concurren las causas legales previstas para ello, apunta *obiter dicta* que:

«Ello nos conduce a poder afirmar que la ampliación del plazo acordada resultó improcedente, que es lo que quiere poner de relieve la sentencia recurrida cuando tras la afirmación de falta de motivación añade: "Además, *debe ponerse de manifiesto la incongruencia del Acuerdo de 8 de agosto que decide ampliar 12 meses más el plazo por entender que concurre especial complejidad, y sin embargo, el 31 de octubre ya se dicta acta de liquidación*, lo que refleja la falta de consistencia del argumento esgrimido", lo que no ha sido combatido en este recurso»³⁹ [se añade la cursiva].

O con otras palabras, teniendo en cuenta el alargamiento del plazo de duración que supone los 49 días de dilaciones no imputables a la Administración tributaria, se comprueba que en este supuesto no era estrictamente necesario ampliar el plazo de duración del procedimiento inspector pues, atendiendo a lo acaecido y computadas las actuaciones en una normal duración –lo que excluiría parte de los veinte días incurridos en girar la liquidación, teniendo en cuenta que se trataba de un acta de comprobado y conforme–, las actuaciones complementarias y las actuaciones de liquidación hubieran podido finalizarse igualmente en los 51 días que restaban de plazo de

³⁸ Pueden consultarse estos antecedentes de hecho en el Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 29 de septiembre de 2011.

³⁹ Fundamento de Derecho Cuarto de la STS de 29 de septiembre de 2011.

duración del procedimiento inspector –correspondientes a la suma de los 49 días de dilaciones no imputables a la Administración tributaria y de los dos días que restaban de plazo de duración del procedimiento inspector en el momento de ordenarse la práctica de actuaciones complementarias–, circunstancia que obstaría, como se dijo, que en hipótesis como esta se entendiera que concurre ese segundo de los presupuestos para acordar la ampliación: que las causas legales para acordar la ampliación que efectivamente concurren determinan a su vez particulares circunstancias que impiden o dificultan la culminación del procedimiento inspector en el plazo que reste.

Teniendo en cuenta todo lo dicho hasta ahora sobre la posibilidad de que el Inspector-Jefe acuerde la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector al mismo tiempo que ordena o se desarrollan actuaciones complementarias, conclusión más prudente y respuesta a la interrogante sería que sí, que el Inspector-Jefe puede acordar la ampliación una vez iniciadas o en el desarrollo de actuaciones complementarias, siempre y cuando justifique –¡recuérdense las especiales exigencias de motivación de este acto administrativo!– que concurren las causas legalmente previstas para ello y que la concurrencia de tales causas determinan circunstancias particulares en el correspondiente procedimiento inspector que impiden o dificultan que las actuaciones complementarias y las actuaciones de liquidación a desarrollar se finalicen en el (verdadero) plazo de duración que resta en el momento de ordenar las actuaciones complementarias –esto es, la suma de los días que restan y de los días por posibles interrupciones justificadas y dilaciones no imputables a la Administración tributaria–.

III. LA REFORZADA RELEVANCIA DEL TRÁMITE DE AUDIENCIA EN LA TRAMITACIÓN DE LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR

Una última cuestión que se ha suscitado en torno a la tramitación de la ampliación del plazo de duración del procedimiento inspector es la relativa a si debe formularse oposición a la misma en el trámite de audiencia que obligatoriamente ha de concederse al contribuyente.

Sobre este extremo se han pronunciado el Tribunal Supremo en términos algo sorprendentes, pues en su Sentencia de 28 de diciembre de 2011 (NFJ047127) viene a decir que los contribuyentes tienen la obligación de oponerse al acuerdo de ampliación en la vía administrativa, ya que, de lo contrario, de no formular alegaciones en el trámite de audiencia previa pareciendo dar su conformidad a tal acto administrativo, esta conducta procedimental –o mejor dicho, esta omisión procedimental– podría ser interpretada como un comportamiento no leal del administrado que puede ser valorado por el Juzgado o Tribunal como falta de presupuesto para formular alegaciones en sede jurisdiccional⁴⁰.

⁴⁰ Léase en este sentido lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Tercero de la STS de 28 de diciembre de 2011 (NFJ047127), resolución en la que el Alto Tribunal, tras subrayar que el contribuyente no formuló alegación alguna

Estándose con el Alto Tribunal en aquello de que las partes en el procedimiento han de actuar guiados por el principio de buena fe, este argumento no puede servir a los órganos jurisdiccionales para negarse a entrar a conocer de pretensiones formuladas *ex novo* por las partes en el proceso, pues el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa –argumento que a estos efectos suele esgrimirse por los Juzgados y Tribunales– choca frontalmente con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, en relación con las garantías que comporta el derecho a la tutela judicial efectiva, tiene establecido que la falta de alegación previa en vía administrativa no legitima a los órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo para no pronunciarse sobre el fondo de una pretensión esgrimida por las partes⁴¹.

En definitiva, confrontándose una y otra posición, la conclusión más prudente sería que conviene formular algún tipo de oposición, por mínima que sea, al acuerdo de ampliación, anunciar al menos la pretensión anulatoria que se quiera esgrimir y desarrollar posteriormente, pues de lo contrario, de guardarse el anuncio de la pretensión contra el acuerdo de ampliación hasta la fase jurisdiccional, se corre el serio riesgo de tener que pagar o garantizar la deuda tributaria que, en su caso, se pudiera derivar de la liquidación que finalizara el procedimiento inspector durante los años que se recurre el acuerdo de ampliación hasta llegar –si tiene relevancia constitucional tal recurso de amparo– al Tribunal Constitucional.

IV. CONCLUSIONES

A riesgo de resultar reiterativo, en resumen de lo dicho hasta ahora se relacionan las siguientes conclusiones:

contra la ampliación cuando se le dio trámite de audiencia previa –«lo que parece indicar su conformidad con tal circunstancia», sienta que:

«Si tal ampliación no era procedente, pudo manifestar su oposición a la ampliación solicitada y tenía obligación de hacerlo, pues no parece razonable callar en vía administrativa sobre la ampliación solicitada, y alegarla después, incluso como causa de anulación del procedimiento, en vía jurisdiccional, olvidando que un comportamiento leal en el procedimiento administrativo constituye un presupuesto de quien formula alegaciones formales en el proceso jurisdiccional» [se añade la cursiva].

Añade a continuación el Tribunal Supremo que tal precisión no menoscaba derecho alguno del justiciable, pues no se le está impidiendo formular alegación alguna, simplemente se está valorando su alegación tardía y considerando que «no parece razonable aceptar una alegación contra la ampliación del procedimiento cuando al recurrente se le ofreció la ocasión de hacerlo, y nada alegó contra dicha ampliación».

- ⁴¹ Pronunciándose en un supuesto en el que no se había alegado en la vía administrativa el vicio de caducidad del procedimiento –circunstancia ante la cual la Administración Pública actuante esgrimía situación de indefensión–, en el Fundamento Jurídico Cuarto de la STC 58/2009, de 9 de marzo (NFC048722), este Tribunal señalaba al respecto que: «el hecho de que la demandante de amparo alegara por primera vez la caducidad del expediente sancionador en el acto de la vista no autoriza al órgano judicial a eludir, como sin embargo hizo, un pronunciamiento de fondo sobre el citado motivo de impugnación ni, menos aún, causa indefensión a la Administración demandada en el proceso a quo, como sugiere la Sentencia impugnada».

- PRIMERA. Para evitar (indirectamente) acuerdos de ampliación precipitados, corrigiendo acertadamente al artículo 31 ter.3 del RGIT, el artículo 184.4 del RGGIT ordena que la ampliación no pueda solicitarse hasta que no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio del procedimiento inspector, no debiéndose tener en cuenta a tales efectos los periodos de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración tributaria que hayan podido acaecer hasta entonces.
- SEGUNDA. El acuerdo de ampliación ha de adoptarse y notificarse antes de que transcurra el plazo de duración inicial del procedimiento inspector de doce meses.

Siguiendo la doctrina jurisprudencial dominante, a tales efectos tampoco deben tenerse en cuenta los periodos de interrupción justificada y de dilaciones no imputables a la Administración tributaria, pues, entre otras razones, tales periodos solo deben computarse para determinar la duración real del procedimiento inspector.

- TERCERA. Ciertamente, nada impide que el Inspector-Jefe pueda acordar la ampliación una vez iniciadas o en el desarrollo de actuaciones complementarias, mas deberá justificar tal decisión, especialmente evidenciando que el plazo que resta para finalizar el procedimiento inspector no es suficiente para desarrollar las actuaciones complementarias y, en su caso, girar liquidación.
- CUARTA. En el trámite de audiencia previa que se le concede al solicitarse la ampliación, el contribuyente debería al menos anunciar su pretensión anulatoria al respecto para no ver perjudicada la impugnación jurisdiccional de ese acto administrativo.

EL CONCEPTO DE BENEFICIARIO EFECTIVO EN LA DIRECTIVA EUROPEA DE INTERESES Y CÁNONES

Juan López Rodríguez

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

EXTRACTO

La Directiva de régimen fiscal de pagos transfronterizos de intereses y cánones entre sociedades asociadas establece la exención de retenciones en la fuente sobre no residentes siempre que su perceptor sea su beneficiario efectivo. Esta condición no está recogida en las otras Directivas de armonización de la imposición europea de sociedades. El origen del concepto hay que encontrarlo en la práctica de la fiscalidad internacional y, posiblemente, en su utilización por el Modelo OCDE de convenio de doble imposición. La finalidad inicial de esta prescripción es evitar abusos fiscales. Se trata de una disposición específica anti-abuso. Para su interpretación puede ser útil la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre este tipo de disposiciones: se trata de normas que condicionan el cumplimiento del objetivo perseguido y por tanto deben ser objeto de interpretación restrictiva. Al mismo tiempo, es útil considerar el contexto en el que se utiliza: la misma Directiva contiene una disposición general anti-abuso, normas específicas anti-abuso ante supuestos de financiación híbrida y una norma sobre operaciones vinculadas. En consecuencia, va a ser especialmente importante delimitar el concepto tal y como lo usa la norma que, además, diferencia su contenido según se aplique a la sociedad o a su establecimiento permanente cuando el pago se percibe a través de este último.

Palabras clave: beneficiario efectivo, cláusula anti-abuso, normas específicas anti-abuso, intermediario y sociedad conductor.

Fecha de entrada: 12-10-2012 / Fecha de aceptación: 28-11-2012

THE BENEFICIAL OWNERSHIP CONCEPT IN THE EUROPEAN INTEREST AND ROYALTY DIRECTIVE

Juan López Rodríguez

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

ABSTRACT

The Directive on the tax regime applicable to cross-border interest and royalty payments between associated companies provides for the exemption of withholding taxes on non-resident taxpayers when its recipient is its beneficial owner. This condition is not included in the other Directives harmonizing European corporate taxation. The background of the concept is to be found in international tax practice and possibly in its use by the OECD Model Tax Convention. The initial aim of this provision is to tackle tax abuses. It is an specific anti-abuse rule. To interpret it, it can be useful to refer to the case-law of the European Court of Justice on this type of provisions: it is a rule that imposes a condition that limits the fulfilment of the Directive's purpose and, thus, it must be interpreted restrictively. At the same time, it is useful to consider it in the context where it is used: the Directive contains a general anti-abuse rule, specific anti-abuse rules targeted towards hybrid finance and a rule on controlled transactions. As a consequence, it is particularly important to establish the concept as it is used in the law; in addition, it differentiates its content when it applies to the company or to its permanent establishment when the payment is received through the latter.

Keywords: beneficial owner, anti-abuse clause, specific anti-abuse rule, intermediary and conduit company.

Fecha de entrada: 12-10-2012 / Fecha de aceptación: 28-11-2012

Sumario

- I. Introducción: origen del concepto y su uso en el Derecho internacional tributario
- II. El concepto en el contexto del Derecho europeo tributario
- III. El concepto en la propuesta de la Directiva de intereses y cánones de 1998 y durante su negociación
- IV. El concepto de beneficio efectivo en el contexto de la norma anti-abuso de la Directiva
 - IV.1. Las cláusulas generales anti-abuso
 - IV.2. Las cláusulas anti-abuso específicas: la regla de exclusión de los pagos de naturaleza híbrida
 - IV.3. Las cláusulas anti-abuso específicas: consecuencias de las relaciones especiales existentes entre las partes
 - IV.4. La sujeción a imposición, ¿una cláusulas anti-abuso específica?
 - IV.5. Conclusiones previas sobre el uso de las cláusulas anti-abuso en la Directiva
- V. El concepto de beneficio efectivo en la Directiva
- VI. Cuándo las sociedades son beneficiarias efectivas
 - VI.1. En su propio beneficio
 - VI.2. Intermediario, como agente, depositario o mandatario
- VII. Cuándo los establecimientos permanentes son beneficiarios efectivos
 - VII.1. Conexión efectiva
 - VII.2. Sujeción a tributación
 - VII.3. ¿Doble test de beneficiario efectivo?
- VIII. Conclusiones

I. INTRODUCCIÓN: ORIGEN DEL CONCEPTO Y SU USO EN EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO

El concepto de beneficiario efectivo deriva de la tradición jurídica de los países de *Common Law*, en la que es posible distribuir las potestades propias de la propiedad entre distintas personas de tal manera que se puede diferenciar entre el propietario legal y el propietario financiero, siendo este último el beneficiario. Se trata de una noción extraña para otros ordenamientos jurídicos, en particular para los de tradición latina, de tal forma que su incorporación a través de las normas de Derecho internacional no deja de generar dificultades: la segmentación de las funciones de la propiedad entre distintos titulares de un mismo bien o derecho es algo tan ajeno que no deja de hacer surgir debates y conflictos jurídicos. En todo caso, parece que se podría concluir inicialmente que la determinación de quien deba ser propietario a efectos fiscales es una cuestión que puede determinarse en función de a quién se le atribuya el poder para ejercer la autoridad propia de la propiedad en términos de Derecho privado.

El examen de los comentarios generales en Derecho internacional tributario también parece mostrar el consenso de que este concepto se enfoca en el propietario real o efectivo y no en el propietario formal, de tal manera que se dejarían de considerar este último tipo de condiciones¹. Dicho esto, y aparte de que se considere que los meros agentes o mandatarios no son beneficiarios efectivos, hay una gran diversidad de teorías dirigidas a esclarecer el alcance del término, unas basadas en realidades económicas, otras centradas en aspectos puramente legales². Se concluye que se estaría refiriendo a aquel que ostenta poderes que exceden de los que disponen otras personas; en todo caso, para algunos parece un análisis que resalta la sustancia sobre la forma³, conclusión para lo que tampoco hay una opinión unánime.

Su uso por el Modelo OCDE de convenio de doble imposición se produjo por primera vez en su revisión de 1977, donde se incluyó en los artículos 10 a 12, sobre dividendos, intereses y cánones, típicas rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente respecto de las que se planteaba en la práctica internacional la exacción de retenciones en la fuente; respecto de estas, los convenios vendrían a establecer exoneraciones o reducciones que solo serían aplicables por el Estado de la fuente cuando el perceptor de los pagos fuera su verdadero beneficiario efectivo. Sin embargo, no es posible encontrar una definición ni en el articulado ni

¹ WHEELER, J.: *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 92b, 2007.

² DU TOIT, C.: *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, 1999.

³ VOGEL, K.: *On Tax Treaties*, 1997, pág. 562.

en los comentarios. Entre estos últimos, se menciona que la limitación en el gravamen en el Estado de la fuente no está disponible cuando se interpone un intermediario, tal como un agente o un mandatario, entre el beneficiario y el pagador, salvo que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado contratante. Los Estados que quieran hacer esto más explícito pueden hacerlo en el curso de sus negociaciones bilaterales.

En 1987 la OCDE publicó un informe titulado *Elusión y Evasión fiscal internacional. Cuatro estudios relacionados* en el que aborda esta cuestión, en relación con la cual afirma: «Los comentarios mencionan el caso del agente o mandatario. Las disposiciones deberían aplicarse, sin embargo, también a otros casos en los que una persona contrata o asume obligaciones bajo las cuales tiene funciones similares a las de un mandatario o agente. Así, una sociedad instrumental puede no ser considerada como beneficiaria efectiva normalmente si, a través de la propiedad formal de determinados activos, tiene poderes muy limitados que la hacen mera fiduciaria o actuar como administradora por cuenta de las partes interesadas. Sin embargo, en la práctica será usualmente muy difícil para el Estado de la fuente mostrar que una sociedad instrumental no es la beneficiaria efectiva. El hecho de que su función principal sea mantener activos o derechos no es suficiente para calificarla como mera intermediaria, aunque esto pueda indicar que sea necesario un análisis más detenido. Este examen será en cualquier caso muy costoso para el Estado de la fuente y puede ser que ni siquiera el Estado de residencia de la sociedad instrumental disponga de la información necesaria relativa a los accionistas u otras partes interesadas o sobre el proceso de decisión de dicha sociedad».

La revisión del Modelo de 1992 extendió los comentarios al artículo 1 en relación con el abuso de los convenios e incluyó una referencia a los dos informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 1987. De esta forma, se contextualizaba la cuestión y se establecían las relaciones correspondientes desde la óptica del abuso del Derecho. La revisión del Modelo de 1995 modificó la redacción del artículo 11. La expresión «pero si el perceptor es el beneficiario efectivo de los intereses el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses» fue sustituida por la de «pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses», con lo que se quiere precisar la necesidad de la residencia fiscal de quien recibe el pago para poder disfrutar de la reducción fiscal.

La revisión del Modelo de 2003 expande los comentarios al artículo 11 con el objeto de aclarar que este concepto no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

Sigue el comentario indicando que no resultaría de acuerdo con la intención y los fines del convenio fiscal que el Estado de la fuente aplicara una desgravación a agentes o mandatarios cuando estos intermediarios no estuvieran gravados en su Estado de residencia, lo que de nuevo no conduciría a doble imposición. En relación con las sociedades instrumentales, de la misma forma sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuen-

te concediera una desgravación o exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o de mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta implicada. Por los motivos expuestos, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado «Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales» –«Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies»– llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas.

En fin, se sale al paso de posibles interpretaciones literales que pudieran vaciar de contenido su ámbito y dejaran sin efecto su propósito. Para ello, se aboga claramente por dar mayor fuerza a la aproximación teleológica del término. El texto del comentario ofrece algunas pistas sobre los casos en que se suelen utilizar fórmulas indirectas para crear la apariencia del derecho a la reducción o exención de la retención pero que no debieran dar lugar a las mismas.

El análisis de la jurisprudencia internacional dictada para interpretar el uso que hacen del concepto determinados convenios fiscales bilaterales ofrece también elementos para la reflexión⁴. La primera conclusión que se puede extraer es que el significado del término sigue siendo oscuro. Se observa, sin embargo, cierta tendencia a identificarlo con una cláusula anti-abuso amplia y a interpretarlo por referencia a la legislación del Estado de la fuente. También hay predisposición a realizar una interpretación económica, un análisis de la sustancia sobre la forma que, sin embargo, se considera que no resulta conforme con los antecedentes históricos del término ni es el que mejor sirve al objeto y fines de los tratados de doble imposición. Según esta tesis, parecería preferible una aproximación jurídica al concepto lo que redundaría en menor confusión. Se añade que la discusión debería también separarse de los problemas conceptuales que generan las diferentes reglas sobre atribución de rentas, lo que también crea desconcierto. Se concluye que se trata de una cláusula que debería distinguirse respecto de las disposiciones anti-abuso amplias o de alcance general.

II. EL CONCEPTO EN EL CONTEXTO DEL DERECHO EUROPEO TRIBUTARIO

Como hemos mencionado, el concepto de beneficiario efectivo se encuentra en la propuesta de régimen fiscal prevista en el Modelo de la OCDE para dividendos, intereses y cánones. Se trata de tres tipos de rentas que son objeto también de regulación en el Derecho tributario armonizado en la Unión Europea (UE): es posible encontrar en la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (Directiva matriz-filial) y en la Directiva 2003/49/CE

⁴ En relación con estas reflexiones, véase MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Beneficial Ownership: Current Trends», *World Tax Journal*, febrero 2010.

del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (Directiva de intereses y cánones). En ambos casos se contempla la completa abolición de retenciones en la fuente para los casos cubiertos por su ámbito de aplicación, de tal manera que sería de esperar que ambos textos recogieran las medidas necesarias para salir al paso del uso de intermediarios que no fueran los beneficiarios efectivos. Sin embargo, tal requisito, la necesidad de que el perceptor sea el beneficiario efectivo del pago, solo se encuentra recogido de forma expresa en la Directiva de intereses y cánones.

Esta diferencia puede deberse al contexto histórico en que se produjeron las propuestas de armonización de la Comisión Europea y su adopción por parte del Consejo. Así, debe tenerse en cuenta que la propuesta de la Directiva matriz-filial data de 1969, fecha en la que ni siquiera el Modelo OCDE de convenio recogía tal provisión. La fecha de su adopción, 1990, era temprana para la práctica internacional inaugurada poco más de un decenio antes y todavía no se había incorporado a muchos de los convenios fiscales suscritos entre Estados miembros de la entonces Comunidad Europea.

La propuesta de 1990 de Directiva de intereses y cánones⁵, que no fue la finalmente adoptada por el Consejo, solo contenía una cláusula anti-abuso que disponía que la misma no sería obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que fueran necesarias a fin de evitar fraudes y abusos. Esto es, se limitaba a recoger una disposición general para permitir disposiciones anti-abuso generales o específicas previstas en normas nacionales internas o en convenios de doble imposición.

La posterior iniciativa de la Comisión en este ámbito, de 1998⁶, así como el texto finalmente adoptado por el Consejo, proveen una variedad importante de condiciones para beneficiarse de las previsiones de exención: el perceptor de los pagos en forma de intereses o cánones debe ser el beneficio efectivo y debe estar sujeto a imposición; también permite a los Estados miembros a excluir la exoneración en función de las condiciones de los contratos –financiación híbrida– que den lugar a la contraprestación; o en los casos en que las condiciones especiales de las relaciones entre pagador y perceptor determinen unos montantes que no se correspondan con los de mercado, se prevé limitar la exención en función de tal referencia valorativa; también dispone de una regla general anti-abuso. Es comprensible que así suceda puesto que se trata de partidas que generan gasto deducible en el Estado desde el que proceden de tal manera que se pueden utilizar en fórmulas de planificación fiscal consistentes en ubicar a sus deudores en Estados de alta tributación y a sus perceptores en jurisdicciones de baja imposición. Sin embargo, no se contienen condiciones de tributación mínima para poder disfrutar del beneficio fiscal ni tampoco ha pasado a formar parte del acuerdo final la previsión de la propuesta del 98 que hubiera autorizado a los Estados miembros a no aplicar la reducción fiscal en los casos en que el perceptor hubiera dis-

⁵ COM (1990)571.

⁶ COM (1998)67.

frutado de reducciones especiales en el tipo de gravamen o en la base imponible en su Estado de establecimiento⁷.

¿Qué sucedió entre 1990 y 1998 para que esta cláusula se incorporara a la nueva propuesta de Directiva adoptada en esta última fecha? No deberíamos especular y limitarnos a señalar dos datos evidentes. Por una parte, en 1998 la práctica con esta cláusula en convenios internacionales estaba ya más asentada y extendida: muchos más convenios de doble imposición la habían incluido y muchos países, Estados miembros de la UE, tenían experiencia con ella. Por otra parte, no debemos descartar el desarrollo de los debates sobre la iniciativa del 90 producidos en los grupos de trabajo del Consejo en el que formaban parte delegados nacionales que iban conociendo esta práctica.

III. EL CONCEPTO EN LA PROPUESTA DE LA DIRECTIVA DE INTERESES Y CÁNONES DE 1998 Y DURANTE SU NEGOCIACIÓN

Los comentarios que ilustran el contenido de la propuesta de la Comisión de 1998 alertan de que, «con el concepto de titular beneficiario se pretende garantizar que la exención se aplique cuando entre el beneficiario y el pagador se interponga un intermediario —un agente, mandatario o depositario—, pero solo en caso de que el verdadero titular de los pagos de intereses o cánones cumpla los requisitos de la Directiva». Como se ha indicado, el fin así perseguido era evitar estructuras de elusión fiscal en las que acreedores de pagos sin derecho al beneficio derivado de la armonización interpusieran una sociedad que cumpliera con las condiciones de elegibilidad para así disfrutar de la exención⁸.

De esta manera, el texto articulado propuesto incluía en su artículo 1, apartado 1, la exigencia de que el receptor del pago fuera una sociedad asociada o un establecimiento permanente de la sociedad asociada que fuera el titular beneficiario de dichos pagos. Posteriormente, el artículo 3, apartado 1, letras c) y d) incluían las definiciones de beneficiario efectivo correspondientes a las sociedades y a los establecimientos permanentes:

«c) El "titular beneficiario" de los pagos intereses o cánones será una empresa de un Estado miembro o un establecimiento permanente que reciba tales pagos en su propio beneficio y no en tanto que agente, depositario o mandatario;

d) (...) Un establecimiento permanente será tratado como si pagara intereses o cánones en la medida en que tales pagos representen un gasto deducible fiscalmente para dicho establecimiento en el Estado miembro en que esté radicado; será tratado como el titular beneficiario de los intereses o cánones en la medida en que esos ingre-

⁷ Véase artículo 7 de la propuesta, referida en la nota 5.

⁸ TERRA, B. y WATTLE, P. *European Tax Law*, 5.ª edición, Kluwer Law International, 2008, págs. 612-613.

sos estén sujetos en dicho Estado miembro a uno de los impuestos mencionados en el inciso iii) de la letra a) del apartado 1.»

La construcción no parecía la más adecuada por diversas razones. En primer lugar, la definición de la letra c) parecía abarcar a todos los supuestos de percepción de pagos directamente a través de la casa central y mediante establecimiento permanente, cuando luego se disponía de un concepto aplicable en exclusiva en relación con este último centro de actividad. Podría entenderse que la pretensión fuera que, en los casos de pagos percibidos a través de establecimiento permanente, se debiera cumplir simultáneamente con ambos criterios, uno general previsto para toda sociedad y el específico para tales casos. Por otra parte, se requería de manera especial para esta segunda circunstancia la concurrencia específica de un elemento tributario, la consideración del pago como ingreso sujeto a imposición. La explicación podría encontrarse en la garantía que podría ofrecer la fiscalidad en cuanto a la realidad de la conexión de lo percibido con las actividades del establecimiento permanente. Ahora bien, suponía introducir otros elementos valorativos que en nada servían para dilucidar si tal contribuyente desarrollaba actividades de las que derivaba tales ingresos: la falta de imposición del pago en concreto podía derivar del disfrute de regímenes fiscales especiales que determinaran la exención o no sujeción de facto. Tal circunstancia, relevante en otro contexto, no parecía el querido cuando no era una condición exigible con carácter general de las sociedades como tales. Otra argumentación más plausible podría tener que ver con la función que tal precisión podría cumplir simultáneamente: así como estaba previsto para las sociedades, era necesario estar sujeto sin posibilidad de exención a un impuesto sobre sociedades. Aun así, queda la duda sobre la necesidad de referir el gravamen al pago en particular, lo que, insistimos, no se hacía en la cláusula general prevista para las entidades.

En relación con la recomendación contenida en el Modelo OCDE de convenio de doble imposición, destacaba que se usara una referencia cerrada a tres supuestos concretos, agente, depositario o mandatario, sin precisar que su intervención fuera en calidad de intermediario; también aparecía como diferente la mención expresa al depositario, en la redacción inglesa *trustee*. La OCDE da preeminencia al carácter de intermediario de la intervención, de tal forma que la referencia a los supuestos era a título ejemplificativo. En cuanto a la referencia al elemento tributario establecida respecto de los establecimientos permanentes, la misma no se encuentra en el trabajo de esta última organización.

La negociación en el Consejo pasó por diversas etapas. En un primer momento se reordenó el articulado y la definición paso a incluirse en dos nuevos apartados del artículo 1⁹:

«5. Una sociedad de un Estado miembro, o un establecimiento permanente situado en un Estado miembro de una sociedad de otro Estado miembro, será tratado como el beneficiario efectivo de los intereses o de los cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de agente, depositario o mandatario.

⁹ DOC 8251/98 FISC 75, de 13 de mayo de 1998.

6. Un establecimiento permanente situado en un Estado miembro será tratado como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si tales pagos representan un ingreso respecto del cual dicho establecimiento permanente está sujeto en dicho Estado miembro a uno de los impuestos contemplados en el artículo 3.1.a. iii)».

Esta nueva redacción no parecía cambiar el sentido inicial de la propuesta, que solo se traduce en una modificación más sustantiva con posterioridad¹⁰, cuando se elimina la referencia al establecimiento permanente en el párrafo 5, ahora 4, y se incluye un nuevo test de funcionalidad para determinar si un establecimiento permanente puede ser considerado como beneficio efectivo. El primer cambio hace surgir dudas, porque parece que querría evitar que el establecimiento permanente pudiera quedar sujeto a un triple test, los previstos de forma específica para su caso y el incluido en la norma general para toda sociedad. Y, sin embargo, el hecho de que estos centros de actividad no dejen de formar parte de una sociedad, hace surgir la duda de que, respecto de la misma, deba cumplirse, en todo caso, la condición de titular beneficiario.

Con todo, el segundo cambio es más radical y, entendemos, que inicia el camino por la buena dirección puesto que es la conexión del pago con la actividad o explotación propia del establecimiento la que puede contribuir a dilucidar con claridad la condición de verdadero beneficiario del pago. Sin embargo, es criticable que esta conclusión no se hubiera completado con la eliminación a la referencia de la necesidad del gravamen específico del pago en sí mismo considerado.

Sobre la versión final adoptada en el acuerdo del ECOFIN nos detendremos en las próximas páginas, si bien es posible destacar que la evolución del debate condujo a una solución más próxima a la propuesta de la OCDE puesto que se incluye finalmente el carácter relevante que debe darse a la circunstancia de que el pago no se reciba en calidad de intermediario, de tal forma que la posterior mención al agente, depositario –*trustee* en la versión inglesa– o mandatario, cumple una función ilustrativa y tales menciones no pueden entenderse como una lista exhaustiva.

IV. EL CONCEPTO DE BENEFICIO EFECTIVO EN EL CONTEXTO DE LA NORMA ANTI-ABUSO DE LA DIRECTIVA

IV.1. LAS CLÁUSULAS GENERALES ANTI-ABUSO

La cláusula del beneficiario efectivo no es la única disposición con fines anti-abuso contenida en la Directiva. En primer lugar, se debe destacar que existe una previsión general para contrarrestar abusos, contenida en dos párrafos del artículo 5, donde se dice literalmente:

¹⁰ DOC 6389/99 FISC 48, de 10 de marzo de 1999.

«1. La presente Directiva no se opondrá a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos.

2. Los Estados miembros podrán denegar el amparo de la presente Directiva o negarse a aplicarla a cualquier transacción cuyo móvil principal o uno de cuyos móviles principales sea el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso.»

Esta previsión se inspira en el artículo 1.2 de la Directiva matriz-filial, que ya se encontraba vigente. El primer apartado constituye una derogación de las previsiones armonizadas sobre la base de lo dispuesto en normas internas o en convenios fiscales internacionales con finalidad de evitar el fraude fiscal y los abusos. El segundo es una previsión inmediata para que cualquier Estado miembro deniegue los beneficios previstos a la vista de transacciones dirigidas al fraude, la evasión fiscal o los abusos. Es importante llamar la atención sobre la conclusión de la jurisprudencia¹¹, que extrae del principio de seguridad jurídica la imposibilidad de que las directivas puedan por sí mismas crear obligaciones exigibles a personas. Por tanto, los Estados miembros no pueden confiar en este tipo de instrumentos jurídicos en perjuicio de los contribuyentes, sino que es necesario que se produzca la necesaria labor de transposición de las prescripciones europeas al Derecho interno. Ahora bien, cuando el contexto legal derivado de las medidas de implementación nacional es lo suficientemente preciso y claro de tal forma que las personas concernidas están en posición de conocer el alcance completo de sus derechos y obligaciones, tal transposición puede no requerir una acción legislativa específica en cada Estado miembro. Por tanto, no puede entenderse el párrafo 2 como una invitación a la exclusión del régimen armonizado aplicable de forma directa por los Estados miembros, sino que la misma requiere del correspondiente ejercicio de implementación.

La jurisprudencia europea en la materia, y en particular la emanada en relación con la aplicación de las directivas fiscales es aplicable aquí. De esta manera¹², se trata de disposiciones que tienen que satisfacer el principio de proporcionalidad, que requiere que la medida sea adecuada al fin perseguido, luchar contra el fraude, la evasión y los abusos, y que no vaya más allá de lo necesario, es decir, que no se aplique cuando no se concrete que se dan tales circunstancias. Las normas que establezcan una presunción general de fraude o abuso que alcancen a determinado tipo de transacción no se considera que cumplen con el mismo. Tales previsiones minarían la eficacia de la Directiva cuando se apliquen a operaciones que no tienen nada que ver con el abuso sino que se correspondieran con una actividad normal. De la misma manera, no caben criterios generales predeterminados con tal fin. Es necesario que se proceda a un análisis de cada caso en el que se proceda a determinar si una operación concreta tiene como objetivo principal o uno de sus objetivos principales la evasión o la elusión fiscal. Se precisa además que tal examen no puede quedar a la mera discreción de la Administración sino que debe ser posible su revisión judicial. En

¹¹ STJCE de 5 de julio de 2007 (NFJ026003), caso C-321/05, *Kofoed*.

¹² Véase STJCE de 17 de octubre de 1996 (NFJ002240), asuntos acumulados C-283/94, 291/94 y 292/94, *Denkavit*; y STJCE de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, *Leur Bloem*.

fin, esta es la visión que comparte la Comisión Europea –informe de la Comisión¹³– quien considera que esta jurisprudencia es plenamente aplicable en relación con las cláusulas anti-abuso.

Este último documento analiza una cuestión estrechamente ligada a la lucha contra una forma particular de abuso, *directive-shopping*, a través de sociedades conductoras o intermediarias: residentes en terceros países crearían una sociedad en un Estado miembro para evitar un pago directo sujeto a retención de acuerdo con el convenio fiscal entre el país fuente y tal jurisdicción tercera; así, se crearía una entidad en un lugar que permitiera al primer pago disfrutar de los beneficios de la Directiva y que determinara que la prestación efectuada desde este último sitio hacia el destino final implique la invocación de un tratado de doble imposición donde esté prevista la exención. De acuerdo con el texto que se analiza ahora, «varios Estados miembros parecen interpretar el artículo 5 en el sentido de que autoriza el rechazo a la exención en caso de que la empresa receptora sea controlada por un residente de un tercer país. Un Estado miembro parece negar los beneficios de la Directiva a la sociedad receptora de otro Estado miembro que sea propiedad o esté controlada por una persona que normalmente resida o tenga su domicilio en el primer Estado miembro». Frente a tales prácticas se menciona que la Directiva no estipula que una sociedad matriz –la pretendida sociedad conductora– que reciba un pago de intereses o de cánones de una filial participada total o parcialmente deba ser controlada por un residente comunitario (o por un residente de un Estado miembro distinto del de la filial) para que el pago pueda acogerse a la excepción. Así, la legislación nacional o una disposición de un convenio de doble imposición que niega la exención por el único motivo de que la sociedad matriz es controlada por un residente de un tercer país –o por uno de sus propios residentes– no cumpliría en principio el criterio de proporcionalidad, puesto que «no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales».

En su análisis, la Comisión duda de que la cláusula general anti-abuso pueda ser utilizada para fundamentar previsiones nacionales que nieguen la aplicación de la directiva al amparo de prescripciones como las que ahora se refieren. Según su análisis, «la condición de "beneficiario efectivo" del artículo 1 está prevista precisamente para evitar los montajes artificiales. Por lo tanto, hay razones para dudar que una sociedad que cumpla el criterio de "beneficiario efectivo" pueda ser considerada intermediario artificial al aplicar el artículo 5». Es decir, alguien que, de acuerdo con el artículo 1 apartados 4 o 5, es considerado como beneficiario efectivo no puede verse denegado en el acceso al régimen armonizado sobre la base de ser mero conductor de los pagos cuyo destinatario no está establecido en la UE y no podría por tanto disfrutar del mismo. Debe tenerse en cuenta que ser beneficiario efectivo implica el desarrollo de las actividades que dan lugar a los pagos correspondientes. Una sociedad constituida en la UE, residente fiscal en su territorio, es, al mismo tiempo, destinataria de los derechos del Tratado entre los que figura el derecho de establecimiento. Negarle la aplicación de los beneficios armonizados sobre la base

¹³ Informe de la Comisión Europea al Consejo de conformidad con el artículo 8 de la Directiva 2003/49/CE del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, COM(2009)179.

de la titularidad de su capital es desconocer las consecuencias derivadas de su propia existencia como entidad, sujeto receptor de derechos europeos.

IV.2. LAS CLÁUSULAS ANTI-ABUSO ESPECÍFICAS: LA REGLA DE EXCLUSIÓN DE LOS PAGOS DE NATURALEZA HÍBRIDA

El artículo 4, apartado 1, de la Directiva contiene una norma anti-abuso específica que responde a la diferente tributación de dividendos respecto de la de intereses y cánones lo que conduce a la necesidad de delimitar con claridad cuándo se está en presencia de un tipo u otro de rentas. Se tiene en cuenta que, en la práctica, los contribuyentes usan fórmulas contractuales híbridas que combinan elementos propios de las aportaciones de capital, de las operaciones de crédito e, incluso, de las propias de cesión de intangibles. De esta forma, los Estados miembros tienen legítimo interés en que la exención de la Directiva se limite a verdaderas operaciones que tengan la naturaleza propia de créditos o de cesión de intangibles que den lugar al pago de intereses y de cánones.

En realidad, un análisis detallado de la cuestión no puede obviar el hecho de que también existe un régimen armonizado que dispone la exención de retenciones en relación con las distribuciones de dividendos, de tal manera que la calificación de la renta por uno u otro concepto no debiera determinar situaciones reales de abuso. Sin embargo, la cuestión se suscita cuando pueda producirse una diferente consideración entre el Estado fuente y el Estado de establecimiento del perceptor: si el primero considera que hay interés o canon, aceptará la deducción fiscal en el cálculo de la base imponible del pagador y la exención de retención en la fuente a favor de quien lo percibe; si el Estado de residencia de este último o el correspondiente al lugar de ubicación del establecimiento permanente lo consideran como dividendo, puede darse por añadidura la exención de la renta con el objeto de eliminar la doble imposición como consecuencia inmediata de la transposición de la Directiva matriz-filial. En fin, una deducción fiscal en concepto de gasto que no conlleva la contrapartida de considerarse como ingreso sujeto a imposición donde se percibe. Más allá de eliminar doble imposición se produciría una doble no imposición.

A tal efecto, la Directiva permite a los Estados miembros no aplicar la exención de retenciones en cuatro supuestos. Se trata de normas *iuris et de iure* que no admiten prueba en contrario sobre la legitimidad de la operación. Cuando se dan los supuestos previstos, los Estados pueden disponer la exclusión de los beneficios de la armonización en sus normas de transposición:

- «a) los pagos que se traten como distribución de beneficios o como reembolso del capital, con arreglo a la legislación del Estado de origen;
- b) los pagos procedentes de créditos que comprendan un derecho a participar en los beneficios del deudor;
- c) los pagos procedentes de créditos que autoricen al acreedor a cambiar su derecho a intereses por un derecho a participar en los beneficios del deudor;

d) los pagos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución sea devengable más de 50 años después de la fecha de emisión.»

El primer supuesto se remite a las normas del Estado fuente que puedan calificar los pagos efectuados como distribución de beneficios o como reembolsos de capital. Es, por tanto, una remisión pura a la norma de dicha jurisdicción hecha sin condiciones adicionales. Debe destacarse que, si bien debe tratarse de pagos entre empresas asociadas, no se exige estrictamente que la pagadora sea filial de la perceptora. Esta norma permite la aplicación de las reglas de subcapitalización. Por tanto, además de la pérdida de la exención de retención, cabrá excluir la deducción fiscal del pago en la base imponible del pagador.

El segundo caso contempla los pagos procedentes de créditos que comprendan un derecho a participar en los beneficios del deudor. La mención es muy abierta y cabrá cualquier caso siempre que el perceptor de los pagos (acreedor) participe, por tal operación y como consecuencia de la misma, en los beneficios del deudor. No se establece si debe existir proporcionalidad entre la deuda y tales beneficios; tampoco si debe estar condicionado el pago de beneficios a los resultados de la actividad del pagador; nada se precisa sobre el cálculo de tal forma de retribución. Por otra parte, no se exige que el reembolso del préstamo esté condicionado a los resultados de la actividad del prestatario.

En tercer lugar, se incluyen los pagos procedentes de créditos que autoricen al acreedor a cambiar su derecho a intereses por un derecho a participar en los beneficios del deudor. Se requiere la existencia de un contrato de crédito que contenga una cláusula de la que resulte tal derecho a favor del acreedor. Se trata de una concesión contractual de una opción que aquel puede ejercer unilateralmente y que tendría como efecto sustituir el contenido de la obligación del prestatario.

Por último, se contemplan los pagos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución se devengue después de cincuenta años desde la fecha de emisión. Se trata de supuestos que responden a las dudas sobre la inexistencia de una deuda reclamable.

Estas previsiones van a hacer compleja la práctica de la exención. Se debe recordar que el ámbito de la Directiva está referido a sociedades asociadas. Será habitual que, entre las mismas, haya relaciones de participación que den lugar a distribuciones de beneficios. Será necesario delimitar cuál es la causa de tales pagos de dividendos y observar si proceden o no de operaciones que se pretendan calificar, legítimamente o no, como créditos o cesión de intangibles, cuyos pagos deban estar exentos.

Estas dificultades de calificación son también importantes para el Estado miembro donde se encuentra el perceptor: si la exención es aplicable, no tendrá que conceder créditos para que el perceptor del pago pueda eliminar la doble imposición que provocara la retención.

IV.3. LAS CLÁUSULAS ANTI-ABUSO ESPECÍFICAS: CONSECUENCIAS DE LAS RELACIONES ESPECIALES EXISTENTES ENTRE LAS PARTES

Las empresas integradas en grupos multinacionales pueden acordar entre sí, o la sociedad que ejerza el control puede determinar, que las operaciones realizadas entre las entidades pertenecientes al mismo tengan un precio concreto, diferente al que se acordaría en condiciones normales de mercado entre empresas independientes con el objeto de distribuir los beneficios de sus operaciones y atribuirlos a algunos de sus miembros en función de intereses tales como reducir la carga fiscal global del grupo. Así, se acuerdan valores que permiten que los resultados se atribuyan a quienes soportan tipos de gravamen efectivos inferiores.

La exención de retención facilita este proceso de alteración del precio. Se debe pensar que si el pago implica impuesto en la fuente, no habrá tanto interés en que el mismo sea elevado, so pena de incrementar la carga fiscal. Esta es la razón por la cual la Directiva ha optado por introducir una norma específica con los elementos que veremos y la consecuencia de excluir parcialmente sus beneficios. Así, de acuerdo con el artículo 4, apartado 2:

«Cuando, debido a una relación especial entre el pagador y el beneficiario efectivo de los intereses o cánones, o entre ambos y un tercero, el importe de dichos intereses o cánones supere el que habrían convenido ambos de no existir dicha relación especial entre ellos, lo dispuesto en la presente Directiva se aplicará, en su caso, exclusivamente a este último si lo hubiere.»

En primer lugar, es necesario que exista una relación especial entre el pagador y el perceptor del pago o entre estos y un tercero. Debe recordarse que la Directiva es aplicable solo a entidades asociadas y, sin embargo, no es esta la expresión utilizada. Es normal que entre estas exista tal relación especial. Además, tal relación especial puede resultar de la que exista entre aquellas dos y un tercero.

Para este análisis pueden ser relevantes los otros dos elementos que conforman el supuesto de hecho: la relación especial debe ser la causa de que se determine una determinada remuneración y que esta última resulte ser superior a la que se hubiera determinado entre partes en las que no concurren tales relaciones especiales.

Se trata de una norma típica de las que regulan las operaciones vinculadas. Así puede ser relevante para su aplicación lo previsto en el Convenio de arbitraje¹⁴. Este se refiere a la existencia de operaciones vinculadas diferentes a las normales de mercado cuando una parte participa directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de otra, o cuando unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de las dos.

¹⁴ 90/436/CEE: Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas.

La consecuencia prevista en la norma es la limitación de la exención de retenciones al importe del pago que hubiera sido pactado entre sociedades independientes entre sí. Será necesario entrar en un proceso de valoración para llegar a determinar el precio que se hubiera pactado en condiciones normales de mercado. Los Estados miembros pueden decidir gravar el exceso.

La norma no aclara nada acerca de la posible calificación del resto del pago. Bien podría interpretarse que pudieran ser distribuciones de beneficios, cuando la relación entre pagador y perceptor pudiera permitir tal conclusión en función de su posición en el grupo empresarial. Esto plantearía la posibilidad de alegar la aplicación de la exención de retenciones sobre dividendos previstos en la Directiva matriz-filial. Sin embargo, el texto de la Directiva de intereses y cánones no tiene prevista remisión a tales disposiciones, ni existe todavía jurisprudencia que permita apoyar tal interpretación.

IV.4. LA SUJECCIÓN A IMPOSICIÓN, ¿UNA CLÁUSULA ANTI-ABUSO ESPECÍFICA?

El artículo 3 a) iii) de la Directiva, entre las condiciones para considerar a una entidad como sociedad de un Estado miembro y poder disfrutar del régimen armonizado, establece:

«Que esté sujeta, sin posibilidad de exención, a uno de los impuestos citados a continuación, o a un impuesto idéntico o sustancialmente similar que se impusiere tras la fecha de entrada en vigor de la presente Directiva en sustitución o como complemento a uno de dichos impuestos: (...)»

Se plantea el alcance de este requisito en cuanto que el mismo pudiera suponer una condición subjetiva general, esto es, que la sociedad sea sujeto pasivo por un impuesto sobre la renta de sociedades aunque el pago percibido en concepto de intereses o cánones pueda estar exento¹⁵, por el contrario, que supusiera el gravamen específico de tales pagos. El informe de la Comisión se hace eco de la práctica seguida por los Estados miembros en la transposición de la Directiva e indica que la mayoría parece aplicar un criterio subjetivo de sujeción al impuesto, aunque hay casos en que se exigen que se grave el pago propiamente —criterio objetivo—.

Los antecedentes parecen abonar la tesis subjetiva. La propuesta de 1998¹⁶ de la Comisión incorporaba un artículo 7 que permitía no aplicar la exención de retención en la fuente cuando el perceptor estuviese sujeto al impuesto sobre la renta de sociedades a un tipo inferior al que normalmente hubiese sido de aplicación a dichos ingresos o disfrutase de una reducción específica de la base imponible (por ejemplo, mediante la creación de una provisión o reserva deducible de la base

¹⁵ Así lo consideran TERRA, B. y WATTEL, P.: *European Tax Law*, 5.ª edición, Wolters Kluwer, pág. 617.

¹⁶ Véase nota 5.

imponible que implique, en particular, normas favorables para el cálculo de los ingresos imposables en concepto de intereses o cánones). En fin, la Comisión consideraba que la condición general de sujeción al impuesto sobre sociedades no bastaba para exigir que el pago en particular tributara de manera efectiva de tal forma que se hacía necesaria una cláusula específica que así lo requiriera.

Esta misma opción mayoritaria parece que prevaleció en el Consejo al tiempo de adoptar la Directiva en 2003 puesto que en las actas del acuerdo correspondiente se incluía el siguiente párrafo:

«El Consejo y la Comisión convienen en que las empresas que se hallen exentas del impuesto sobre la renta incluido en la citada Directiva no deberán poder acogerse además a los beneficios de la Directiva "Intereses y Cánones". El Consejo invita a la Comisión a proponer en su momento cualesquiera modificaciones necesarias de la presente Directiva.»

La razón existente detrás de esta invitación se encuentra en la preocupación de que determinadas entidades que disfrutaban de regímenes especiales como el de centros de coordinación pudieran estar exentas de retención en la fuente cuando, como consecuencia de tal tratamiento tributario específico, su base imponible se calculara mediante un *forfait* aplicable sobre determinadas partidas de gasto entre las que no figuraban intereses ni cánones. Es así como la Comisión acaba presentando una propuesta de modificación de la Directiva de forma inmediata con el objeto de que el texto vigente recoja de forma específica la necesidad de que el pago en concreto se integre en la imposición de la entidad¹⁷. En el punto 3 de su exposición de motivos recoge la finalidad de evitar abusos que se persigue con esta iniciativa:

«(...) Es necesario no impedir que los Estados miembros tomen las medidas pertinentes para combatir el fraude y los abusos. La Comisión comparte la opinión del Consejo de que no debe haber lagunas en las disposiciones de la Directiva que permitan evitar la fiscalidad por los intereses y los cánones.»

Esta propuesta inicial ha sido sustituida por otra¹⁸ más ambiciosa de refundición y actualización del marco normativo vigente en el que aparece de nuevo la misma preocupación. La exposición de motivos precisa lo siguiente:

«Se añade un nuevo requisito para acceder a la exención: el receptor tiene que estar sujeto al impuesto sobre sociedades en el Estado miembro donde está estableci-

¹⁷ Se trata de la Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/49/CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, COM (2003) 841.

¹⁸ Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (refundición), COM (2011) 714.

do por los ingresos que se derivan del pago de intereses o cánones. Con esta condición se pretende garantizar que no se conceda la exención si el ingreso en cuestión no está sujeto a impuesto; de este modo se suprime un cabo suelto que podía ser utilizado por los evasores de impuestos.»

Más adelante, en los comentarios al articulado, se vuelve a insistir:

«De este modo, la refundición modifica el artículo 1, apartado 1, para dejar claro que los Estados miembros tienen que reconocer los beneficios de la Directiva solo cuando el pago de intereses o cánones considerado no esté exento del impuesto sobre sociedades en el Estado miembro donde está establecido el beneficiario efectivo. Aquí se contempla, en particular, la situación de una sociedad o establecimiento permanente que paga el impuesto sobre la renta pero se acoge a un régimen fiscal especial que exime los pagos de intereses o cánones recibidos del extranjero. En tales casos, el Estado miembro de origen no estaría obligado a eximirle de tributar la retención en virtud de la Directiva.»

IV.5. CONCLUSIONES PREVIAS SOBRE EL USO DE LA CLÁUSULA ANTI-ABUSO EN LA DIRECTIVA

La cláusula del beneficiario efectivo aparece en la Directiva junto a una cláusula general anti-abuso y otras de carácter específico. De esta manera, es razonable entender que sus fines le son propios y complementan, no confluyen con los propios del resto de disposiciones adoptadas. También la previsión de imposición mínima no incorporada al instrumento jurídico acordado nos ofrece pistas puesto que tampoco podrá entenderse naturalmente que la disposición que ahora analizamos pueda cumplir con un objetivo que era propio de otra pretensión.

La existencia de un precepto de alcance general para luchar contra maniobras de abuso incide sobre la manera, estricta, de interpretar el concepto de beneficiario efectivo, como veremos. Ya nos referimos a la relevancia de estas disposiciones para reaccionar ante estrategia de *Directive shopping*: en este caso, el análisis sobre la persona verdadera destinataria del pago es paso previo para poder llegar a la conclusión posterior del abuso, puesto que si la sociedad perceptora es beneficiaria efectiva no cabe ya plantear que el ordenamiento jurídico haya sido violentado; en caso de que no se tratara de tal beneficiario, se debe proceder a su identificación para poder determinar si se dan situaciones que legitimen la denegación del régimen armonizado.

Las previsiones relacionadas con la naturaleza del pago tienen también un fin diferenciado, determinar su causa verdadera; en este caso, la cuestión no gira sobre los elementos personales de la transacción sino sobre su objeto mismo. Estamos pues ante otro de los elementos jurídicos, no directamente relacionados con la determinación de las personas verdaderamente interesadas en la operación.

Las consecuencias derivadas de la existencia de relaciones especiales entre el pagador y el beneficiario efectivo también tienen en cuenta la posición jurídica de quienes intervienen en la relación. Aquí, la previsión sobre quién sea el verdadero titular y destinatario último del pago aparece como condición previa del análisis para poder en última instancia calificar la vinculación que pueda existir entre las partes.

De lo expuesto resulta la trascendencia que tiene para la aplicación de la Directiva la determinación de la condición de beneficiario efectivo, que tiende a convertirse en una cuestión previa para poder determinar sobre la base de otras circunstancias adicionales si se ha producido un abuso. No podía ser de otra forma puesto que se trata de identificar y precisar la persona sobre la que deben referirse el resto de condiciones previstas para que la exención de retención sea invocable.

V. EL CONCEPTO DE BENEFICIO EFECTIVO EN LA DIRECTIVA

La Directiva utiliza el término beneficiario efectivo en varias ocasiones pero son tres las previsiones que requieren atención para poder entender la finalidad de su uso y su posible interpretación. En primer lugar, el artículo 1.1 dispone lo siguiente:

«Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro.»

Así, solo quienes reciben pagos y tienen la consideración de beneficiarios efectivos pueden disfrutar de los beneficios del régimen armonizado; quienes no puedan ser reputados como tales verán denegada la exención de retención prevista por la Directiva. Esta lectura sugiere que el objetivo es limitar su ámbito subjetivo; en realidad, se trata de precisar debidamente cuál sea su alcance o, más bien, ofrecer parámetros para determinar la entidad en quien deban confluir las condiciones para su aplicación. Esta interpretación conduce a confirmar la finalidad anti-abuso desde que el propósito es denegar su aplicación a personas que no reciben los pagos en su propio beneficio así como excluir en todo caso la invocación de estas disposiciones cuando la condición de tal beneficiario concurre en quienes no reúnen el resto de requisitos establecidos.

Se confirma también la naturaleza de provisión anti-abuso específica, de tal forma que no cabrá debate acerca de la intención de las partes: una vez que se establece que la sociedad de un Estado miembro o su establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no son los beneficiarios efectivos, se considerará que estos no se encuentran en el ámbito subjetivo de la Directiva.

Una vez identificada la finalidad anti-abuso que inspira el término, su uso en una Directiva de la UE tiene consecuencias importantes que deben ser consideradas antes de concluir sobre sus

efectos. Se transforma en un concepto propio del Derecho europeo que debe ser interpretado bajo el sistema hermenéutico propio de este sistema jurídico. Y este ofrece dos características importantes que pudieran ser especialmente relevantes para nuestro propósito: la primacía y la uniformidad. Ambos principios conducen a entender el término beneficiario efectivo de la Directiva sin referencias y por encima de la construcción nacional de las teorías o doctrinas anti-abuso. Esto es, lo que un Estado miembro pueda entender como abuso y las consecuencias que pueda atribuir a tal término de acuerdo con la ley interna tiene poco valor. De manera similar, la práctica de los tratados fiscales y la doctrina y la jurisprudencia internacional tiene un uso aquí limitado, en particular si consideramos que en dicho proceso jurídico intervienen países no miembros de la UE y sus tribunales, que dan curso a los correspondientes procedimientos jurisdiccionales para la interpretación y aplicación de este tipo de cláusulas.

En cuanto a una interpretación oficial, no hay mucho que decir puesto que no se han producido comunicaciones de la Comisión ni decisiones en el marco de procedimientos de infracción. Tampoco es posible referirse a una interpretación auténtica puesto que no se han producido sentencias del Tribunal de Justicia en esta materia. Incluso así, pensamos que es posible acudir a algún pronunciamiento de esta Corte que puede ofrecer algunas pautas. En particular, nos podemos referir a la jurisprudencia emitida en relación con la Directiva matriz-filial que ha interpretado el artículo 2 letra b) –hoy 3.2 b)– de esta última Directiva, según el cual:

«Los Estados miembros tendrán la facultad:

(...)

b) de no aplicar la presente Directiva a aquellas de sus sociedades que no conserven, durante un periodo ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve, durante un periodo ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación semejante.»

La finalidad de esta regla es ofrecer a los Estados miembros una opción para introducir normas para luchar contra la elusión fiscal. Podría darse el caso de que una sociedad matriz no reúna los requisitos para tener la consideración de tal, al objeto de disfrutar del régimen previsto por ser residente en un Estado no miembro. Esta entidad podría atribuir las acciones a otra interpuesta y residente en un Estado miembro de forma temporal para poder disfrutar de los beneficios armonizados. Esta última sociedad residiría normalmente en un Estado miembro que hubiera suscrito un convenio fiscal ventajoso con el Estado de establecimiento de la matriz inicial. Otro caso podría ser la reorganización de la tenencia de participaciones en el seno de un grupo con el objeto de que entidades que no tuvieran la participación mínima necesaria pudieran disponer de la misma de forma temporal para poder aplicar la exención de retención.

La decisión al llamado caso *Denkavit* –STJCE de 17 de octubre de 1996 (NFJ02240), en los casos acumulados C-283/94, C-291/94 y C-292/94, *Denkavit International BV a.o. vs Bundesamt für Finanzen*– incluye la siguiente afirmación en su párrafo 22:

«A este respecto, procede, en primer lugar, recordar que la Directiva, según se desprende, en particular, de su considerando tercero, tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen común, la penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro, para facilitar así la cooperación transfronteriza. Así, el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, a fin de evitar la doble imposición, prevé la exención de la retención en la fuente en el Estado de la filial cuando se distribuyen beneficios.»

Es aquí donde resulta posible encontrar las claves para poder invocar la jurisprudencia dictada en relación con la Directiva matriz-filial y utilizarla para interpretar la Directiva de intereses y cánones. En este contexto, es importante mencionar que, para el Tribunal, la intención perseguida por la legislación europea es una llave introductoria para la labor hermenéutica. En la Directiva matriz-filial tal objeto es similar al previsto en el texto legal que es ahora objeto de nuestro análisis: el preámbulo, el párrafo 1, de la Directiva de intereses y cánones se refiere a las condiciones fiscales menos favorables que se aplican a las transacciones entre sociedades de distintos Estados miembros; asimismo, en su párrafo 10 se refiere al objetivo de establecer un régimen fiscal común: y podemos inferir sin dudas de sus párrafos 2 y 4 la finalidad de evitar la doble imposición.

Más adelante, el párrafo 27 de la resolución judicial dispone que:

«Del mismo modo, procede subrayar que la facultad de los Estados miembros de prever un periodo mínimo durante el cual la sociedad matriz deberá poseer una participación en la filial, al constituir una excepción al principio de la exención de la retención en la fuente que prevé el apartado 1 del artículo 5 de la Directiva, debe ser objeto de interpretación estricta.»

Así, la Corte de Luxemburgo considera expresamente que el requisito adicional de un periodo mínimo de detentación de las participaciones constituye una derogación del principio de exención según prevé el régimen fiscal armonizado. En el asunto que es objeto de nuestro análisis ahora, el test del beneficiario efectivo conduce a la denegación del principio de exención previsto en el régimen común propuesto cuando el perceptor del pago no es considerado como tal. En principio, hay similitudes entre ambas disposiciones; pero apoyar esta aproximación requiere responder a dos cuestiones: si el test del beneficiario efectivo es un requisito adicional como lo es exigir un periodo mínimo de participación para entender que una entidad es la matriz de otra; y si es relevante que esta última condición sea establecida en la propia Directiva con independencia de cuál fuera la opción de cada Estado miembro.

No hay duda posible de que el disfrute de los beneficios de la Directiva requiere que el perceptor de los pagos reúna una serie de condiciones, entre las que figura ser considerado como beneficiario efectivo. Con independencia de las dificultades existentes para entender este concepto y la intención inicial de introducir un mecanismo legal para atajar un medio en particular

dirigido a circunvalar las retenciones, tener la condición de beneficiario efectivo es ante todo y por encima de todo una condición legal. Como podemos inferir de lo dicho anteriormente, este requisito puede ser asimilado a la obligación de detención de la participación durante un periodo mínimo para poder disfrutar la exención de retención sobre los pagos de dividendos. En ambos casos se encuentra la intención del legislador de cerrar posibles resquicios legales. Pero una vez que los términos se incorporan a la ley se convierten en requisitos estrictos para la aplicación del régimen fiscal común previsto.

En cuanto a la segunda cuestión, consideramos que es irrelevante a estos efectos quién introduzca el requisito. El hecho de que la Directiva matriz-filial se refiera a los Estados miembros para que sean estos quienes impongan una determinada participación puede deberse al juego del principio de proporcionalidad: correspondería a las autoridades nacionales, a la vista de su propio sistema fiscal, decidir si es necesario introducir tal condición. Se debe tener en cuenta que la eliminación de la doble imposición económica también se suscita en el caso de transacciones puramente nacionales y las disposiciones relativas a esta última pueden o no introducir tales exigencias de participación. Finalmente, corresponde a la política tributaria nacional establecer cuándo una relación matriz-filial reúne las cualidades que determinan un régimen fiscal específico, una vez cumplidos los mínimos exigidos por la propuesta de armonización.

En el caso de la Directiva de intereses y cánones, el problema de la doble imposición jurídica internacional es específico de las operaciones transfronterizas, de tal forma que la elusión de retenciones es posible utilizando los mismos mecanismos abusivos en cualquier Estado miembro con independencia de cuál sea la jurisdicción de la fuente.

Una consecuencia adicional derivada de esta interpretación es, de acuerdo con la jurisprudencia, último inciso del párrafo 27, que:

«Por lo tanto, la referida facultad no podrá ser objeto, en detrimento de las empresas beneficiarias, de una interpretación que vaya más allá de los propios términos del apartado 2 del artículo 3.»

Finalmente, el Tribunal de Justicia sigue analizando la demanda de participación en el contexto de las normas anti-abuso –naturaleza que compartiría con la previsión del beneficiario efectivo– ya que parece considerar que esta previsión tiene una finalidad específica anti-abuso. En el párrafo 31 se puede leer:

«Procede señalar que el apartado 2 del artículo 1 de la Directiva constituye una disposición de principio, cuyo contenido se explicita en detalle en el apartado 2 del artículo 3 de la misma Directiva. Así, la finalidad de esta última disposición es en particular, sin que lo discuta ninguna de las partes que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, combatir los abusos resultantes de la adquisición de participaciones en el capital de sociedades con el único fin de beneficiarse de las ventajas fiscales

previstas, y sin que tales participaciones vayan a ser duraderas. Por ello, no es oportuno recurrir al apartado 2 del artículo 1 para interpretar el apartado 2 del artículo 3.»

De esta forma, se entiende que hay una relación muy estrecha entre el artículo 1.2 de la Directiva matriz-filial, que contiene una disposición general anti-abuso, y su artículo 3.2, donde se prevé el periodo mínimo de participación. Podemos razonablemente argumentar que esta misma jurisdicción podría considerar que ambas cláusulas tienen un fin de luchar contra los abusos. Podríamos añadir que las conclusiones del Tribunal se derivan de un contexto en el que existe una provisión general anti-abuso incluida en el artículo 1.2 de la Directiva matriz-filial junto con otra regla que prevé condiciones adicionales que pretenden actuar frente a medios específicos diseñados para abusar del régimen armonizado, contexto equivalente al que encontramos en la Directiva de intereses y cánones.

La consecuencia derivada de esta estructura legal afecta a la invocación que los Estados miembros pueden hacer del periodo de participación: se trata más de un requisito objetivo que de una norma anti-abuso que pudiera requerir un análisis de la buena o mala fe de las partes.

En suma, encontramos que hay elementos que permiten defender que la jurisprudencia citada es relevante para interpretar la Directiva de intereses y cánones. Al menos, consideramos que hay similitudes: el test del beneficiario efectivo es una condición para disfrutar de sus beneficios y no reunirla conduce a la denegación de la exención. Su fin es reaccionar ante los abusos. Y la regla existe en un contexto en el que se dispone de una cláusula general anti-abuso.

Las conclusiones a que llega el Tribunal en este caso que consideramos relevantes para nuestro análisis se pueden resumir de la siguiente manera: esta provisión debe ser objeto de una interpretación estricta; es más, en cualquier caso se debe hacer una interpretación literal; finalmente, este tipo de disposiciones no debe considerarse, al menos no debe ser interpretada como una cláusula anti-abuso de carácter general, sino como un requisito específico. Así, se puede leer que «no es oportuno recurrir al apartado 2 del artículo 1 para interpretar el apartado 2 del artículo 3», esto es, no cabe acudir a la disposición anti-abuso general para interpretar el término de beneficiario efectivo.

VI. CUÁNDOLAS SOCIEDADES SON BENEFICIARIAS EFECTIVAS

Las otras dos disposiciones que incluyen el término intentan ofrecer dos definiciones del mismo, la primera aplicable a sociedades y la otra referida a establecimientos permanentes. De hecho, no es posible encontrar estrictamente un concepto sino que el texto ofrece en ambos casos referencias que suenan vagas: dicen que una sociedad o un establecimiento permanente «será tratado como el beneficiario efectivo». En consecuencia, el precepto describe los casos en los que ocurre tal circunstancia pero no ofrece los elementos sobre los que construir una definición.

En relación con las sociedades, es el artículo 1.4 el que intenta ofrecer tal definición o, cuanto menos, intenta delimitar la referencia con las siguientes palabras:

«Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario.»

Se observa la finalidad de referirse a alguien que tiene el poder de controlar el destino del pago. Pero como intento de ofrecer una definición, no parece que sea tal puesto que se limita a describir el papel que se le debe atribuir al receptor. Esta delimitación se basa en dos elementos complementarios: la idea de ser titular del pago, que de hecho debe entenderse referida a la circunstancia de que existe renta derivada del mismo que debe incluirse entre los beneficios de la sociedad; y una proposición negativa, no ser un mero intermediario, alguien que actúa en interés de un tercero.

VI.1. EN SU PROPIO BENEFICIO

El uso de los términos «en su propio beneficio» recuerda su origen, que se debe buscar en la tradición jurídica de los países de *Common Law*. La finalidad de esta referencia particular es reflejar la condición de que las diversas funciones propias de la propiedad pueden dividirse entre diferentes personas. Así, es posible distinguir entre el propietario legal y el propietario financiero, siendo el segundo el beneficiario efectivo.

Bajo esta interpretación, podemos observar que la provisión podría estar dirigida a los casos en que diferentes personas juegan papeles diversos: unas recibiendo la ventaja derivada del flujo financiero, otras a las que corresponde el título jurídico que les atribuye los derechos de propiedad sobre el pago. Este podría ser el resultado de acuerdos legítimos, en cuya virtud una persona pudiera articular determinadas obligaciones legales con un tercero mediante la atribución de derecho sobre pagos concretos. Propio beneficio debería entenderse así como la adquisición de los efectos económicos derivados de la contraprestación.

La comprensión de la finalidad última de esta provisión requiere considerar de forma conjunta la referencia al propio beneficio y la exclusión del intermediario; esto es, una interpretación plena requiere analizar el ámbito del elemento negativo de la delimitación, ya que el beneficiario debe ser alguien que no es un mero intermediario.

VI.2. INTERMEDIARIO, COMO AGENTE, DEPOSITARIO O MANDATARIO

No resulta muy claro a qué se refiere la Directiva cuando utiliza la referencia al intermediario: no se define y los ejemplos incluidos son meramente ilustrativos ya que la locución «esto es» y el uso de la conjunción «o» parecen dejar la referencia abierta a casos similares en que una persona es un intermediario.

Para interpretar el término es relevante tener en cuenta el contexto y relacionarlo con la referencia al receptor del pago en propio beneficio. Ahora bien, distinguir entre propietario legal o for-

mal y propietario económico o financiero nos dice poco respecto de quién pueda entenderse como intermediario. El texto no parece muy afortunado, si se pretende considerar que es relevante la concepción del beneficiario efectivo en función del origen jurídico que se encuentra en la tradición de los sistemas de *Common Law*. En realidad parece que nos referimos a realidades diferentes: parece posible diferenciar entre los titulares entre los que se distribuyen los derechos que derivan de la propiedad y las facultades que unos y otros pueden delegar en terceros, quienes se limitan a ejercer estas últimas sin ser sus verdaderos detentores. De hecho, el Modelo OCDE no utiliza esta terminología en su texto articulado; la referencia al intermediario aparece en los comentarios al objeto de ilustrar un contexto en que alguien recibe un pago pero no es considerado en su Estado de residencia como su verdadero perceptor y no quedaría sujeto en este a tributación, con lo que no surge doble imposición.

En cuanto a la extensión del término intermediario, interpretarlo de acuerdo a su estricto sentido jurídico, como la persona designada por la ley o por contrato como alguien que se sitúa en el lugar de la persona que se beneficia del pago, no parece que conduzca a un resultado acorde con el texto literal del precepto ni con su finalidad anti-abuso. El caso de la referencia al depositario –*trustee* en el texto inglés de la Directiva– es una prueba: no se trata de un intermediario en sentido estricto sino de la persona a la que se confía el depósito o, si se atendiera a la mención anglosajona, aquella a la que atribuye la gestión de un patrimonio. Debería añadirse que existen mecanismos abusivos en los que el llamado intermediario no se presenta como alguien que actúa en nombre del beneficiario efectivo; o ni siquiera se le atribuye la representación de este último. Por otro lado, una persona que actúa en nombre del perceptor del pago no esconde necesariamente a aquel que reúne los requisitos legales para aplicar el beneficio fiscal. Como se menciona en el Informe de la Comisión sobre el funcionamiento de la Directiva, la condición de beneficiario efectivo persigue asegurar que la exoneración fiscal se obtenga indebidamente mediante la intervención artificial de un intermediario.

No se puede llegar a muchas conclusiones. Aun así, podríamos argumentar que intermediario en el sentido aquí pretendido es una persona que aparenta tener derechos al pago y que reúne los requisitos de la Directiva para poder disfrutar de sus beneficios pero que no es aquella a la que corresponden finalmente las consecuencias económicas derivadas de su percepción.

El uso del término intermediario nos conduce a debatir sobre dos posibles casos en los que podría ser relevante: las sociedades instrumentales y las sociedades objeto de disposiciones *anti-directive shopping*.

El Modelo OCDE¹⁹ se refiere al caso de las sociedades instrumentales cuando analiza la extensión del término beneficiario efectivo:

«También sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención de impuesto a un resi-

¹⁹ Modelo OCDE de Convenio Fiscal, comentarios al artículo 10, párrafo 12.1.

dente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o de mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta implicada. Por los motivos expuestos, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales"/"Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies"/"Les Conventions préventives de la double imposition et l'utilisation des sociétés relais" llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas»

Así, una sociedad instrumental sería el típico caso de un intermediario, alguien que recibe el pago sobre el papel pero al que no se le supone el pleno disfrute de sus efectos económicos; al contrario, es alguien que actúa en interés de otra persona y canaliza la contraprestación de tal forma que aparenta el derecho al beneficio fiscal cuando, en realidad, este no debería ser aplicable si el verdadero beneficiado por el pago lo hubiera recibido directamente. Como confirma la Comisión así como la doctrina²⁰, la referencia de la Directiva a los meros intermediarios cubre a las sociedades instrumentales y similares estructuras conductoras.

En cuanto a las típicas cláusulas *anti-directive shopping*, el análisis es diferente. Estas son cláusulas anti-abuso específicas dirigidas a sociedades cuyo capital corresponde por entero o principalmente a residentes de países terceros no miembros de la UE. En estos casos habría dificultades para identificarlos como meros intermediarios; en otras palabras, podrían ser utilizadas para combinar el disfrute de la exención de la Directiva en un primer pago entre dos sociedades de la UE y de la exoneración propia de un convenio fiscal de doble imposición o la reducción de la retención prevista en este último en relación con la transferencia posterior de la misma renta desde el primer perceptor, una sociedad europea, y su matriz procedente del exterior de la UE. Esta sociedad interpuesta pudiera estar recibiendo el pago en su propio beneficio y el segundo pudiera tener lugar en un momento posterior, su cuantía podría ser diferente e, incluso, su naturaleza podría variar, como cuando se produce en forma de distribución de dividendos. Incluso así, el caso estaría cubierto por la cláusula específica a que nos referimos ahora.

Esta forma de aproximarse a la cuestión es la que sigue la Comisión en su Informe²¹, cuando se puede leer:

«Varios Estados miembros parecen interpretar el artículo 5 en el sentido de que autoriza el rechazo a la exención en caso de que la empresa receptora sea controlada por un residente de un tercer país.

²⁰ TERRA y WATTEL, EU..., *op. cit.*, pág. 612; Comisión Europea, *Informe...*, *op. cit.*, pág. 8.

²¹ Comisión Europea, *Informe...*, *op. cit.*, pág. 8.

Un Estado miembro parece negar los beneficios de la Directiva a la sociedad receptora de otro Estado miembro que sea propiedad o esté controlada por una persona que normalmente resida o tenga su domicilio en el primer Estado miembro.

Con arreglo al artículo 3, letra b), "las participaciones solo podrán referirse a sociedades domiciliadas en territorio comunitario". Con todo, la Directiva no estipula que una sociedad matriz que reciba un pago de intereses o de cánones de una filial participada total o parcialmente deba ser controlada por un residente comunitario (o por un residente de un Estado miembro distinto del de la filial) para que el pago pueda acogerse a la excepción.

Por otra parte, el artículo 5 debe interpretarse teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo en materia de prácticas abusivas, según la cual las medidas en este ámbito deben ser adecuadas y proporcionadas. La legislación nacional o una disposición de un convenio de doble imposición que niega la exención por el único motivo de que la sociedad matriz es controlada por un residente de un tercer país —o por uno de sus propios residentes— no cumpliría en principio el criterio de proporcionalidad, puesto que "no tiene por objeto específico excluir de una ventaja fiscal los montajes puramente artificiales".

No hay que olvidar que la condición de "beneficiario efectivo" del artículo 1 está prevista precisamente para evitar los montajes artificiales. Por lo tanto, hay razones para dudar que una sociedad que cumpla el criterio de "beneficiario efectivo" pueda ser considerada intermediario artificial al aplicar el artículo 5.»

Esta constatación se basa en la práctica existente en determinados Estados miembros y nos permite llegar a las siguientes conclusiones en relación con esta cuestión: se considera que las cláusulas *anti-directive shopping* tienen un fin anti-abuso y su fundamento jurídico se encontraría en el artículo 5 de la Directiva que contiene una invitación a las provisiones nacionales o convencionales anti-abuso, de forma que se trata de una materia diferenciada respecto de la relativa a la determinación del ámbito propio de la cláusula del beneficiario efectivo; es más, aquellos que se consideran como beneficiarios efectivos no pueden ser considerados fácilmente como meros montajes artificiales. Así, las cuestiones suscitadas por las sociedades cuyo capital es detentado por residentes en países terceros son diferentes de aquellas que se analizan bajo el test del beneficiario efectivo.

VII. CUÁNDO LO SE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES SON BENEFICIARIOS EFECTIVOS

El párrafo 5 del artículo 1 refiere el test del beneficiario efectivo a establecimientos permanentes que reciben pagos cubiertos por el ámbito de aplicación de la Directiva con una previsión bastante extensa, en la que se puede leer:

«Un establecimiento permanente será tratado como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones:

a) si los créditos, derechos o usos de las informaciones que den origen a los pagos de intereses o cánones tienen relación efectiva con dicho establecimiento permanente, y

b) si los pagos de los intereses o cánones representan un ingreso respecto del cual dicho establecimiento permanente está sujeto en el Estado miembro en que esté situado a uno de los impuestos contemplados en el inciso iii) de la letra a) del artículo 3 o, en el caso de Bélgica, al "impôt des nonrésidents/belasting der niet-verblijfhouders", o, en el caso de España, al Impuesto sobre la Renta de no Residentes o a un impuesto que sea idéntico o sustancialmente equivalente y que se aplique tras la entrada en vigor de la presente Directiva como complemento o sustituto de esos impuestos existentes.»

Se trata de una redacción muy diferente de la utilizada respecto de las sociedades, lo que plantea diversas cuestiones. Se puede destacar que no hay referencia literal al hecho de que el pago se reciba en beneficio del propio perceptor. Por otro lado, la norma incluye dos test diferentes: la conexión del pago con un contribuyente en particular y un test de sujeción a imposición.

VII.1. CONEXIÓN EFECTIVA

De acuerdo con la letra a) del párrafo reproducido, un establecimiento permanente solo puede ser reputado como beneficiario efectivo cuando existe una relación efectiva entre el pago percibido y su propia actividad. Este es el sentido que tiene referirse a los créditos, derechos o usos de las informaciones que dan lugar a los pagos, que tienen que estar relacionados con tal contribuyente.

Esto conduce a la necesidad de efectuar un análisis funcional en el que será necesario encontrar que: el crédito ha sido otorgado con los medios financieros propios y disponibles del establecimiento permanente; o que este último está explotando de manera efectiva los derechos o las informaciones que obligan al pago transfronterizo de los cánones. La idea de efectuar este examen resulta del hecho de que estos centros de actividad no tienen una personalidad jurídica propia. En consecuencia, será la sociedad titular de los mismos quien suscriba los necesarios acuerdos legales o contractuales. El resultado del estudio debe ser que existe un enlace real y definitivo entre las transacciones y las actividades conducidas desde tal localización empresarial.

Es evidente que esta es una condición que no es necesario requerir de la sociedad como tal. Al mismo tiempo, es posible llegar a conclusiones adicionales derivadas del resultado de este análisis funcional según prescribe la propia Directiva en el párrafo 6 de este mismo artículo 1, cuando menciona que, cuando un establecimiento permanente de una sociedad es considerado como el beneficiario efectivo, ninguna otra parte –esto es, centro de actividad– de la entidad será tratada como beneficiario efectivo. Esto es, si el establecimiento permanente es el beneficiario

efectivo, ni la casa central, ni ningún otro centro de actividad de esa misma entidad, pueden tener esta misma consideración. El resto de prescripciones de la Directiva deberán ser aplicadas de acuerdo con esta misma conclusión. Así el resultado del análisis funcional, realizado sobre las actividades de un establecimiento permanente, extiende sus efectos sobre toda la sociedad considerada en su conjunto.

VII.2. SUJECCIÓN A TRIBUTACIÓN

La letra b) del párrafo reproducido requiere que el establecimiento permanente esté sujeto a impuestos. No es un requisito general de sujeción a imposición como efectúa en relación con las sociedades el artículo 3 de la Directiva; para ser precisos, requiere que este contribuyente esté sujeto a gravamen sobre la renta que deriva del pago percibido y cubierto por su ámbito de aplicación. Es así un criterio objetivo y no una referencia subjetiva al hecho de ser contribuyente de un impuesto sobre la renta de sociedades.

También se puede concluir que no es tanto un requisito de tributación efectiva como una condición de que la renta sea atribuible al establecimiento permanente a efectos fiscales. Complementa al análisis funcional con el objeto de poner sus resultados en la perspectiva del fenómeno tributario. Existiendo una relación del pago con sus actividades, la renta correspondiente debe formar parte de la base imponible para calcular la cuota tributaria. Así, no se exige un tipo mínimo y el hecho de que la cuota resultante sea cero no resulta relevante, como podría ser el caso de que se tratara de un establecimiento permanente con pérdidas, cuando compensen bases imponibles negativas de ejercicios anteriores o cuando disfrute de créditos o deducciones fiscales.

No hace falta precisar que esta sujeción al impuesto queda referida al Estado miembro donde este centro de actividad esté ubicado, una premisa para determinar su condición de contribuyente en el mismo, aquel al que se le atribuye la renta correspondiente como consecuencia de su efectiva conexión con sus actividades.

VII.3. ¿DOBLE TEST DE BENEFICIARIO EFECTIVO?

La previsión específica para atender a las circunstancias particulares de los establecimientos permanentes suscita la cuestión sobre la necesidad de satisfacer también el test del beneficiario efectivo según se prevé con carácter general para las sociedades, en la medida en que tales centros de actividad no son sino partes integrantes de la misma. De hecho, la cuestión se resuelve de forma sencilla: el resultado positivo del análisis funcional impuesto a los establecimientos permanentes implica necesariamente que el pago se reciba en el propio beneficio de tal centro de actividad; de otra forma, no se habría satisfecho el test de funcionalidad.

VIII. CONCLUSIONES

El uso de la cláusula de beneficiario efectivo en la Directiva la convierte en un concepto propio del Derecho europeo sujeto a su sistema hermenéutico que debe interpretarse en el marco de este mismo ordenamiento jurídico.

En la evaluación de su alcance debe tenerse en cuenta el contexto en que se ubica y el uso que recibe en la Directiva. En el primer sentido, esta legislación dispone ya de cláusulas generales anti-abuso por lo que no cabe sino entender que este precepto resulta en la imposición de una condición subjetiva para el disfrute de la Directiva; por otra parte, lo que dispone el primer párrafo del texto legal es que se debe tener la condición de beneficiario efectivo para estar dentro de la órbita de sus mandatos y disfrutar de sus previsiones. Esto es, más allá de la finalidad reconocida de salir al paso de determinadas formas concretas y específicas de abuso legal, se trata de un requisito para poder disfrutar del régimen armonizado.

Habría que añadir que, en la medida en que determina como efecto la no incorporación a un régimen fiscal que pretende ser común, su interpretación solo puede ser estricta y de acuerdo con la literalidad del precepto. Tal interpretación, por otra parte, no va a resultar sencilla, puesto que la proposición legal está lejos de ser clara.

En cuanto a la aproximación económica o jurídica del proceso de esclarecimiento, una labor estricta y literal conduce a apostar por la segunda labor. Ahora bien, el término *intermediario* no casa bien en su acepción puramente legal con los casos que se le adicionan como ejemplificativos, el mandatario, agente, depositario o mandatario, lo que obliga a buscar su alcance en función del papel factual que se pueda estar jugando.

PROBLEMÁTICA FISCAL DE LAS COOPERATIVAS AGRARIAS DE ELABORACIÓN DE VINO

Carlos Lamoca Pérez

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El fenómeno cooperativo español necesita de un urgente *aggiornamento*, tanto de sus normas mercantiles como estrictamente fiscales, a fin de adaptarlo a los nuevos escenarios económicos internacionales. En este trabajo se analizan algunos de los problemas que el desfase empresa-fiscalidad plantea en los actuales momentos de crisis económica para las bodegas-cooperativas. Son problemas puntuales derivados casi exclusivamente de las crónicas dificultades de financiación de las cooperativas españolas. Diferimiento en el pago del precio de la uva, dificultades en la fijación de tal precio como expresión del precio de mercado y su hipotética incidencia en la creación de probables retornos cooperativos, caducidad del derecho a repercutir las compensaciones de IVA en el régimen especial de la agricultura, problemas de decalaje en la tributación por IRPF de los socios cooperativistas...

El trabajo, aún centrado en los problemáticos efectos fiscales que la actual situación económica origina a las cooperativas agrarias de elaboración de vino, no puede dejar de analizar siquiera someramente los empresariales y operativos que este tipo de entidades sufren en estos momentos de inevitable mutación de modelos económicos ostensiblemente trasnochados. Protección versus proteccionismo, competitividad versus ayudas indiscriminadas, profesionalización y modernización versus tradicionalismo y anclaje, han de ser las claves ineluctables por las que discurra la nueva regulación de las cooperativas agrarias.

Palabras clave: dificultades financieras, modernización, profesionalización, *management* y elaboración versus producción.

Fecha de entrada: 03-07-2012 / *Fecha de aceptación:* 30-08-2012 / *Fecha de revisión:* 01-12-2012

TAX PROBLEMS OF AGRICULTURAL COOPERATIVES WINEMAKING

Carlos Lamoca Pérez

Inspector de Hacienda del Estado

ABSTRACT

The Spanish cooperative phenomenon needs an urgent aggiornamiento both its fiscal rules as strictly commercial, in order to adapt to the new international economic scenarios. This paper discusses some of the problems the company-tax gap arises in the current difficult economic times for wineries-cooperatives. There are specific problems derived almost exclusively from chronic financial difficulties of Spanish cooperatives. Deferral of payment of the price of grapes, difficulties in setting such a price as an expression of the market price and its hypothetical effect on returns likely creating cooperative, forfeiture of the right to pass on the VAT compensation scheme in the special agriculture, offset problems in personal income taxation for cooperative partners...

The work, still focused on the problematic tax purposes, the current economic situation, agricultural cooperatives originates winemaking, can not fail to analyze even briefly, the business and operational entities such suffering right now inevitable mutation ostensibly outdated economic models. Protection versus protectionism, competitive versus indiscriminate aid, professionalization and modernization versus traditionalism and anchor, the keys have to be inevitable that runs by the new regulation of agricultural cooperatives.

Keywords: financial difficulties, modernization, professionalization, management and developing production versus.

Fecha de entrada: 03-07-2012 / Fecha de aceptación: 30-08-2012 / Fecha de revisión: 01-12-2012

Sumario

1. Antecedentes de hecho
2. Determinación de los precios de compra de la uva. Retornos cooperativos
3. Valoración de las existencias
4. Momentos temporales de facturación de recibos. Reintegro de las compensaciones por IVA soportado
 1. Situaciones de hecho
 2. IVA. Análisis y conclusiones
 - 2.1. Previsiones normativas
 - 2.2. Análisis y conclusiones
 3. Conclusiones respecto del Impuesto sobre Sociedades
 4. Conclusiones respecto de IRPF
5. Recomendaciones de futuro. Diagnóstico

1. ANTECEDENTES DE HECHO

Es costumbre muy extendida en las cooperativas agrarias de elaboración de vino el fijar sus resultados de explotación por cosechas o añadas, de tal forma que cada cosecha lleva sus propios gastos e ingresos incorporados, con independencia o, al menos, con poca dependencia tributaria de los momentos temporales en que aquellos se producen. Esta peculiar forma de actuación conlleva a algunas prácticas que, en poco, se compadecen con los principios tributarios y las normas contables. Las podemos concretar en las siguientes:

- 1.^a Una de ellas sería la de fijar los precios de compra de la uva de una cosecha determinada con base en el precio que alcanza el vino procedente de tal cosecha, cuando este se vende. En tanto que eso ocurre, la cooperativa va haciendo anticipos a cuenta de la liquidación definitiva que la cosecha produzca cuando sea totalmente enajenada. Se busca pues que el precio de venta del vino sirva para remunerar tanto a los cooperativistas por la entrega de la uva como a los factores de producción que han intervenido en la obtención del vino elaborado. Comoquiera que el capital en este tipo de entidades viene a ser, en muchos casos, un mero formalismo, no es infrecuente encontrarse con situaciones en las que, remunerados los medios de producción directa, el precio definitivo que se fija a la uva entregada por los cooperativistas absorba el resto de excedentes hasta llegar a un resultado de explotación cero o cercano al cero.
- 2.^a El procedimiento de agotamiento de excedentes mediante fijación del precio de compra de la uva lleva inevitablemente a valorar las existencias finales, no por el coste de elaboración (las más de las veces desconocido por falta de información analítica del sistema contable), sino por el de «valoración del vino de la cosecha». O lo que es lo mismo por el precio de venta de tal vino elaborado descontado este en el importe correspondiente a gastos de elaboración.
- 3.^a La necesidad de que cada cosecha ofrezca sus resultados de forma individualizada provoca el que todo lo que se facture por entrada de uva sea provisional y que, solamente cuando la cooperativa dispone del *cash in flow* que ha producido la cosecha se pueda permitir pagar a los socios por las entregas de uva recibidas. Es ese el momento en el que se emite el recibo por la compensación correspondiente, descontando, eso sí, los que hayan podido ser emitidos anteriormente como «anticipos a cuenta de la liquidación definitiva».

2. DETERMINACIÓN DE LOS PRECIOS DE COMPRA DE LA UVA. RETORNOS COOPERATIVOS

Como se ha dicho ya, la práctica normal en este tipo de entidades suele llevar a que el excedente individualizado de cada cosecha se destine a financiar y por este orden de preeminencia, primero, los gastos corrientes y costes de elaboración y, segundo y con el sobrante obtenido, el precio de compra de la uva. Normalmente no se retribuye el capital productivo, salvo en algún caso en que se hace de forma testimonial, ni por tanto se declara excedente empresarial (positivo o negativo), salvo en algún caso y de forma testimonial. El método de fijación del precio de compra de la uva determina pues una magnitud residual que, en unos casos (precio por encima del de mercado), supondrá la existencia de excedentes positivos y paralelamente una distribución de retornos cooperativos; y, en otros (precio por debajo del mercado), en una atribución directa de pérdidas societarias a los cooperativistas o, lo que es lo mismo, una aportación de estos últimos que no obtiene respuesta contable formalizada y destinada a la reposición de pérdidas. A su vez, la valoración de las existencias finales de vino quedará contaminada por la forma en que se cuantifica el precio de compra de la uva.

Esa forma de actuación obedece a la interpretación que, normalmente y dentro de determinados ámbitos del sector, se da al artículo 15 de la Ley 20/1990 de Régimen fiscal de las Cooperativas entendiendo a este respecto que, en todo caso, el precio acordado para las entregas de uva ha de considerarse que coincide con el precio de mercado. Estos ámbitos interpretativos se apoyan a su vez en la Consulta vinculante V1970/2010 (NFC039167), de 10 de septiembre de 2010 de la Subdirección General de Impuestos sobre las personas jurídicas, que sienta el que las operaciones cooperativizadas entre los socios y la cooperativa agraria y entre esta y sus socios deben valorarse al precio pactado entre ellos o al precio de coste si este fuese inferior. Partir de este procedimiento e interpretación abre la puerta a que la práctica totalidad del teórico resultado de explotación positivo pueda ser objeto de distribución a través del precio que se fija para la compra de uva. Y viceversa, a que los teóricos resultados de explotación negativos se enjuguen con un menor precio de compra de la uva, renunciando así los socios de forma implícita a vender a precio de mercado y efectuando, también de forma implícita, una reposición de pérdidas a la cooperativa.

En nuestra opinión, la interpretación que ha de darse al artículo 15 de la Ley 20/1990 de Régimen fiscal de las Cooperativas, ha de contextualizarse y tener en cuenta lo previsto:

- En los artículos 18.1, 13.6 y 20 de la misma ley.
- En el artículo 16 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg. 4/2004).
- En los artículos 16 a 21 ter del Real Decreto 1793/2008 que modifica el Capítulo V del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Teniendo como ley especial la Ley 20/1990 y como normas supletorias las mencionadas, hay que llegar a la conclusión de que las operaciones realizadas por las cooperativas con sus so-

cios, en el desarrollo de sus fines sociales, se computarán por su valor de mercado, entendiéndose por tal el precio normal de los bienes que sea concertado entre partes independientes en dichas operaciones. Asimismo y conforme al artículo 18.1, tales importes adecuados al valor de mercado tendrán la consideración de gastos deducibles. Paralelamente y a tenor del artículo 20, no tendrán la consideración de deducibles los excesos de valor asignados en cuentas a las entregas de bienes efectuadas por los socios.

Se concluye pues que el precio de compra de la uva ha de corresponderse con el de mercado entre partes independientes, máxime teniendo en cuenta que tal independencia mercantil no es predicable de una relación socio-sociedad en la que es altamente probable que exista siempre coincidencia de intereses.

Por lo que respecta al criterio mantenido en la Consulta vinculante V1970/2010 (NFC039167) que anteriormente se ha mencionado, entendemos que tal criterio ha de entenderse aplicable en los estrictos términos que el tenor literal del artículo 15.3 de la Ley 20/1990 lo fija. Esta norma recoge exclusivamente supuestos de operaciones de servicios o suministros realizados sociedad-socios o bien socios-sociedad. Ello plantea dos problemas interpretativos:

- 1.º Por una parte, el delimitar si la operación de entrega-recogida de uva es un servicio que bien efectúan las cooperativas a los socios (servicio: recogida de uva) o un suministro que hacen los socios a tales cooperativas. Entendemos que la entrega de uva es simplemente una operación de compraventa convenida entre socios y sociedad. Esta uva, que pasa a ser propiedad exclusiva de la sociedad, es elaborada por la misma hasta la obtención del vino correspondiente, el cual también es vendido por la sociedad como propietaria que es del mismo y no por los socios. Es más, aun en el hipotético caso de que no se elaborara ni se vendiese tal vino, los socios seguirían siendo acreedores de la sociedad por la uva entregada. Dista mucho por tanto tal entrega de ser un suministro en sentido estricto, entendido este como un periódico aporte de materiales a la cooperativa.
- 2.º Por otra parte, la norma obliga a computar como precio aquel por el que efectivamente se hubiera realizado la operación, «... siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios o suministros incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad». Si concluyésemos que estamos ante un suministro socio-sociedad habría que comparar el precio efectivamente fijado con el coste del suministro ¿Cuál es tal coste, evidentemente, en el socio que efectúa la entrega? ¿Tendrían que contar con tal dato individual y personalizado las cooperativas para fijar el precio con cada socio que aporte uva a la misma? Es razonable pues concluir que la venta de uva a la cooperativa es eso estrictamente, una operación de compraventa y no un suministro.

Concluir, por el contrario, que el artículo 15.3 abre la puerta a que, siempre que el precio de compra de la uva no sea inferior al coste de su producción, ha de entenderse que es definitivo

y que no cabe modificación del mismo, supondría abrir una puerta a que todas las cooperativas agrarias fijasen precios de compra que supusieran, de facto, la distribución de todos los resultados que pudiesen obtener como tales cooperativas. O lo que es lo mismo, que nunca existirían retornos a favor de los cooperativistas, dado que el precio serviría como vehículo preciso para distribuir aquellos como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades y como ingreso sometido generalmente a módulos en el caso de los socios.

No puede ser esa la consecuencia querida por la norma y por ello tampoco la interpretación que cabe dar al mencionado artículo 15.3 ni la extensión que cabe atribuir a la Consulta vinculante V1970/2010 (NFC039167). Antes al contrario, la interpretación ha de ser estricta y literal, a fin de salvaguardar la vigencia de los artículos 20 y 28.2 de la Ley 20/1990, en los que se prevé que no son gastos deducibles «el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes...». Artículo este (art. 20) en el que claramente se diferencia entre entregas de bienes y suministros como operaciones diferenciadas y con naturaleza propia y distinta una de otra. Esos excesos de valor en cuenta, sobre los de mercado, tendrán la consideración de retorno anticipado tal y como prevé el artículo 28 de la Ley 20/1990. La finalidad del precepto al poner como tope del precio el coste de producción es que no se acuerden precios de transferencia, principalmente entre cooperativa y socios, mediante los cuales la cooperativa facilite servicios o suministros a los socios, originando pérdidas en aquella por hacerlo por debajo del coste de producción de tales servicios y suministros. Y a la inversa, que los socios hagan lo propio originando pérdidas en ellos mismos trasladando los beneficios a la cooperativa a tipo reducido.

3. VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS

Ya hemos puesto de manifiesto que la práctica observada a la hora de fijar el precio de compra de la uva haciéndolo depender directamente del precio de venta del vino elaborado provoca el que las existencias finales queden valoradas mediante procedimientos que suplantán el coste de producción real (generalmente desconocido analíticamente en la contabilidad interna) por un valor lo más cercano posible al de mercado del vino. Las consecuencias son obviamente rechazables desde el punto de vista normativo tanto contable como fiscal.

Por una parte, el Real Decreto Legislativo 4/2004 que aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades establece en su artículo 10.3 que: «En el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en el desarrollo de las citadas normas».

Por otra el Plan General Contable regula que «Las existencias deben valorarse según coste de producción incorporando tanto costes directos como indirectos que sean identificables y participen en

el proceso productivo». Desde el 1 de enero de 2008, cuando se trate de bienes cuyo coste de producción no pueda ser identificable de modo individualizado, las existencias deben valorarse por el método del precio medio o coste medio ponderado (se acepta el método FIFO aunque no el método LIFO).

Normativamente, es pues el coste de elaboración el que ha de servir como referencia valorativa y no el de recuperación a través de la venta del vino.

4. MOMENTOS TEMPORALES DE FACTURACIÓN DE RECIBOS. REINTEGRO DE LAS COMPENSACIONES POR IVA SOPORTADO

1. SITUACIONES DE HECHO

El supuesto general de hecho pasa porque las cooperativas recogen la uva en el año n y emiten el recibo de la compra en el año $n+1$ o en los años $n+2$, $n+3$ o siguientes, según entienda se va vendiendo el vino procedente de la uva comprada en el año n .

El recibo lo emite la cooperativa. Esto es fundamental dado que reside en la propia cooperativa la facultad de emitir o no tal documento salvo que el cooperativista se lo exija. Exigencia esta que las más de las veces se diluye corporativamente, toda vez que el acuerdo de pago de las entregas de uva y subsiguientemente de las compensaciones por IVA se suele tomar unilateralmente por el consejo rector o a lo sumo en asamblea general por mayoría simple. Y una vez tomado se torna vinculante. A nuestro juicio, de forma errónea en lo que afecta al pago de las compensaciones, toda vez que estas se enmarcan dentro de la relación jurídico-tributaria y sus elementos, como regula el artículo 17.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria, no pueden ser alterados por actos o convenios de los particulares, si bien puedan producir consecuencias jurídico-privadas, como ahora veremos.

Siguiendo con los hechos, vamos a diferenciar los cuatro hechos con trascendencia tributaria que se dan en este tipo de transacciones a fin de otorgarles a cada uno de ellos las consecuencias que estimamos son de rigor. Estos serían:

- Repercusión del impuesto: el impuesto lo repercute el socio-agricultor a la cooperativa.
- Reintegro de las compensaciones: la cooperativa emite el recibo y reintegra las compensaciones al socio-agricultor.
- Deducción del impuesto: por doble partida, el impuesto lo deduce, de una parte el socio agricultor cuando es reintegrado por la compensación; y de otra Y AL MISMO TIEMPO, la propia cooperativa al deducirse la compensación pagada.

Para situar el problema es preciso tener en cuenta la presunción legal que subyace en el régimen especial de la agricultura de IVA. Al efecto, la Ley 37/1992 presume de que todos los obligados

tributarios acogidos a tal régimen especial soportan cuotas de IVA superiores a las que van a repercutir. En razón de ello, se arbitra un sistema que permite aligerar las obligaciones formales de los agricultores, eximiéndoles no solo de la obligación de emitir factura (el recibo lo emite el receptor de los bienes y servicios) sino también de presentar la correspondiente declaración y calcular el neto de cuotas a devolver o compensar que resultaría de tal declaración. De otro lado y comoquiera que no existe tal declaración-solicitud de devolución de cuotas soportadas en exceso sobre las repercutidas, la norma legal obliga al receptor de los bienes y servicios a hacerse cargo del pago de la compensación. La devolución de cuotas para el agricultor es pues inmediata sin tener que esperar a que sea la Administración tributaria la que efectúe la misma. En cuanto a la cooperativa, emitido el recibo por el reintegro de las compensaciones, tales, se consideran cuotas soportadas a deducir en sus declaraciones.

En el momento en que se efectúa el reintegro de las compensaciones se dan pues cuatro hechos con trascendencia tributaria en IVA:

- 1.º El agricultor repercute por fin las cuotas correspondientes a sus entregas, si bien sin expresión de su importe y sí solo del resultado PRESUMIDO LEGALMENTE a devolver de su recibo-declaración. Es una repercusión implícita en el acto de reintegro de las compensaciones. Recupera así el IVA soportado en todas sus adquisiciones.
- 2.º Por el mero hecho de obtener el reintegro de la compensación hay que presumir que el agricultor ha deducido implícitamente todas las cuotas soportadas por las entregas que ahora efectúa.
- 3.º Aquella repercusión y esta deducción, ambas implícitas por imperativo legal, traen como consecuencia una devolución de cuotas soportadas, también por imperativo legal, en forma de compensación.
- 4.º La cooperativa obtiene un documento (el recibo emitido por ella misma) que le da derecho a deducir el importe de la compensación pagada como cuota soportada por IVA.

Por último y como hecho con trascendencia tributaria, es preciso tener en cuenta que las cooperativas suelen calificar de anticipo del pago de la cosecha cualquier tipo de pagos que vayan haciendo a los socios, por ende siempre posteriores a la entrega de la uva.

2. IVA. ANÁLISIS Y CONCLUSIONES

2.1. Previsiones normativas

2.1.1. *Repercusión del impuesto*

Son de tener en cuenta las siguientes normas:

Ley 37/1992:

Artículo 75: En las entregas de bienes el impuesto se devengará en el momento de la puesta a disposición: año n. Además hay que considerar que en los casos de operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes percibidos.

Artículo 88.tres: La repercusión del impuesto se efectuará al tiempo de expedir y entregar la factura.

Artículo 88.cuatro: Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

Real Decreto 2402/1985 (Decreto de facturas):

Artículo 6: Las facturas deberán ser emitidas en el momento de realizarse la operación o cuando el destinatario sea empresario, en el plazo máximo de 30 días a partir de dicho momento. Las operaciones se entenderán realizadas según los criterios del artículo 75 de la Ley 37/1992 de IVA. Toda factura o documento equivalente deberá ser remitida a su destinatario en el mismo momento de su expedición, o bien cuando el destinatario sea empresario, en los 30 día siguientes.

Artículo 2.4: A efectos de este real decreto las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del IVA.

2.1.2. *Reintegro de las compensaciones*

Ley 37/1992:

Artículo 131: El reintegro de las compensaciones se efectuará por el adquirente de los bienes.

Real Decreto 1624/1992 que aprueba el Reglamento del IVA:

Artículo 48.2: El reintegro de las compensaciones a efectuar por parte del adquirente de los bienes se realizará en el momento de la entrega de tales bienes, cualquiera que sea el día fijado para el pago del precio que les sirve de base. El reintegro se efectuará mediante un recibo que el adquirente deberá expedir por duplicado y que deberá ser firmado por el transmitente, al cual se entregará copia del mismo. «No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio y en proporción a ellos».

2.1.3. Deducción del impuesto soportado

Ley 37/1992:

Artículo 97: Uno: Solamente se podrá ejercitar el derecho a la deducción cuando se esté en posesión de la factura o documento justificativo, que cumplan los requisitos reglamentarios. Dos: Los documentos que no cumplan todos y cada uno de los requisitos reglamentarios no justificarán el derecho a la deducción.

Artículo 98.uno: El derecho a la deducción nace en el momento del devengo de las entregas: año n.

Artículo 99.tres: El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo en que el titular haya soportado la repercusión o en las siguientes siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde el momento del devengo (momento de la entrega: año n).

Artículo 99.cuatro: Se entenderán soportadas las cuotas deducibles en el momento en que se reciba la correspondiente factura.

Artículo 100: El derecho a la deducción caduca cuando no se hubiere ejercitado en los plazos previstos en el artículo 99.

Artículo 134.tres: Para ejercitar el derecho a deducir las compensaciones, el adquirente deberá estar en posesión del recibo emitido por él mismo en la forma y requisitos establecidos en el artículo 49 del reglamento.

Real Decreto 2402/1985 (Decreto de facturas):

Artículo 8 bis, apartados 2 y 3: Los sujetos que deban efectuar el reintegro de las compensaciones deberán emitir un recibo equivalente a la factura con los datos y requisitos del artículo 49 del RIVA. Lo dispuesto en este real decreto con respecto a las facturas será igualmente exigible en relación con los recibos.

2.2. Análisis y conclusiones

El recibo debe emitirse en el momento del devengo o en los 30 días posteriores a este devengo. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo. La deducción de las cuotas repercutidas se puede hacer en cuatro años. El reintegro de las compensaciones ha de hacerse en el momento de la entrega de los bienes, aunque el pago efectivo se puede convenir se haga en otro momento posterior.

Las conclusiones provisionales serían en principio las siguientes:

- 1.^a Que el modo de facturación de las cooperativas puede suponer un diferimiento en el ingreso del IVA en la medida en que las cuotas soportadas por la emisión de los recibos sean mayores que las que corresponderían al IVA repercutido por la cooperativa.
- 2.^a Que los recibos emitidos en los años n+1 o n+2, son recibos emitidos irregularmente y sin los requisitos temporales que exige la Ley 37/1992, el RIVA y el Real Decreto 2402/1985. Solamente las rectificativas pueden emitirse fuera de esos plazos.
- 3.^a Que pudiera haberse perdido el derecho a repercutir y por lo tanto no habría obligación de soportar tal repercusión. No se admitiría la deducibilidad de las cuotas soportadas en el año n+1 y en los sucesivos procedentes de operaciones devengadas en el año n.
- 4.^a Que no se ha cumplido con el deber de reintegrar las compensaciones en el momento del devengo cualquiera que sea el día fijado para el pago efectivo.
- 5.^a Que no procede calificar de anticipo o pagos anticipados los que las cooperativas vienen haciendo a los socios por la uva ya entregada y hasta el momento en que liquida la cosecha. El hecho imponible ya ha tenido lugar, el impuesto se ha devengado y, por tanto, tales pagos no son sino pagos aplazados y no anticipados. En consecuencia, no devengan un IVA que ya debiera haberse devengado en el momento de la entrega.

No obstante, haber llegado a la conclusión provisional (formal y literal) de que no debiera admitirse la deducibilidad de las cuotas soportadas en los años n+1 y siguientes, es preciso analizar materialmente el problema para perfilar la solución a adoptar. Si así lo hacemos, veremos que:

- El Tesoro nunca se verá perjudicado dado que las cuotas correspondientes a los *inputs* del agricultor ya han sido ingresadas y, además, ingresadas sin deducción de cuotas soportadas, por lo que el efecto financiero es claramente favorable para la Hacienda pública. El régimen presume que el resultado de repercusión-deducción va a originar una cuota a devolver para el agricultor, que este SIEMPRE tendrá menos IVA repercutido que IVA soportado. En consecuencia, mientras que el obligado a efectuar la compensación no haga efectiva la misma y por ello se deduzca esa cuota pagada al agricultor, el Tesoro saldrá favorecido aunque solamente lo sea por el efecto financiero.
- En cuanto a la cooperativa, el retraso en el pago de las compensaciones también le resulta favorable financieramente y de forma clara, en tanto en cuanto que paga retrasadamente por unas entregas que ya se le hicieron y que ha venido utilizando en su proceso de producción.
- El agricultor pagó el IVA de sus *inputs* y no se va a resarcir de ello hasta tanto no se le compense. En resumidas cuentas, que solo el cooperativista resulta perjudicado por el diferimiento.

Sin embargo, no hemos de olvidar lo que ya dijimos para situar el problema: que la emisión del recibo por parte de la cooperativa (única obligada a tal emisión) tiene cuatro efectos. Supone de una parte, el ejercicio del derecho a repercutir por parte del agricultor (bien que mediante la interposición del destinatario de las entregas); a la vez, supone el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los *inputs* de tal cooperativista; supone también la devolución de las cuotas soportadas en exceso por tal cooperativista; y por último habilita para ejercitar el derecho a deducir las cuotas soportadas a la cooperativa.

¿Cómo afecta la normativa de IVA referida a los plazos de ejercicio de derechos a los cuatro efectos citados? La hipotética confusión puede venir causada por la redacción del segundo párrafo del artículo 48.2 del reglamento del impuesto que anteriormente hemos transcrito y que dice: «No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio correspondiente a los bienes o servicios de que se trate y en proporción a ellos».

Una interpretación literal y al mismo tiempo aislada del conjunto de la normativa sobre el particular podría llevarnos a concluir que ese acuerdo entre los interesados no tiene límites y que el reintegro de las compensaciones cabría hacerlo en cualquier momento. No es así, y no es así por varias razones, todas ellas de orden legislativo como ahora se explicitan:

- La interpretación estricta y literal del repetido artículo 48.2 del reglamento nos llevaría a concluir que solamente se puede acordar entre los interesados el momento del «reintegro de las compensaciones». En modo alguno el del devengo del tributo, ni el de la emisión de factura y repercusión y deducción de cuotas. Recordemos al respecto lo ya avanzado sobre la regulación prevista en el artículo 17 de la Ley 58/2003 General Tributaria en torno a los elementos de la obligación jurídico-tributaria: estos no podrán alterarse por actos o convenios entre particulares. Con ello, no cabría pactar absolutamente nada sobre la propia «compensación» como elemento tributario que es, sino únicamente sobre el momento de su pago. Este pago puede efectuarse bien en el momento del cobro total del precio o bien en el momento de su cobro parcial. No es necesario pagar todo en el momento del devengo de tal compensación, aunque resulta inexcusable, necesario y obligatorio legalmente devengar toda la compensación en tal momento como elemento tributario esencial que es del impuesto. Se devenga todo, se paga lo que se acuerde. No son conclusiones contradictorias aunque puedan parecerlo en un primer momento.
- El derecho a repercutir el IVA por parte del cooperativista caduca al año del devengo-entrega. Por tanto en cuanto que las cuotas no se hubieran repercutido en el plazo de un año, a través de la emisión del recibo por parte de la cooperativa, el derecho a repercutir (emisión del recibo) habrá caducado. El cooperativista no podrá ejercitar tal derecho, la cooperativa podrá emitir el recibo en la forma que desee, ahora bien, ni el agricultor puede TRIBUTARIAMENTE obtener la compensación, ni la cooperativa puede deducirse la misma, dado que, en este último caso, no tiene

obligación TRIBUTARIA alguna de soportarla. Y ello porque el derecho a repercutir ya no existe, ha caducado. La cantidad que, en concepto formal de compensación se repercute ahora por el cooperativista a la cooperativa, no es una magnitud tributaria, no es por tanto una cuota repercutida sino una recuperación mercantil de unos IVA soportados por el cooperativista que la cooperativa se presta a compensar, también mercantilmente. Ello obedece a una especie de acuerdo implícito inter partes según el cual la cooperativa pagará las compensaciones cuando pueda hacerlo. Entendiendo que la redacción del segundo párrafo del artículo 48.2 del reglamento del impuesto habilita para ello.

- El ejercicio del derecho a deducir las cuotas soportadas en sus *inputs* por parte del cooperativista se ejercita cuando se emite el recibo por la cooperativa. Este derecho tiene un plazo de ejercicio coincidente con el de prescripción por lo que ha de presumirse que si no ha transcurrido tal plazo desde que el cooperativista soportó aquellas cuotas, el derecho a deducirse de las mismas no ha prescrito. El problema surge porque la normativa no recoge presunción alguna sobre cuál ha de considerarse como fecha de recepción de *inputs*. Es más, tal y como están redactadas las normas, cabe concluir que el derecho a deducir por parte de los obligados sometidos al régimen especial de agricultura, no se ve afectado por tal plazo de prescripción más que de manera indirecta y a través de la regulación de los plazos de caducidad previstos para la emisión del recibo. En tanto en cuanto no se emita, simplemente no se ejercita el derecho a deducir. Y una vez emitido, tal derecho se ha ejercitado.
- El ejercicio del derecho a deducir la compensación por parte de la cooperativa tiene un plazo temporal coincidente con el de prescripción. Ahora bien, el recibo ha de emitirse en el plazo máximo de un año. Si así no se ha hecho, ha caducado el derecho a repercutir el IVA y por tanto la obligación de soportarlo. Los recibos emitidos fuera del plazo de un año carecen de fuerza TRIBUTARIA para obligar a soportar la cuota repercutida y si se soporta y se paga no podrá deducirse por parte de la cooperativa, por carecer de los requisitos necesarios para ello.
- Por último y por lo que atañe al preceptivo acuerdo entre los interesados que exige el segundo párrafo del artículo 48.2 del reglamento hay que considerar también que una interpretación literal y estricta de la norma reglamentaria nos llevaría a exigir que hubiera acuerdo individualizado entre todos y cada uno de los socios y la cooperativa. Recordemos que la norma dice que «No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el reintegro de las compensaciones podrá efectuarse, mediando acuerdo entre los interesados, en el momento del cobro total o parcial del precio y en proporción a ellos». ¿Quiénes son los interesados? Evidentemente todos y cada uno de los socios individualizadamente, por una parte, y la cooperativa, por otra. No podemos atribuir naturaleza de acuerdo entre los interesados a una decisión que unilateralmente bien toma el consejo rector, bien la asamblea, toda vez que tales acuerdos-decisiones lo son de una sola de las partes (cooperativa) y no del otro interesado en cada entrega de uva (agricultor-socio). O lo que es lo mismo, para cada

entrega, para cada hecho imponible, para cada reintegro de una compensación individual, ha de mediar acuerdo también individual, entre la cooperativa y el socio que hace tal entrega. No caben acuerdos globales unilaterales.

En conclusión: pasado un año desde el momento de la entrega no existe obligación de soportar el IVA repercutido en recibos emitidos por la cooperativa. El derecho a repercutir ha caducado y con ello la obligación de soportar y la posibilidad de deducir la cuota por parte de tales cooperativas. Estamos ante un supuesto de pura prelación normativa y de ninguna manera cabe interpretar y concluir que el artículo 48.2 del reglamento del impuesto supone la derogación implícita de las normas, estas legales, que regulan los plazos de repercusión, prescripción y devengo de los impuestos. Estos elementos esenciales del tributo que, como no podía ser de otra manera, tienen señalada reserva de ley en el artículo 8 de la Ley General Tributaria y amparados por la inexpugnabilidad frente a pactos privados que les confiere el artículo 17 de la misma ley.

3. CONCLUSIONES RESPECTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las consecuencias a aplicar tienen como base el artículo 14 del texto refundido (RDLeg. 4/2004) y más concretamente el principio de correlación de ingresos y gastos: las cooperativas estarían contabilizando gastos en periodos posteriores a su devengo.

En principio, solamente el artículo 19.3, 2.º párrafo del texto refundido pudiera impedir que se acepte esta forma de contabilización y deducibilidad fiscal, si «se derivase una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal» (principio de imagen fiel). Es una norma especial de naturaleza fiscal que admite esta excepción a la regla general de coincidencia resultado contable-base imponible. En consecuencia, habría que comprobar que no se produce esa tributación menor en cada ejercicio. Ello ocurriría solamente en el caso de que los gastos contabilizados en ejercicios posteriores y procedentes del año *n* fuesen superiores a los que efectivamente y según el principio de correlación de ingresos y gastos se hubiesen producido en el año *n*+2. Claro está que considerando todos los ejercicios en su conjunto ello no se produciría por el juego de las compensaciones, pero aislando uno a uno, puede suceder que en uno concreto se produzca esa menor tributación.

4. CONCLUSIONES RESPECTO DEL IRPF

Los cooperativistas (generalmente en régimen de módulos) imputan sus ingresos a medida que van percibiendo el precio correspondiente. Se produce un fraccionamiento de los ingresos en varios años y se conculca el principio de devengo e imputación a los ejercicios en que tales ingresos han de considerarse devengados. No obstante este problema de los socios puede obviarse si los mismos se acogen al criterio de caja en sus ingresos y pagos. Bastaría que la cooperativa emitiese el recibo en el momento del devengo (momento de entrega de la uva) fijando para ello

un precio provisional «fundado» según el artículo 80.siete de la Ley 37/1992 de IVA. Este recibo no se pagaría hasta tanto la cooperativa disponga de la liquidez que procurará en su momento la venta del vino de la cosecha (recordemos que el pago se puede aplazar según el art. 48.2 si se conviene tal aplazamiento con los cooperativistas). Llegado el momento del pago, el socio cooperativista integraría su importe en su declaración de IRPF, en virtud del criterio de caja.

5. RECOMENDACIONES DE FUTURO. DIAGNOSIS

Si diseccionásemos minuciosamente el complejo mundo de las relaciones cooperativas agrarias-socios cooperativistas, seguro que llegábamos a encontrar elementos de hecho suficientes para concluir que lo que materialmente pudiera existir allí son un conjunto de relaciones económicas donde los socios-agricultores (pequeños agricultores mayormente) hacen entrega de su uva a un ente jurídico que en poco o en nada es distinto de ellos mismos. Ellos son la cooperativa y ellos son los socios. Ellos mismos se entregan a ellos mismos la uva para elaborar el vino y venderlo (sobre todo venderlo y cobrarlo). Implicados como están en esas tareas se acogen a la ficción jurídica de vender la uva a la cooperativa cuando lo que en muchos casos no es sino una entrega para su maquila, elaboración y venta del vino resultante. Es por ello que la referencia de toda la transacción en su conjunto es precisamente la «venta del vino». Materialmente se podría llegar a la conclusión de que la cooperativa no compra la uva sino que la maquila, elabora el vino y, por último, lo comercializa para luego dar cuenta de todo ello a quienes le encargaron tales servicios. Este sería pues el núcleo material de todo lo que acontece en las bodegas cooperativas.

¿Qué problemas se originan si atendiésemos a la realidad REAL, valga la redundancia? El primero y principal, la inaplicabilidad del régimen especial previsto en IVA para la agricultura. Así tenemos que para estar acogido al régimen especial de la agricultura, previsto en los artículos 124 y siguientes de la Ley 37/1992 de IVA, es preciso que los agricultores no elaboren la uva para venta posterior del vino, ni por sí ni por medio de terceros. Han de vender la materia prima directamente (art. 126 de la Ley 37/1992 en relación con los arts. 45 y 46 del reglamento). Materialmente, puede ser que lo que los cooperativistas estén haciendo sea encargar la maquila y venta de su uva como vino, pero resultaría que venderían ellos mismos y quedarían excluidos del régimen especial. Los servicios de maquila, depósito y comercialización debieran facturarse por la cooperativa directamente a cada socio al mismo tiempo que se acreditase el precio de venta de su vino. La consecuencia sería que muchos quedarían fuera de régimen especial al no vender uva sino vino. Aún así, en nuestra opinión, esta alternativa respondería de una forma mucho más ajustada a la realidad MERCANTIL de las operaciones que tienen lugar entre socio y cooperativa. Al menos y desde un punto de vista mercantil, los problemas para los socios se reducirían apreciablemente porque:

- La uva se entregaría a la cooperativa para que esta elaborase vino o, en su caso, la vendiese como tal uva a terceros en nombre propio y por cuenta del socio que la entregó. Tanto la uva como el mosto y vino seguirían siendo propiedad del socio,

sin perjuicio que sobre el mosto y vino subsiguiente se crease de facto una propiedad común de todos los socios si, como es normal, toda la uva se elaborase sin individualizar la de cada socio y todo el vino se criase, depositase y vendiese en las mismas condiciones (connixtio civil).

- La cooperativa prestaría los servicios de maquila, crianza y depósito para, por último, proceder a su venta, por supuesto en nombre propio y por cuenta del socio, toda vez que, si lo hace en nombre y por cuenta propia, sería necesario que previamente la hubiese adquirido a aquel.
- Llevada a cabo la venta del vino, la cooperativa liquidaría a cada socio la venta de su vino, descontando el importe de los servicios que ha prestado. En este momento se producirían dos hechos imposables a efectos de IVA: 1. La entrega del vino al tercero que lo ha adquirido a la cooperativa con la consiguiente repercusión del impuesto indirecto; 2. La prestación del servicio complejo de elaboración, crianza y venta del vino, prestado por la cooperativa a los cooperativista.
- Por último y con objeto de paliar la pérdida del régimen especial de la agricultura para los socios, la cooperativa podría facilitarles el cumplimiento de las obligaciones de liquidación del IVA, asumiendo el control de sus IVA soportados conociendo como conoce el de sus IVA repercutidos. Aunque en nuestra opinión sería mucho más plausible una reforma puntual del régimen especial de la agricultura a fin de que los cooperativistas fuesen descargados de tales obligaciones formales y se les reintegrara una compensación determinada en el momento en que proceden a vender su vino a través de la cooperativa.

Siendo el de la pérdida del régimen especial de la agricultura un problema importante de orden tributario para los pequeños agricultores, no sería el mayor de los problemas con los que se enfrenta hoy en día el fenómeno cooperativo vitícola. La irrupción de grandes bodegas en el negocio del vino elaborado, las exigencias constantes de calidad e I+D que impone el mercado, los evidentes problemas de descapitalización y envejecimiento generacional que se dan en el sector, la precariedad y en muchos casos inexistencia absoluta de redes de distribución agresivas y consistentes, son algunos de los problemas que pueden llegar a finiquitar con la presencia de las cooperativas en el negocio del vino. Contando con un activo de un valor enorme como es el de acumular la mayor parte de las cepas viejas y los mejores terruños prefiloxéricos del sector no es infrecuente observar como cada día con más frecuencia la uva vieja, la uva singular y seleccionada se vende directamente y sin elaborar a las grandes bodegas, renunciando por ello al más consistente de los posibles valores añadidos que pudiera tener su actividad.

De persistir la actual crisis, el futuro para este tipo de entidades no se presenta muy halagüeño. Estas agrupaciones de personas unidas por vínculos la mayor de las veces poco consistentes mercantilmente, necesita de una profunda reforma en sus estructuras y en su régimen jurídico que las adapte al tiempo que vivimos. Se dan casos de algunas que se han reconvertido en sociedades anónimas o limitadas a fin de dar una respuesta más ágil y profesionalizada a los retos que plan-

tea el actual escenario de crisis global. Puede ser uno de los caminos a tomar, pero creemos que también como cooperativas profesionalizadas el futuro puede ser real y consistente. Para ello se necesita de una normativa que privilegie este tipo de fenómenos y los ampare bajo el paraguas de la distribución cooperativizada y profesionalizada. El elemento humano está altamente experimentado. El cooperativista sabe muy bien qué terruños tiene y qué viñas gozan de excelencia a la hora de la producción. A ese enorme capital de experiencia solo le hacen falta tres cosas: primero, que profesionales altamente cualificados del sector coordinen ese caudal dirigiendo y coordinando el fruto desde la viña y no solo en la bodega. Segundo, que gerentes conocedores de la distribución en un mercado mundial se incardinan en su organización. Y tercero, que la normativa actual se adapte a los nuevos tiempos protegiendo y abriendo la posibilidad a nuevas formas cooperativas donde el elemento empresarial sea la definitoria de esas actividades.

El sector hoy en día no admite cooperativas destinadas exclusivamente a dar salida excedentaria a vinos sin implantación. Eso ya pertenece al pasado.

Al respecto, se pueden consultar los principios del Anteproyecto de la Ley de Fomento de la Integración Cooperativa presentado en Consejo de Ministros el 19 de octubre de 2012 en la siguiente página web: http://lamoncloa.gob.es/ConsejodeMinistros/Referencias/_2012/refc20121019.htm#Cooperativa

LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA EN LAS OPERACIONES DE TRANSMISIÓN LUCRATIVA DE TERRENOS URBANOS

Juan Calvo Vérguez

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

EXTRACTO

El presente comentario tiene por objeto analizar la aplicación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en las principales operaciones de transmisión lucrativa de la propiedad de los terrenos urbanos en las que, en principio, podría plantearse la sujeción al citado impuesto. Con carácter general, tratándose de transmisiones mortis causa ha de admitirse su inclusión dentro del hecho imponible del impuesto, tanto si con motivo de las mismas se reciben bienes inmuebles de naturaleza urbana a título de heredero como de legatario. Sin embargo, dentro de las transmisiones lucrativas mortis causa podrían llegar a originarse situaciones en virtud de las cuales alguno de los herederos no llegue a adquirir la propiedad de los bienes inmuebles transmitidos o bien sean varios los instituidos como herederos sucesivos de los bienes inmuebles al amparo de una determinada disposición testamentaria.

Palabras clave: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), transmisión lucrativa, donación, transmisión hereditaria, comunidad hereditaria y plusvalía.

Fecha de entrada: 21-09-2012 / Fecha de aceptación: 12-11-2012 / Fecha de revisión: 15-11-2012

THE APPLICATION OF TAX INCREASE VALUE OF URBAN LAND IN PROFIT TRANSMISSIONS OF URBAN LANDS

Juan Calvo Vérguez

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

ABSTRACT

This paper is to analyze the application of Tax on the Increase in Value of Urban Land in major profit transmission operations of the ownership of urban lands in which, in principle, could be considered the application of that Tax. In general, in the case of death due transfers must be accepted for inclusion in the chargeable event, whether as a result of the same property are received urban nature by way of heir and legatee. But within profit death due transfers could reach situations arise whereby one of the heirs do not come to acquire ownership of the property to be conveyed or several successive heirs instituted as real property under a specific testamentary disposition.

Keywords: Tax on the Increase in Value of Urban Land (IIVTNU), profit transfer, donation, inheritance, hereditary community and capital gain.

Fecha de entrada: 21-09-2012 / Fecha de aceptación: 12-11-2012 / Fecha de revisión: 15-11-2012

Como es sobradamente conocido, uno de los pilares sobre los que se asienta la tributación de las plusvalías viene determinado por la exigencia de que las mismas deriven de la existencia de un acto traslativo del bien de que se trate a través del cual resulte posible poner de manifiesto el incremento de valor originado, quedando excluidas de tributación las denominadas «plusvalías latentes». En efecto, uno de los elementos constitutivos del hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) es el integrado por la transmisión de la propiedad de los terrenos urbanos o de los derechos reales de goce limitativos del dominio, o bien por la constitución de tales derechos reales.

Piénsese que para que se produzca el hecho imponible de este impuesto ha de existir un incremento de valor, el cual habrá de quedar puesto de manifiesto como consecuencia de una transmisión de la propiedad de los mismos.

Tal y como tuvo oportunidad de precisar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cantabria de 11 de febrero de 1997 (NFJ005423), nos hallamos ante un hecho imponible alternativo. Y es que, a pesar de que puedan llegar a concurrir simultáneamente, en un mismo acto, la transmisión de la nuda propiedad a un sujeto y la constitución de un derecho real de goce a favor de otro, el valor de este último no debe contemplarse a la hora de proceder a valorar el incremento de valor de aquella, ni viceversa.

Dispone concretamente el artículo 104.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (TRLRHL) la sujeción al IIVTNU de aquellos incrementos de valor que se pongan de manifiesto con motivo de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce limitativo del dominio sobre dichos terrenos. Así las cosas será necesario precisar en cada caso concreto si se produce o no una transmisión, teniendo bien presente que a estos efectos será válida tanto la transmisión *inter vivos* como la *mortis causa*.

¿Qué hemos de entender a este respecto por «transmisión»? Sencillamente, todo acto traslativo de la propiedad o de constitución o modificación de derechos reales de goce o disfrute que impliquen un cambio de titularidad en algunas de las facultades dominicales.

Resultará pues de aplicación la doctrina tradicional del título y el modo. Quiere decirse con ello que la compraventa de que se trate no quedará sujeta al impuesto como tal contrato (título), entendiéndose realizado el hecho imponible únicamente a raíz de la entrega del poder de

disposición del bien que deriva de la *traditio*¹. Ahora bien, con independencia de lo anterior, no puede negarse que el concepto de transmisión al que se refiere el artículo 104.1 del TRLRHL resulta más amplio que el comúnmente llamado «concepto civilista de transmisión», pudiendo englobar supuestos de cambio de titularidad en los bienes que, en puridad civil, no serían considerados como transmisiones pero que, de facto, originan el traspaso de facultades dominicales².

En líneas generales existiendo escritura pública se habrá producido la tradición, tal y como tuvo oportunidad de precisar el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 21 de junio de 1999 (NFJ048993). Ahora bien, pueden llegar a plantearse casos en los que lo anterior no suceda. Pensemos, por ejemplo, en un supuesto en el que un registrador de la propiedad decida no inmatricular una finca adquirida mediante compraventa al coincidir dicha finca con otra ya registrada perteneciente a distinto titular, de manera tal que la finca vendida no pertenezca al vendedor, no pudiendo este acreditar su titularidad. Pues bien, dada esta situación parece claro que el vendedor no ha podido transmitir la titularidad de la finca. Y, correlativamente, el comprador no habrá podido adquirirla.

Por otra parte, cabe la posibilidad de que, no habiendo sido elevado a instrumento público el contrato privado de compraventa, resulte posible probar la existencia de una efectiva entrega acudiendo a diversas actuaciones llevadas a cabo por el comprador a título de propietario³. De hecho, habiéndose reconocido por parte del ayuntamiento la realización de determinados actos de posesión sobre el terreno de que se trate dimanantes de las facultades dominicales ostentadas sobre el mismo, la principal cuestión que suele suscitarse a este respecto no es tanto la relativa a la existencia o no de transmisión en sí misma, como la referente a la fijación de la fecha de transmisión, al hilo del inicio del cómputo del plazo de prescripción.

¹ Téngase presente además a este respecto que una de las principales formas de adquisición de la propiedad de un inmueble la constituye la transmisión realizada a título oneroso mediante compraventa o, en su caso, una transmisión efectuada a título lucrativo mediante donación o transmisión mortis causa. Pues bien, en ambos casos la plasmación mediante escritura pública del contrato realizado equivale a la tradición del bien de acuerdo con aquello que, en relación con el contrato de compraventa, establece el artículo 1.462 del Código Civil. Y es que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1.227 del citado Código (a cuyo tenor «La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, o desde la muerte de cualquiera que lo firmaron o desde el día en que se entregase a un funcionario por razón de su oficio»), el contrato privado, que produce efectos entre las partes, posibilita probar la existencia del título pero no del modo.

² En todo caso no creemos que esta amplitud del concepto de transmisión pueda ser interpretada de manera arbitraria. Así, por ejemplo, no deben ser consideradas como transmisiones, entre otras operaciones, la extinción del usufructo, los expedientes de dominio, la cesión de viviendas o parcelas a los socios por las cooperativas, la adjudicación de inmuebles por disolución de una comunidad de bienes, la reparcelación, etc.

³ En este sentido, la STS de 8 de mayo de 1997 (NFJ005406) tiene reconocidas actuaciones tales como el pago del Impuesto Municipal sobre Solares o la notificación del índice de valores. Por su parte, la Sentencia de este mismo Tribunal de 20 de marzo de 1997 (NFJ048998) admitió la eficacia de un documento privado sobre la base de que el ayuntamiento en cuestión había conocido la transmisión, habiendo procedido frente al nuevo titular a la concesión de la licencia de obras y al cobro de determinadas tasas. Y en la STSJ de Andalucía (Sevilla) de 24 de enero de 2000 (NFJ015391) se declaró que, si bien una compraventa llevada a cabo en documento privado no surtirá efectos frente a terceros hasta tanto la misma no se eleve a escritura pública, podrá entenderse consumado el devengo en el supuesto de que dicho documento privado resultase conocido por el sujeto pasivo.

De cualquier manera parece claro que la efectiva sujeción o no al impuesto habrá de determinarse a la luz del concreto negocio jurídico traslativo que se realice, debiendo precisarse si se ha producido o no la transmisión del inmueble.

A priori cualquier título resultará hábil de cara a determinar el nacimiento de la obligación de pago del impuesto. Ahora bien, ¿constituyen los títulos originarios de adquisición hechos generadores del devengo del impuesto? Desde nuestro punto de vista la respuesta a esta cuestión ha de ser afirmativa. Así, por ejemplo, tratándose de la usucapión, para que este *modus adquirendi* pueda llegar a desplegar toda su eficacia únicamente será necesario el concurso de los requisitos exigidos al efecto, al margen de que el pronunciamiento judicial que reconozca aquella actúe como elemento de verificación y de declaración *erga omnes* de sus presupuestos fáctico-jurídicos⁴.

De este modo, dada la amplitud que caracteriza al concepto de transmisión en el ámbito del Derecho Tributario entendida como traspaso de facultades dominicales, y teniendo en cuenta la inclusión en el artículo 104.1 del TRLRHL de la expresión «por cualquier título», parece razonable admitir tanto la usucapión como la accesión como modalidades de transmisión a efectos del IIVT-NU. Téngase presente, además, que en ambos supuestos se produce un incremento de valor del terreno, existiendo un sujeto pasivo que manifiesta la capacidad económica que este supone. No existiendo contraprestación alguna, cabría calificar la adquisición como lucrativa, siendo el adquirente el llamado a tributar⁵.

De conformidad con lo declarado por el TS en su Sentencia de 3 de noviembre de 2010 (NFJ040998) la transmisión de la propiedad mediante un contrato de compraventa se produce por esta (título) más la tradición (modo), pudiendo probarse dicha transmisión por cualquier medio admitido en derecho, entre ellos los documentos privados que, reconocidos legalmente, adquieren el mismo valor que la escritura pública entre los que lo hubieren suscrito y sus causahabientes, si bien respecto de terceros el artículo 1.227 del Código Civil dispone que «La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio».

Tradicionalmente la jurisprudencia civil ha mantenido que el citado artículo 1.227 del Código Civil constituye una presunción *iuris tantum* de que la fecha del documento privado es la que

⁴ Tal y como afirmó el TS en su Sentencia de 5 de noviembre de 1997 (NFJ048994), «La declaración judicial de usucapión tiene un carácter solo declarativo y no constituye ni hecho imponible del impuesto ni interrupción del periodo a efectos de fijar la fecha inicial del periodo de generación de la plusvalía».

⁵ En todo caso, de cara a someter a gravamen la adquisición originaria de la propiedad habrá que probar que dicha transmisión se ha producido de manera efectiva. En este sentido señaló la DGT en su contestación a Consulta de 22 de marzo de 2011 (NFC040884), a través de la cual se analizaba un supuesto de acción declarativa de dominio sobre un inmueble por usucapión, que la prescripción adquisitiva o usucapión se adquiere, no se transmite. Y, al no existir transmisión en la concreta operación planteada, concluye el citado centro directivo que no se cumple el requisito establecido en el artículo 104 del TRLRHL, no originándose en consecuencia el hecho imponible del impuesto, hallándose por ello dicha operación no sujeta al impuesto.

resulta de los hechos indicados, si bien admite prueba en contrario que, siendo suficiente, plena y convincente, puede demostrar que la fecha fue la que figura en el documento u otra distinta⁶. Téngase presente además que la consideración de lo dispuesto en el citado precepto como una verdadera presunción *iuris et de iure* y no como una ficción legal que trastoca la realidad imponiendo normativamente que la fecha del documento privado sea la de su presentación a un funcionario público por razón de su oficio, el de su inscripción en un Registro Público o el del fallecimiento de uno cualquiera de los otorgantes, representaba una excepcionalidad para admitir de acuerdo con el artículo 24.1 de la Constitución las presunciones *iuris et de iure* y las ficciones legales.

Concluyó pues el TS en la citada Sentencia de 3 de noviembre de 2010 que resulta posible la admisión de pruebas en contrario frente al envío que las normas tributarias especiales hacen al artículo 1.227 del Código Civil. En efecto, no cabe adoptar una interpretación que excluya otros medios de prueba, ya que lo realmente importante es determinar si la reinversión se produce dentro de los plazos establecidos, lo que deberá probarse, debiendo estarse, para determinar la fecha en que debe entenderse efectuada la reinversión, a las reglas sobre transmisión de la propiedad previstas en el Código Civil (arts. 609 y 1.095)⁷. Y es que el derecho a la prueba impide cualquier reducción que no venga impuesta de manera clara y tajante por la propia ley, de manera que las presunciones *iuris et de iure* y, con mayor razón, las *factio legis* deben quedar claramente establecidas en precepto legal que, de manera indubitada, excluya o prohíba la prueba en contrario. Así se encargó de precisarlo el propio TS, entre otras, en su Sentencia de 24 de junio de 2005 (NFJ021629).

Por su parte, el TSJ de la Comunidad Valenciana, mediante Sentencia de 30 de marzo de 2011 (NFJ043771), analizó la cuestión relativa al pago del impuesto a la luz de la transmisión de unos inmuebles en concepto de devolución de una subvención. Concretamente mediante escritura pública la sociedad apelante procedió a transmitir unos inmuebles de su propiedad en concepto de devolución de una subvención recibida y declarada improcedente por la Unión Europea. Para la parte apelante se trataba de una reestructuración financiera de una empresa en liquidación participada por el SEPI (Sociedad Estatal de Participaciones Industriales), una venta de activos que pretendía mejorar la situación de la empresa y cambiar el modelo financiero, dentro de un plan de liquidación ordenada, concurriendo los requisitos exigidos por el artículo 14.4 de la Ley 5/1996 de creación de determinadas entidades de derecho público, de conformidad con el cual

⁶ Así se pronunció el TS, entre otras, en su Sentencia de 24 de julio de 1999 (NFJ008163).

⁷ Es pues ajustado a Derecho la consideración como fecha de inicio para el cómputo de la prescripción de aquella que conste en un documento privado. Y es que, a pesar de que el artículo 1.227 del Código Civil establece que únicamente puede acreditarse la fecha de los documentos privados cuando concurra cualquiera de las circunstancias a las que se refiere dicho precepto (incorporación a un registro público, entrega a un funcionario o fallecimiento de alguno de los firmantes) el citado precepto no se opone a que se apruebe por cualquier medio de prueba admitido en Derecho que la fecha de transmisión de un inmueble sea la consignada en un documento privado, tratándose de una prueba eficaz *erga omnes* siempre que así se derive de los medios de prueba valorados en su conjunto. Recuérdese a este respecto que, ya en su Sentencia de 1 de febrero de 2001 (NFJ010358), el TS, a efectos de este impuesto, admitió como prueba de la transmisión de un terreno en la fecha del documento privado el acta de la Inspección de Hacienda levantada a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

«Todas las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos derivados, directa o indirectamente de la aplicación de esta ley e, incluso, las aportaciones de fondos o ampliaciones de capital, que se ejecuten en el futuro para la reestructuración financiera de las empresas participadas por la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales, estarán exentos de cualquier tributo estatal, autonómico o local, sin que proceda, en este último caso, la compensación a que se refiere el artículo 9.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales».

La parte apelada entendió que no se daba el requisito legal de que la causa de la transmisión fuese una reestructuración financiera, tratándose de un pago aislado de una deuda con el SEPI, sin que se aprecien las características propias de un plan financiero de reestructuración empresarial.

Para el Tribunal, examinando el citado artículo 14.4 de la Ley 5/1996, en la redacción del Real Decreto-Ley 15/1997, cabe concluir que la exención tributaria en el IIVTNU pretendida por la recurrente requiere tres requisitos: que exista una transmisión patrimonial; que se haga al SEPI por parte de una empresa participada por este; y que se trate de una reestructuración financiera de la empresa transmitente.

En el presente caso el Tribunal apreció que se daban los dos primeros requisitos exigidos, pero no concurría la circunstancia de que la transmisión se debiese a un plan de reestructuración financiera, extremo no acreditado por el sujeto pasivo que propugnó la exención, ya que se trataba de un pago puntual o singular de una deuda derivada de una improcedente subvención percibida, cuya devolución era preceptiva por exigirlo la Unión Europea, al margen de cualquier plan financiero de difícil comprensión en una empresa sin actividad, en liquidación, en la que no se daban las características propias de un plan o conjunto de medidas que permitiesen modificar el modelo financiero de la misma.

Como es sobradamente conocido, tienen la consideración de transmisiones lucrativas aquellas en las que un parte no recibe nada a cambio de su prestación. Esta clase de transmisiones pueden producirse de dos modos: *inter vivos*, tal y como sucede tratándose de una donación; y *mortis causa*, como sucede en los casos de sucesión hereditaria.

Tratándose de transmisiones *mortis causa* hemos de admitir su inclusión dentro del hecho imponible del IIVTNU, tanto si con motivo de las mismas se reciben bienes inmuebles de naturaleza urbana a título de heredero como de legatario, originándose el devengo del impuesto en el instante del fallecimiento del causante.

Ahora bien, dentro de las transmisiones lucrativas *mortis causa* pueden llegar a originarse situaciones en virtud de las cuales alguno de los herederos no llegue a adquirir la propiedad de los bienes inmuebles transmitidos. E igualmente cabe la posibilidad de que, al amparo de una determinada disposición testamentaria, sean varios los instituidos como herederos sucesivos de los bienes inmuebles⁸.

⁸ Así, por ejemplo, tratándose de una sustitución hereditaria vulgar, la transmisión se produciría entre el sustituyente y el sustituido. Y, a los efectos del impuesto, siempre se producirá una sola transmisión, la del testador al heredero

Una situación peculiar se origina en las llamadas «sustituciones fideicomisarias», donde las transmisiones sucesivas se producen con una limitación de las facultades del adquirente, que no adquiere la plena disposición de los bienes hasta que no se llega al último fiduciario. En efecto, dentro de estas sustituciones fideicomisarias tienen lugar varios llamamientos sucesivos, si bien en los de carácter intermedio los herederos adquieren con la limitación de conservar y transmitir los bienes a los siguientes, siendo el último heredero fideicomisario el que adquiere en plenitud, esto es, sin limitaciones⁹.

Con carácter general en estas operaciones la ley fiscal grava a los adquirentes intermedios como usufructuarios y al último de ellos por el pleno dominio, salvo que aquellos tuviesen facultades de disposición. Así las cosas en estos casos se producirá la sujeción al IIVTNU, pero de acuerdo con el derecho que adquiera cada uno de ellos. A efectos del citado impuesto existe una primera transmisión del causante o fideicomitente al heredero instituido en primer lugar, produciéndose posteriormente una ulterior transmisión, forzada por las disposiciones testamentarias, a favor del fideicomisario.

No se trata pues de una sola transmisión, a diferencia de lo que sucede en el caso de la sustitución vulgar, sino de dos, si bien con carácter sucesivo y no simultáneo, no siendo exigibles simultáneamente en concepto del impuesto.

Por lo que a la reserva troncal y a la reserva ordinaria se refiere, cabe considerar la existencia de dos transmisiones distintas y sucesivas en el tiempo, siendo necesario precisar el derecho que adquiere cada uno de ellos, al tratarse de dos supuestos equiparables a la adquisición de un derecho real sobre el bien inmueble.

A juicio de CASANA MERINO¹⁰ en ambas modalidades de reserva nos hallamos ante un derecho eventual, adquiriendo por su parte el reservista un derecho pleno, si bien sujeto a condición, en el instante del fallecimiento del causante, debiendo tributarse por tanto en ese preciso instante como adquirente de un derecho de propiedad. Y si, con posterioridad al fallecimiento del reservista, los reservatarios adquiriesen la titularidad plena, habría que estimar cumplida la condición, surgiendo entonces la obligación de tributar por la transmisión del derecho de usufructo del reservista y por la consolidación del derecho eventual sobre la nuda propiedad.

o bien al sustituto. Tal y como tuvo oportunidad de precisar ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L., *Derecho de Sucesiones*, tomo I, Bosch, Barcelona, 1995, pág. 458, «La sustitución vulgar es la disposición testamentaria en virtud de la cual el testador nombra un segundo o ulterior heredero para el caso o previsión de que el anterior heredero instituido no llegue efectivamente a serlo por no poder o no querer». Y en la llamada sustitución pupilar o en la ejemplar tendrán lugar dos transmisiones siempre y cuando el sustituido sobreviva al sustituyente. En definitiva, dadas estas operaciones habrá que aplicar las normas civiles al objeto de precisar cuántas transmisiones se han producido.

⁹ En palabras de ROCA-SASTRE MUNCUNILL, L., *Derecho de Sucesiones*, ob. cit., pág. 458, «Puede definirse la sustitución fideicomisaria diciendo que representa la institución o llamamiento de un posterior heredero (fideicomisario) para que entre en la herencia después del primero o anterior heredero instituido».

¹⁰ CASANA MERINO, F., *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 61.

Una argumentación distinta es expuesta por QUESADA SANTIUSTRE para quien, siendo el reservista el titular del derecho de usufructo, carece de razón de ser que se le someta a gravamen por la adquisición de la plena propiedad en el momento del fallecimiento del causante; dada esta situación estima la citada autora que «si falleciesen todos los reservatarios o renunciases a su derecho, se liquidaría al reservista por la adquisición de la nuda propiedad»¹¹.

Por nuestra parte, estimamos que habrá de tributarse únicamente por el derecho adquirido, que constituye un derecho equiparable al usufructo, careciéndose de poder de libre disposición sobre los bienes transmitidos.

A través de su Resolución de 27 de octubre de 2010 (NFC039538) analizó la Dirección General de Tributos (DGT) el régimen tributario aplicable en los supuestos de constitución de un derecho real de usufructo temporal a favor de una fundación. De conformidad con lo declarado por el citado centro directivo el hecho imponible del IIVTNU se produce por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana por cualquier título, ya sea oneroso o lucrativo, derivado de cualquier tipo de acto o contrato que suponga la transmisión del dominio (incluidas las ejecuciones forzosas de los bienes) o bien por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1 a) del TRLRHL, es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente, en el caso de transmisión de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003 que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

En el concreto supuesto analizado por la DGT se trataba de la constitución de un derecho real de usufructo temporal a título lucrativo sobre un bien inmueble urbano, por lo que estaría sujeto al IIVTNU el incremento de valor que experimentase el terreno urbano y que se pudiese de manifiesto con ocasión de la constitución del derecho real de goce limitativo del dominio. El sujeto pasivo, dado que la operación se realizó a título gratuito o lucrativo, sería la entidad a cuyo favor se constituye el derecho real de usufructo temporal. No obstante, siendo el sujeto pasivo del impuesto una entidad a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, habría que atender a lo dispuesto en el artículo 15.3 de dicha Ley 49/2002, de conformidad con el cual «Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos».

Y, en el supuesto de que no resultara de aplicación dicho régimen fiscal especial, la entidad a cuyo favor se constituyese el usufructo temporal debería tributar por el IIVTNU. La base im-

¹¹ QUESADA SANTIUSTRE, F., *El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Bayer Hermanos, Barcelona, 2001, pág. 54.

ponible del impuesto se calcularía de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del TRLRHL que, para el caso de la constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, establece en la letra b) del apartado 2 que el valor del terreno en el momento del devengo será: «b) En la constitución y transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del valor definido en el párrafo a) anterior que represente, respecto de aquel, el valor de los referidos derechos calculado mediante la aplicación de las normas fijadas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».

¿Qué consecuencias tributarias podrían llegar a plantearse dentro del IIVTNU produciéndose la asignación del usufructo a los herederos condicionales? Mediante Sentencia de 4 de febrero de 2010 (NFJ038442) analizó el TSJ de Madrid una operación consistente en la transmisión efectuada por los causahabientes del pleno dominio de una finca a un tercero, si bien en la autoliquidación del impuesto lo hicieron cada uno de ellos solo por el 10% de la propiedad que les correspondía. Ante ello el ayuntamiento giró una liquidación individual a aquellos por el 20,95% del dominio, comprensivo del 10% del pleno dominio más el porcentaje que correspondía sobre la nuda propiedad del 60%.

Pues bien de conformidad con lo declarado por el Tribunal resultaba absolutamente necesario entrar a decidir, a efectos tributarios, a quién debía asignarse la nuda propiedad del 60% usufructuado, ya que dicha nuda propiedad había sido transmitida en unión del resto de los derechos que recaían sobre el inmueble. Y, a tal efecto, concluyó el Tribunal que el criterio adoptado por el ayuntamiento consistente en atribuirle a los herederos condicionales resultaba plenamente adecuado, más aún a causa de lo probable del cumplimiento de la condición que los convertiría en plenos propietarios, eventualidad que apreció el auto del Juzgado de lo Civil para autorizar la enajenación de la finca.

Por otro lado, y tal y como se encargó de precisar el TSJ de Aragón en su Sentencia de 20 de junio de 2011 (NFJ044727), produciéndose una adquisición de inmuebles por herencia en concepto de heredero fiduciario, ha de efectuarse una diferenciación entre la sustitución fideicomisaria ordinaria y la sustitución fideicomisaria de residuo. Y, de cara a la aplicación del principio de capacidad económica y a efectos de la tributación por el impuesto, estima el Tribunal procedente la calificación de la adquisición en concepto de usufructo y no de plena propiedad.

Menores problemas se plantean en los supuestos de renuncia o imposibilidad de adquirir por parte del instituido heredero en primer lugar. Tal y como establece el artículo 1.000 del Código Civil, en los supuestos de renuncia habrá que diferenciar entre aquella que realice el heredero a beneficio de uno o más de sus coherederos o por precio a favor de todos ellos indistintamente (que presupone la aceptación de la herencia), de aquella otra que tenga lugar de forma gratuita, acreciendo la porción renunciada a los coherederos a cuyo favor se efectúe la renuncia (supuestos de repudiación)¹².

¹² Recuérdese a este respecto que es el artículo 981 del Código Civil el encargado de regular la figura del derecho de acrecer en las sucesiones legítimas para el caso de repudiación de la herencia, siendo requisito necesario para el ejercicio del citado derecho que varios herederos sean llamados a una misma herencia o a una misma porción de ella sin especial designación de partes; en consecuencia este supuesto quedaría excluido en aquellos casos en los que no exista

A priori solo se origina una transmisión mortis causa a favor de quien se convierte en heredero por renuncia o imposibilidad de adquirir del instituido heredero en primer lugar. Ahora bien, teniendo lugar la aceptación por el renunciante de la herencia se originarán dos transmisiones; y en los supuestos de repudiación existirá una única transmisión hereditaria sometida a gravamen. Así las cosas existirían dos transmisiones, si bien en este caso, y siempre que entre la aceptación y posterior renuncia no transcurra más de un año (piénsese que, en la mayoría de los supuestos, serán simultáneas), solo quedaría sometida a gravamen una de ellas por aplicación de lo establecido en la regla tercera del artículo 107.4 del TRLRHL, que obliga a excluir fracciones de año a la hora de calcular el periodo de generación de incremento de valor¹³.

Por otra parte, habiéndose producido la aceptación de la herencia de manera pura y simple, el heredero habrá aceptado tanto los bienes y derechos como las deudas. De este modo se producirá una transmisión lucrativa para el heredero al que se adjudique el terreno o terrenos incluidos en la herencia. Ahora bien a pesar de que, existiendo un solo heredero, no se plantean problemas específicos más allá de la valoración de tales bienes, en aquellos supuestos en los que son varios los herederos la situación podría resultar más conflictiva.

Pensemos, por ejemplo, en el caso de una partición hereditaria con adjudicación de un bien inmueble a uno de los herederos que hubiese abonado en metálico a los restantes herederos la parte que les correspondiese. ¿Cabría la posibilidad de aludir en el presente caso a la existencia de una transmisión íter vivos determinante del devengo del impuesto? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Lo que tendría lugar sería una partición hereditaria que solo especifica e individualiza las cuotas de cada heredero. En consecuencia, existiría una única transmisión mortis causa con motivo del fallecimiento del causante que determinaría la exigencia del impuesto.

Una interpretación similar podría adoptarse en aquellos supuestos en los que lo que se origina es un exceso de adjudicación a favor de alguno de los herederos, o en los que se produce una disolución de comunidades de propietarios ya que, en definitiva, no se trata sino de la con-

una «vocación» solidaria a la herencia como sucede, por ejemplo, cuando concurren a la sucesión los hijos y el cónyuge, no abarcando el derecho del viudo o viuda a la herencia los mismos bienes y derechos que los hijos, impidiéndose así que la renuncia del usufructo pueda entenderse como un acrecimiento del derecho de los de los demás herederos que sí hubiesen aceptado la herencia, salvo que todos ellos sucedan a título de usufructuarios sobre los mismos bienes, tal y como dispone el artículo 987 del Código Civil.

¹³ No debe confundirse en ningún caso la repudiación o renuncia de la herencia con la renuncia de derechos: de acuerdo con la primera figura la persona rechaza su condición de heredero y no concurre a la herencia, mientras que en la segunda el instituido heredero ha aceptado esta condición pero renuncia a la titularidad de los bienes que le correspondería por ello, operándose la renuncia en favor de otras personas, sean o no también herederos. Por otra parte ha de subrayarse que el acto de repudiación se retrotrae a la fecha del fallecimiento, no adquiriendo el repudiante su condición de heredero ni pudiendo disponer de este derecho. Véase a este respecto la STSJ de Andalucía (Granada) de 22 de septiembre de 2003 (NFJ015684), en la que se declara que «(...) La viuda concurrió a la herencia de su esposo y una vez aceptado su derecho a suceder en el usufructo del tercio de la herencia destinado a mejora (artículo 834 del Código Civil), dispuso de este derecho renunciándolo a favor de sus hijos de forma gratuita, por lo que esta fórmula no deja de ser un acto de disposición a título gratuito».

creción del derecho que asiste a los copropietarios de manera que, produciéndose un exceso de adjudicación, el mismo será debido a la indivisibilidad de los bienes.

Tal y como tuvo oportunidad de precisar el TS en su Sentencia de 19 de diciembre de 1998¹⁴, «(...) Los denominados excesos de adjudicación al realizar la partición de y la herencia no suponen una transmisión sometida a tributo, pues para ello sería preciso que supusieran la transmisión de los coherederos al adjudicatario de la propiedad del bien objeto de la adjudicación, construcción insostenible en el caso de autos, en el que el pretendido exceso de adjudicación en base al cual se pretende imponer el tributo no es tal, ya que tenía la contrapartida de la compensación dineraria, y no puede significar transmisión alguna mediante la cual se manifestara ningún incremento de valor (...) La doctrina legal que pretende la parte recurrente, relativa a que se tenga por tal la de que los excesos de adjudicación que surjan como consecuencia de la disolución de una comunidad de bienes en la que se adjudica la totalidad del bien o bienes que la forman, a uno de los condueños, constituye verdadera transmisión dándose con ello uno de los presupuestos del artículo 105.1 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales no es cierta en el caso de las comunidades hereditarias, por lo que debe desestimarse el recurso».¹⁵

Idéntico criterio podría adoptarse, además, respecto de cualquier otra operación que, con motivo de la partición de la herencia, se produjese entre los herederos, si bien cabría aludir a la existencia de determinadas peculiaridades en los casos de simultaneidad de transmisiones con la constitución de derechos reales de goce como sucede, por ejemplo, en los supuestos de constitución del usufructo del cónyuge viudo.

Repárese no obstante en el hecho de que el TS, en la citada Sentencia de 19 de diciembre de 1998, estaba aludiendo a las comunidades hereditarias, que presentan un régimen jurídico diferente al de las comunidades de bienes constituidas por actos ínter vivos. Así lo pone de relieve el propio Tribunal al precisar que «(...) Estimamos que la doctrina de la Sentencia de 18 de junio de 1994, no puede ser trasladada sin más al supuesto que nos ocupa, debido al diferente origen de la situación de proindiviso, que viene determinada por la ley en el supuesto de las sucesiones hereditarias y por la voluntad de los copartícipes en el de la comunidad voluntaria de bienes, diferencia que repercute sensiblemente en el distinto régimen jurídico de una y otra, reguladas en títulos distintos del Código Civil y que traduce por ejemplo en el hecho de la transmisión de la posesión a los herederos desde el fallecimiento del causante (art. 440 del CC) y la naturaleza esencialmente divisible de la comunidad hereditaria, en tanto que en la comunidad voluntaria de bienes no hay tal transmisión de la posesión, y por otra parte puede pactarse mantener la indivisión por un plazo de tiempo que no exceda de 10 años (art. 400)».

¹⁴ La presente sentencia fue dictada con ocasión de la extinción de un condominio sobre un inmueble derivado de una herencia, produciéndose la adjudicación del inmueble a uno de los herederos y compensación económica al resto.

¹⁵ En un sentido contrario se pronunció, sin embargo, el TSJ de Canarias en su Sentencia de 28 de septiembre de 1998, al declarar sometida a gravamen la extinción de un condominio solo cuando existe exceso de adjudicación.

Analicemos a continuación la situación que se plantea en el caso concreto de los legados. Con carácter general nos hallamos ante una transmisión específica efectuada a favor de una persona que, en el supuesto de que recibiese un terreno urbano, será objeto de gravamen por este impuesto, no alterándose además dicha circunstancia por el hecho de que el legatario sea o no heredero. Esta es una cuestión que habrá de quedar resuelta por la ley sucesoria, siendo únicamente relevante a efectos del IIVTNU que exista una transmisión lucrativa.

¿Y qué sucede en los supuestos de aceptación a beneficio de inventario? Desde nuestro punto de vista también en el presente caso se trata de suceder en la titularidad de los bienes y derechos, si bien en el presente caso una vez deducidas las cargas y deudas de la herencia antes de que se produzca la sucesión. Así las cosas, tanto en aquellos supuestos en los que termine adjudicándose al heredero un terreno urbano como en aquellos otros en los que, en uso de las facultades concedidas por los artículos 1.020¹⁶ y 1.030¹⁷ del Código Civil al heredero, al juez que conozca de la sucesión hereditaria o, en su caso, al administrador de la herencia yacente, se produzca la venta a un tercero, estaremos en presencia de una transmisión onerosa mortis causa igualmente sujeta al Impuesto independiente de aquella que pueda producirse entre los herederos.

Asimismo constituyen transmisiones lucrativas las producidas con motivo de cualquier tipo de donación, a excepción de aquellas en las que se imponga la obligación de pagar las deudas del donante, en cuyo caso, y con independencia de su calificación civil, podría estimarse la existencia de una transmisión onerosa excepto, lógicamente si la carga que se impusiera al donatario careciese de contenido pecuniario. En todo caso parece claro que nos hallamos en presencia de transmisiones susceptibles de quedar sometidas a gravamen.

Habiéndose producido una donación entre cónyuges cabe la posibilidad de que nos hallemos en presencia de un supuesto de no sujeción. Ahora bien ello no obsta para que cualquier transmisión efectuada entre cónyuges (ya sea onerosa o lucrativa) no amparada por los distintos supuestos de no sujeción, estará plenamente sujeta al IIVTNU¹⁸.

En el caso de las llamadas dotaciones fundacionales reguladas en la Ley 50/2002 que, como es sabido, representan una modalidad de transmisión lucrativa (ya sea en dinero o en bienes) sufi-

¹⁶ Dispone concretamente este artículo 1.020 del Código Civil que «En todo caso el Juez podrá proveer, a instancia de parte interesada, durante la formación del inventario y hasta la aceptación de la herencia, a la administración y custodia de los bienes hereditarios con arreglo a lo que se prescriba para el juicio de testamentaria en la Ley de Enjuiciamiento civil».

¹⁷ De conformidad con lo establecido en este artículo 1.030 del Código Civil, «Cuando para el pago de los créditos y legados sea necesaria la venta de bienes hereditarios, se realizará esta en la forma establecida en la Ley de Enjuiciamiento Civil respecto a los abintestatos y testamentarias, salvo si todos los herederos, acreedores y legatarios acordasen otra cosa».

¹⁸ Y, tratándose de las llamadas donaciones por razón de matrimonio producidas con anterioridad al mismo, siendo el donante uno de los cónyuges, cabría igualmente la posibilidad de calificar la operación a efectos del impuesto como un supuesto de no sujeción ya que, en realidad, el artículo 104.3 del TRLRHL se refiere únicamente a la aportación efectuada a la sociedad conyugal, sin importar cuándo se produzca esta.

ciente para el cumplimiento de los fines de las fundaciones, adquiriendo asimismo la consideración de requisito de constitución de estas, su realización podrá producirse en virtud de disposición testamentaria o mediante un acto ínter vivos, produciéndose en ambos casos una transmisión sujeta a gravamen de carácter lucrativo. Y ello con independencia de que pueda entrar en juego la exención establecida en el artículo 105.2 c) del TRLRHL o, en su caso, la regulada en el artículo 15.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

A este respecto mediante Resolución de 24 de febrero de 2011 analizó el Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid un supuesto en el que tuvo lugar la formalización de una escritura pública de constitución de una fundación en julio de 2007 en virtud de la cual se dotaba a aquella con una aportación no dineraria de dos inmuebles, produciéndose la inscripción en el Registro de Fundaciones con posterioridad (en el mes de junio de 2008) y adquiriendo personalidad jurídica. Siendo necesaria la existencia de un patrimonio fundacional desde el instante en el que se otorga la escritura de constitución, este se atribuyó a la fundación en formación desde ese preciso instante y no desde la inscripción en el Registro.

De conformidad con lo señalado por el Tribunal debe entenderse cumplido el requisito relativo a la perfección de la donación desde el instante de aceptación del donatario (en cumplimiento de aquello que señala el Código Civil), instante este que, en la escritura, el patronato asume la realización de los actos necesarios para la conservación de los bienes previamente donados. Así las cosas, en el presente caso el devengo del impuesto tuvo lugar con ocasión de la escritura de constitución de la fundación, instante en el que se produjo la transmisión de las fincas aportadas en concepto de dotación fundacional.

Cabe plantearse finalmente si constituyen un supuesto de transmisión lucrativa susceptible de quedar sometido a gravamen por el IIVTNU las llamadas cesiones obligatorias y gratuitas de terrenos derivadas de normas urbanísticas. Así se encargó de reconocerlo el TS, entre otras, en su Sentencia de 6 de febrero de 1999 (NFJ007535), al declarar que se trata de transmisiones susceptibles de generar el gravamen pero de carácter lucrativo, adquiriendo la consideración de sujeto pasivo la propia Administración receptora de los terrenos y extinguiéndose por confusión la obligación tributaria que pudiera surgir si el sujeto pasivo fuese el ayuntamiento exaccionante¹⁹. A nuestro juicio, sin embargo, al carecer estas operaciones de incremento de valor, parece difícil que pueda existir sujeción al impuesto.

¹⁹ En esta misma línea puede consultarse la Sentencia del TSJ de Castilla y León de 7 de marzo de 2000.

NOVEDADES Y MEJORAS EN LA CONFIGURACIÓN DEL DELITO CONTABLE. RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS Y LA NECESIDAD DE ESTABLECER UN PROGRAMA DE PREVENCIÓN DEL DELITO

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Profesor de la Universidad Complutense de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Vicente CONDOR LÓPEZ, doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Carlos PUIG DE TRAVY y don Rafael CÁMARA RODRÍGUEZ-VALENZUELA.

EXTRACTO

La Ley Orgánica (LO) 5/2010, de 23 de junio de 2010, introdujo una serie de modificaciones sobre la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP) que han supuesto una gran repercusión sobre las personas jurídicas. El artículo 31 bis del CP (apoyado en el art. 66 bis CP) incorpora la responsabilidad frente a los delitos para las personas jurídicas, ampliando la responsabilidad más allá de los administradores. La nueva condición de las personas jurídicas abre una nueva reflexión sobre la actuación legislativa y jurisprudencial sobre algunos delitos, entre ellos el delito contable.

En este trabajo se analizan las consecuencias de la inclusión de la responsabilidad penal de las empresas sobre el delito contable, entre las que se encuentra la necesidad de establecer un programa de prevención del delito.

La importancia de la responsabilidad penal de las personas jurídicas se deriva de que en la actual crisis económica es fundamental avanzar en un efectivo control social en el ámbito contable, con influencia directa sobre la recaudación, e indirecta sobre la confianza en las empresas que conforman los mercados.

Palabras clave: contabilidad, delito contable, responsabilidad penal y non bis in ídem.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / Fecha de aceptación: 12-07-2012

NOVELTYS AND IMPROVEMENTS FOR CONFIGURATION ACCOUNTING CRIME. CRIMINAL RESPONSIBILITY OF LEGAL PERSONS AND NEED FOR A CRIME PREVENTION PROGRAM

Miguel Ángel Villacorta Hernández

Profesor de la Universidad Complutense de Madrid

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Vicente CONDOR LÓPEZ, doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Carlos PUIG DE TRAVY y don Rafael CÁMARA RODRÍGUEZ-VALENZUELA.

ABSTRACT

The Organic Law (LO) 5/2010, of 23 June 2010, introduced a number of changes on the LO 10/1995, of 23 November, the Penal Code that has caused a great impact on legal persons. The article 31 a Penal Code (supported in the art. 66 a Penal Code) incorporates responsibility for crimes against legal persons, extending beyond the responsibility of the administrators. The new status of a legal person opens a new reflection on the legislative and jurisprudential action on some crimes, including the accounting crime.

In this paper we analyze the impact of the inclusion of corporate criminal responsibility on accounting crime, among which is the need for a crime prevention program.

The importance of the penal responsibility of legal persons is derived from that in the current economic crisis it is essential to advance effective social control in the accounting field, with direct influence on the collection, and indirectly on trust in the companies that make the markets.

Keywords: accounting, accounting crime, penal responsibility and non bis in ídem.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / Fecha de aceptación: 12-07-2012

Sumario

1. Denominación y características del delito
 2. Elemento objetivo
 3. Sujeto activo del delito
 - 3.1. Autoría directa
 - 3.2. Autoría mediata sin ser representante
 - 3.3. Autoría mediata como representante
 4. Modalidades típicas
 - 4.1. Falta absoluta de contabilidad en régimen de estimación directa
 - 4.2. Llevar doble o más contabilidades
 - 4.3. Artificios contables
 5. Sujeto pasivo
 6. Concurso
 - 6.1. Concurso con las normas administrativas
 - 6.2. Relación con el delito de falsedad documental
 - 6.3. Relación con el delito de defraudación tributaria
 7. La responsabilidad penal de las empresas
 - 7.1. Materialización de la responsabilidad penal de la empresa en el CP
 - 7.2. Doble vía de imputación
 - 7.3. Análisis crítico
 8. Penas y atenuantes del delito contable
 9. Programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito
 10. Conclusiones
- Bibliografía

1. DENOMINACIÓN Y CARACTERÍSTICAS DEL DELITO

Esta figura delictiva está regulada en el artículo 310 del Código Penal vigente en la actualidad (CP), aprobado por la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, y modificado por la Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, y por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio.

Este delito es denominado de diversas formas, situación derivada de que el CP no utiliza terminología alguna. Las denominaciones doctrinales y jurisprudenciales más frecuentes son: infracciones contables (BAJO: 1978), obstruccionismo fiscal (MUÑOZ: 1985) (BUSTOS: 1991), incumplimiento de las obligaciones contables y de registro (BERMEJO: 1985) (MARTÍNEZ PÉREZ: 1982) (MARTÍNEZ PÉREZ: 1986), llevanza ilícita de contabilidad mercantil o fiscal (POLAINO: 1985), delito contable-tributario (PALAO, 1985: 251), fraudes tributarios de carácter contable (PÉREZ: 1986), fraudes contables (PÉREZ: 1986), infracciones contables (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 299), delito contable (ARROYO: 1987) (FERRÉ, 1988: 3) (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 7), grave incumplimiento de determinadas obligaciones contables (STS de 31 de octubre de 1992) (SAP Madrid de 8 de julio de 1999) y delito de fraudes contables (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 7).

Aunque la terminología más utilizada es delito contable, la más adecuada sería «delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco», porque indica el doble carácter contable-fiscal y, además, expresa que lo más representativo es que la actividad intenta producir fraude.

El delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco encierra múltiples problemas, sin duda originados por su carácter interdisciplinario.

Al definir el delito contable, el legislador pretende crear una estructura administrativa-penal preventiva del fraude fiscal. La unión del CP y de la Ley General Tributaria (LGT) produce un doble sistema de tutela de la Hacienda Pública frente al riesgo de lesión derivado de la falsedad en la contabilidad, por medio del sistema penal y del derecho administrativo sancionador de aplicación subsidiaria. El mero incumplimiento de deberes contables se concibe como infracción administrativa simple.

Para dos de sus supuestos el delito es de peligro en abstracto, y para todos ellos es un delito especial propio.

El delito es considerado jurisprudencialmente de peligro en abstracto, ya que no requiere que se haya producido un peligro real a la Hacienda Pública. Para la Jurisprudencia, lo característico del delito es la falta de cooperación y lealtad por parte del contribuyente: «se adelanta la barrera

protectora a la puesta en peligro del objeto jurídico» (SAP Burgos de 29 de marzo de 1999: Fundamento de Derecho Segundo); concretando más, «es una tipificación de riesgo y no de resultado, por cuanto el bien jurídico protegido es la seguridad del tráfico mercantil» (SAP Madrid de 8 de julio de 1999: Fundamento de Derecho Tercero). A pesar de las anteriores consideraciones jurisprudenciales, lo correcto es diferenciar entre los cuatro apartados del artículo 310 del CP. Realmente los supuestos a) y b) son delitos de peligro, pues ponen en peligro la posibilidad de que se cumpla la obligación tributaria; la consumación de ambos supuestos solo requiere el incumplimiento del deber de contabilidad que surge de la LGT, «independientemente de la posible comisión de un posterior delito fiscal» (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 363). Las conductas de los apartados c) y d), a diferencia de las anteriores, presentan la naturaleza de delitos de peligro concreto, con lo que son formas especiales de la tentativa del delito fiscal.

El delito es un delito especial propio (STS de 25 de septiembre de 1990) (STS de 24 de febrero de 1993) (STS de 14 de enero de 1994) (SAP de 23 de abril de 1993) (STS de 2 de mayo de 1996) (STS de 28 octubre de 1997) (STS de 21 de diciembre de 1999) (STS de 28 de marzo de 2001) porque su autoría se reserva a un sujeto activo con especial cualificación: «el que esté obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales» (primer párrafo art. 310 CP). Pero además en las diferentes modalidades típicas incluidas en los apartados a), b), c) y d) se infieren nuevas especificaciones en la cualidad del sujeto, lo que ha llevado a la doctrina a considerarlo como un delito «doblemente especial» (FERRÉ, 1988: 85) (APARICIO, 1994: 189) (SÁNCHEZ OSTIZ, 1997: 357) (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 14). Como se observa en el epígrafe siguiente, la especialidad es cuádruple.

2. ELEMENTO OBJETIVO

El cumplimiento del delito precisa un cuádruple requisito de carácter personal. El primer requisito es que la acción típica esté siempre referida a un sujeto obligado por la ley tributaria emitida por el Ministerio de Hacienda a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales. La Ley no puede ser solo mercantil, sino que es necesario que sea tributaria. Así, queda exceptuada «la obligación general del Código de Comercio si no se remiten a leyes tributarias» (FERRÉ, 1988: 121) (ROSSY, 1989: 172). Para el artículo 310 del CP, la obligación de llevanza contable debe tener su origen en una ley tributaria, concepto normativo que engloba las leyes, decretos leyes, decretos legislativos y leyes autonómicas. Queda fuera de este artículo, las obligaciones de llevar la contabilidad que nacen «de normas tributarias de rango inferior a la ley, tales como reglamentos» (FERRÉ, 1988: 121). La SAP Madrid de 27 de marzo de 1989 establece que el procesado incumplió la llevanza de la contabilidad según la Resolución de la Dirección General de Tributos de fecha 27 de marzo, «disposición que no se encuentra entre aquellas que constituyen fuente de derecho tributario», por lo que «deviene imposible su comisión dado que, en modo alguno, puede admitirse que dichas resoluciones puedan integrar la norma penal». Sin embargo, puede estar fundamentada en una Ley tributaria, pero desarrollada en un reglamento, como el IRPF, porque si fuese necesario que la norma jurídica que disponga tal obligación ostente rango de ley, «tanto en sentido formal

como material» (MARTÍNEZ PÉREZ, 1986: 362), «el artículo resultaría prácticamente inaplicable» (PÉREZ, 1986: 211) (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 361) dejando al precepto «prácticamente vacío de contenido y casi sin ámbito de aplicación» (PRATS, 2011: 1127). La ley tributaria crea la obligación de llevar la contabilidad, pero no determina la contabilidad mercantil que debe llevarse, por ser materia propia del derecho mercantil, ni fija los libros fiscales concretos que obligatoriamente deben ser empleados. Para ello se recurre a normas mercantiles y fiscales de distinta jerarquía, de forma que se determinen los límites concretos de la contabilidad mercantil o fiscal obligatoria.

El segundo requisito es que el hecho se haya realizado con la intención de evadir tributos. «La actuación del sujeto activo viene determinado por la intención de evasión del tributo» (PÉREZ, 1986: 225). Esto supone que cualquier alteración de los datos contables que no tenga la intención de defraudar impuestos, sino de ofrecer una imagen más favorable, puede producir un delito de falsedad documental pero nunca de delito contable.

El tercer requisito es que las actuaciones se produzcan con dolo, por no estar prevista la inculminación de las conductas culposas (cfr. art. 12 CP). El delito tipificado en el artículo 310 del CP tiene carácter doloso «en todas sus modalidades» (APARICIO y ÁLVAREZ, 2011: 17), porque «no regula la conducta culposa» (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 365). Esto es admitido por la mayoría de la doctrina, salvo excepciones como BOIX y MIRA (2000: 1536), para quienes el supuesto del artículo 310 a) del CP «no presenta la menor dificultad para aceptar la modalidad culposa». Sin embargo la modalidad culposa no está prevista, como puede observarse en la redacción de la norma donde se elimina el castigo por imprudencia al describir el comportamiento con el verbo «simular», el adjetivo «ficticia», y calificar el hecho de «falsedad». El soporte del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco lo constituyen actos formales que ofrecen la característica de poder servir de medios para la realización o «posibilización maliciosa de los delitos contra la Hacienda Pública, es decir, es la única forma posible de comisión de estos delitos, de defraudación, expresión que conlleva inseparablemente unida la idea de dolo» (SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000).

El cuarto requisito es que cumpla una de las cuatro condiciones «de carácter personal» (Circular de 16 de diciembre de 1986 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria) establecidas en el artículo 310 del CP:

- a) Incumpla absolutamente la obligación de llevanza de contabilidad en régimen de estimación directa de bases tributarias.
- b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa.
- c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas.
- d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias.

La consideración como delito de los supuestos de hecho, a que se refieren los párrafos c) y d) anteriores, requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.

«Se sanciona tanto la ausencia de contabilidad –incumplimiento absoluto– cuando los sujetos tributen en régimen de estimación directa para hallar el rendimiento de la actividad económica; como la llevanza de distintas contabilidades referidas a la misma actividad y ejercicio económico que oculten o simulen la verdadera situación de la empresa –en cuanto acto previo preparatorio del delito fiscal–; y la realización de anomalías contables tendentes a la ocultación de beneficios, siempre que vayan acompañados de la ausencia de declaraciones tributarias o de declaraciones confeccionadas con base en dichas anomalías, en tanto en cuanto la cuantía de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda de 240.000 euros» (STS de 4 de abril de 2011).

El artículo castiga su violación por medio de determinados comportamientos que pueden clasificarse en dos grupos distintos. Los dos primeros apartados son conductas constitutivas de delito. Los dos segundos son supuestos en los que la irregularidad contable debe ir unida a una conducta posterior y alcanzar una determinada importancia cuantitativa.

3. SUJETO ACTIVO DEL DELITO

3.1. AUTORÍA DIRECTA

La redacción del artículo 310 del CP configura el delito contable como un delito especial propio. Estos delitos se caracterizan porque la autoría directa se reserva a «un sujeto activo con especial cualificación» (STS de 28 de marzo de 2001). Este delito solamente puede ser realizado por sujetos determinados: una persona física que, obligada por la ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, realiza el tipo injusto requerido. Si el sujeto pasivo recae sobre una persona jurídica, será de aplicación el artículo 310 bis del CP, a cuyo tenor será considerado como autor quien actúe como administrador de hecho o de derecho de la persona jurídica o en nombre o representación (legal o voluntaria) de la misma.

Para ser considerado sujeto activo del delito es necesario el cumplimiento de un doble requisito. En primer lugar, es preciso que sean sujetos pasivos de una relación jurídico-tributaria de carácter formal: que las leyes propias de cada tributo establezcan la sujeción al cumplimiento de deberes contables. En segundo lugar, es necesario que sean sujetos pasivos de una relación jurídico-tributaria de carácter material: que tengan la cualidad de deudor tributario. Esta doble especialidad se concreta de forma diferente en los cuatro supuestos del artículo 310 del CP; en los supuestos recogidos en los apartados a), c) y d) la especialidad se refiere a la superposición de una relación jurídico-tributaria material (sujetos pasivos, generalmente contribuyentes) con

otra formal (obligados a la llevanza de libros); en el supuesto de la letra b) requiere la cualidad de empresario sumada a la obligación de llevanza de libros (relación formal).

Por lo tanto, dos sujetos deben ser excluidos de la autoría. En primer lugar, los empresarios que deben llevar la contabilidad en virtud exclusiva de la legislación mercantil. En segundo lugar, los sujetos pasivos de los tributos que no estén obligados a la llevanza de la contabilidad, bien por ser sujetos pasivos de un tributo que no obliga a llevar la contabilidad, bien por no reunir las condiciones que la ley tributaria impone para tener que llevar la contabilidad.

Esta doble especialidad, sujeto pasivo generalmente contribuyente y empresario, por una parte, y obligados a llevar contabilidad, por otra, debe analizarse a la luz de la normativa reguladora de la materia tributaria.

Sí están comprendidos en el artículo 310 del CP los sujetos obligados en el Impuesto de Sociedades, IRPF e IVA, pues el CP remite a la legislación tributaria para establecer los sujetos activos del delito.

El artículo 104 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio dispone, bajo la rúbrica «obligaciones formales de los contribuyentes», que:

1. Los contribuyentes del IRPF estarán obligados a conservar los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.
2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales, cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio (CCom.). No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el CCom., y a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa.
3. Los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar los libros o registros que reglamentariamente se establezcan.
4. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación de la declaración del IRPF o del Impuesto sobre el Patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes.
5. Los contribuyentes de este impuesto que sean titulares del patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad, deberán presentar

una declaración en la que se indique la composición del patrimonio, las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante el periodo impositivo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

El artículo 133.1 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, que establece las obligaciones contables y facultades de la Administración tributaria, declara (en su redacción de la Ley 16/2007) que «Los sujetos pasivos de este impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. En todo caso, los sujetos pasivos... llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas».

El artículo 164.1.4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA establece, entre las obligaciones de los sujetos pasivos, la de llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el CCom. y demás normas contables.

La Jurisprudencia se basa en la legislación fiscal para detallar los libros necesarios: «La legislación vigente en la fecha de los hechos recoge con claridad los libros que se debían llevar. Así, la LGT... establece en su artículo 35.2 que el sujeto pasivo está obligado a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Los libros de carácter mercantil, a los que se refieren los artículos 25 y ss. del CCom. ..., son el libro diario y el libro de inventarios y cuentas anuales. Los libros de carácter fiscal... eran los siguientes. La Ley del impuesto sobre sociedades imponía la obligación de llevar una contabilidad de conformidad con lo regulado en el CCom. y demás disposiciones legales que fuesen de aplicación. El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades imponía... los libros registro auxiliares de compras, ventas, cobros y pagos, gastos. Con relación al IVA, la ley que regulaba este impuesto exigía la obligación de llevar una contabilidad y registros y los libros que se establecieran en el reglamento; el Reglamento del IVA exigía un libro de registro de facturas emitidas, otro de facturas recibidas y un registro de bienes de inversión» (SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000).

3.2. AUTORÍA MEDIATA SIN SER REPRESENTANTE

Como el delito únicamente puede ser cometido por el sujeto obligado al cumplimiento de los deberes contables, la coautoría de los terceros está excluida. No obstante, sí es posible que el autor directo del delito coexista con diversos autores mediatos. La complejidad de las alternativas hace necesaria la división de las posibilidades en función de su naturaleza y función. Por un lado, es necesario identificar los diferentes sujetos: empleados contables, asesores contables, asesores fiscales y abogados. Por otro lado, es preciso diferenciar si el partícipe actúa o no como representante de la persona obligada por la ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales, porque este hecho marcará su tratamiento penal.

En este apartado se analizan los autores mediatos que no actúan como representantes, incidiendo en los empleados contables y asesores contables, que a efectos de autoría tienen las mismas características, salvo las especificaciones que se derivan de las obligaciones laborales (principalmente la influencia de la obediencia debida y el miedo insuperable).

Como el delito contable es un delito especial propio, solamente puede ser realizado por sujetos determinados. Esta idea ha llevado a afirmar a la jurisprudencia que los asesores contables, al igual que los abogados, asesores contables y asesores fiscales nunca pueden ser autores de este delito, como mucho partícipes. Los partícipes no deben quedar impunes porque, aunque no son los obligados tributarios, pueden ser responsabilizados cuando con su aporte técnico ha contribuido de manera decisiva a desfigurar la situación económica de la empresa.

«El asesor fiscal y contable está excluido de la autoría directa dado que no reúne la condición de sujeto pasivo de la obligación contable tributaria, pues los obligados por las leyes tributarias a llevar la contabilidad de forma completa y veraz son el empresario, el gerente y el representante» (SAP Burgos de 29 de marzo de 1999). Según esta sentencia, un asesor fiscal o un contable solo sería responsable del delito imputado «si se acreditase su actuación por vía de inducción (instigar, persuadir o captar la voluntad ajena para la comisión del delito) o de cooperación necesaria (cuando la ayuda por él prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescindibilidad para perpetración y consumación del ilícito penal en virtud del art. 28 CP)».

La STS de 16 de febrero de 2001 analiza el régimen penal del asesor contable y fiscal para el supuesto de cooperación necesaria. «De la prueba practicada en el acto del juicio oral queda perfectamente acreditado: a) Que era el asesor contable y fiscal de los acusados y empresas a que se refieren las actuaciones. b) Que en el ejercicio de estas funciones, para reducir las cantidades que debían abonar como pago de impuestos, les suministró facturas falsas que no respondían a operaciones mercantiles reales. c) Que dichas facturas y las correspondientes operaciones ficticias fueron registradas en los libros contables de las empresas. d) Que las facturas falsas correspondían a empresas sin ninguna actividad comercial». «No puede ser considerado como autor del delito contable por carecer de la condición de sujeto pasivo de la obligación contable y tributaria, y no poderse apreciar ninguna otra forma de participación». «No es sujeto pasivo de ninguno de los tributos a los que afectan las anotaciones contables, ni está obligado a llevar los libros; no obtenía ventaja ni provecho de las anotaciones ficticias; la obtención de facturas falsas no es acto que integre el tipo del artículo 310 d)». «Solo puede considerarse autor directo del delito el obligado por ley tributaria a llevar los libros y la demás contabilidad de la empresa». «La conducta se configura como un auténtico cooperador necesario al realizar una actividad imprescindible para la perpetración del ilícito penal sancionado». «No hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva transcendencia en el resultado final de la operación planeada, que no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del CP por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria».

Aunque como hemos visto, la Jurisprudencia se ha limitado a afirmar que los asesores y los empleados contables no son autores mediatos, el análisis debe ser más profundo (**cuadro 1**). El contable nunca cometerá delito cuando actúe sin actuación dolosa. Cuando un empleado contable

o un asesor contable externo (o un abogado o un asesor fiscal) realiza los registros contables en base a datos ofrecidos por el obligado a llevar la contabilidad, siempre que actúe con desconocimiento de la situación, el empresario será autor mediano y el contable quedará impune.

Los problemas aparecen cuando el empresario induce al contable a realizar el comportamiento prohibido, teniendo el contable un comportamiento doloso. Este supuesto se produce cuando el empresario induce al contable a realizar anomalías contables, conociendo esta la situación que se deriva de ello. En un primer análisis, el contable no puede ser castigado por esos hechos, pues no comete la conducta típica, al no poseer la calidad necesaria para que se le sea imputable, pero, además, el empresario no puede ser considerado partícipe porque no existiría delito al que vincular su inducción. Esta situación no tiene sentido.

Para solventar esta impunidad, la doctrina germánica creó la «teoría del instrumento doloso no cualificado» (VON HIPPEL, 1930: 482) (VON HIPPEL, 1932: 168) (BAUMANN, 1963a: 561-565) (BAUMANN, 1963b: 56-59) (BAUMANN, 1963c: 110-121) (KIENAPFEL, 1984: 553-555) (MAURACH, 1962: 278-290) (MAURACH; GÖSSEL; ZIPF: 1995) (BAUMANN; WEBER; MITSCH: 1995). Según esta teoría, aplicable entre otros delitos al del artículo 310 del CP (FERRÉ, 1988: 234) (SUÁREZ SÁNCHEZ, 2001: 35), el empresario (inductor) es castigado como autor mediano, y el contable (inducido) es calificado como cómplice. La aplicación de esta teoría sobre los contables supone que el obligado a la llevanza de la contabilidad (empresario comerciante, profesional o artista) conviene con un empleado contable o con un asesor contable la realización, de forma dolosa, de las anomalías descritas en el artículo 310 del CP; en este caso el empresario no es simplemente un inductor sino un autor mediano, aunque el contable autor del acto no sea un sujeto que pueda ser autor, al no concurrir las condiciones que exige el tipo objetivo; por su parte el contable inducido responderá como cómplice por haber actuado como un instrumento doloso no cualificado. La jurisprudencia ha apoyado, y aplicado la teoría doctrinal de que la ley no impide la punibilidad del *extraneus* como partícipe en el delito propio del *intraneus* (STS de 14 de enero de 1994) (STS de 26 enero de 1994) (STS de 24 de junio de 1994) (STS de 20 de mayo de 1996) (STS de 10 enero de 1997) (STS de 21 de diciembre de 1999) (STS de 28 de marzo de 2001).

Para todos los casos en los que el contable actúe con dolo, deben identificarse tres supuestos distintos: si actúa por propia iniciativa, si sigue instrucciones del deudor tributario o si actúa en connivencia con él.

Si el contable a quien se encomienda la realización de las actuaciones necesarias tendentes al cumplimiento de la obligación incumple dolosamente el mandato recibido, por propia iniciativa sin inducción, sin previo acuerdo y sin conocimiento del deudor tributario, el contable no se verá inculcado por el artículo 310 del CP, aunque sí podrá ser autor mediano de otro delito, frecuentemente, el delito de falsedad documental del artículo 392 del CP. El deudor tributario tampoco estará castigado por el artículo 310 porque no intervino en la acción.

Conceder una penalidad distinta al que actúe de propia iniciativa, del que lo hace siguiendo instrucciones del sujeto pasivo, del que a su vez lo realiza con la connivencia del obligado tributa-

rio, convierte en un concepto capital conocer la motivación de los implicados. «Se argumenta por la Defensa que no era obligación del acusado controlar si se llevaba la contabilidad y los libros oficiales, pues para ello ya tenía contratado a profesionales, por lo que se viene a invocar la falta de concurrencia del elemento subjetivo, integrado por el dolo en la conducta del acusado. Este Tribunal no discute si eso es o no cierto, pero lo que está acreditado es que no ha podido aportar los libros de contabilidad de las sociedades ni los demás libros exigidos por la legislación, a los que ya se ha hecho referencia, y que esta conducta se reiteró durante al menos cuatro años. Tampoco es lógico que durante cuatro años se esté pagando a varios contables sin que al menos anualmente se compruebe cuál ha sido el trabajo que han desarrollado, presentando estos al administrador de las sociedades las cuentas de las mismas. Y a lo expuesto debe añadirse que el acusado, según sus propias manifestaciones, llevaba el control absoluto de todas sus empresas, tomaba todas las decisiones, manejaba todos los fondos y estaba al tanto de todas las cuestiones que surgían en el tráfico cotidiano de las mismas. Por lo que no se explica que no controlara la existencia de una contabilidad y unos libros oficiales, no solamente ya por el hecho de que se trataba de una obligación legal, sino por el propio interés de conocer la marcha real de sus sociedades. Por lo tanto no puede decirse que en el actuar del acusado no concurra el dolo que exige esta figura delictiva» (SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000).

Cuando el contable actúa siguiendo instrucciones del deudor tributario, entonces podrá deducirse responsabilidad por su contribución al hecho como partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice no necesario). En el caso de que el delito lo cometa el contable siguiendo órdenes del titular de la empresa en la que trabaja, hay que tener en cuenta la posibilidad de obediencia debida y la conexión con el miedo insuperable, «que sería necesario resolver caso por caso» (APARICIO y PÉREZ, 2010: 23).

El Diccionario de la Real Academia de la lengua española ofrece dos acepciones de «connivencia»: confabulación, acuerdo entre varios para cometer un delito o una acción ilícita, por un lado, y tolerancia del superior para con las faltas que cometen sus subordinados contra las normas o costumbres establecidas, por el otro. En cualquiera de las dos acepciones es posible observar una conducta distinta de la de recibir instrucciones del sujeto pasivo. Cuando el contable actúa en connivencia con el deudor tributario, entonces podrá deducirse responsabilidad por su contribución al hecho como partícipe (inductor, cooperador necesario o cómplice no necesario).

Cuadro 1. Posibilidades del delito del profesional contable (asesor contable, abogado, asesor fiscal)

			Delito del contable	Delito del empresario
Contable	Sin dolo	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del deudor tributario	No delito	No delito
.../...				

			Delito del contable	Delito del empresario
.../...		Siguiendo instrucciones del deudor tributario	No delito	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
		En connivencia con el deudor tributario	No delito	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
	Con actuación dolosa y responsable	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del deudor tributario	Delito de falsedad documental. Autor mediato. Art. 392 CP	No delito
		Siguiendo instrucciones del deudor tributario	Delito contable. Cómplice. Art. 310 CP	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
		En connivencia con el deudor tributario	Delito contable. Cómplice. Art. 310 CP	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
	Fuente: elaboración propia			

3.3. AUTORÍA MEDIATA COMO REPRESENTANTE

En los supuestos en los que se encargue a otros (empleado contable, asesor contable, abogado o asesor fiscal) el cumplimiento de la obligación tributaria, sin ser obligados tributarios, será de aplicación el artículo 31 del CP, que trata de dar soluciones al problema de la autoría cuando la cualificación requerida en el tipo concurre en el representado y no en el representante: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

Es necesario distinguir entre representante legal y voluntario (**cuadro 2**). El representante legal sustituye a todos los efectos a su representado. Como se le puede exigir directamente los deberes formales de carácter contable, puede ser autor del delito contable.

El representante voluntario no puede, por sí mismo, ser el autor del delito contable, aunque sí puede ser partícipe como cómplice.

Si el representante voluntario actúa sin dolo, queda impune, pues es un mero instrumento material del sujeto pasivo. Si el representante actúa por propia iniciativa, el representado tampoco cometerá delito.

Si el representante voluntario actúa de forma dolosa y lo hace por propia iniciativa, no resultará inculpatado por delito contable, aunque puede serlo por otro delito, principalmente el delito de falsedad en documento mercantil punible de acuerdo con el artículo 392 del CP.

Por su parte, el representante voluntario, que actúa de forma dolosa y sigue las instrucciones del sujeto pasivo es un cómplice del deudor tributario que debe ser calificado como inductor. Aplicando la «teoría del instrumento doloso no cualificado», el empresario (inductor) es calificado como autor mediato y el contable (inducido) como cómplice.

Por último, el representante voluntario, que actúa de forma dolosa y que realiza su actuación en connivencia del representado, es un cómplice del deudor tributario que debe ser calificado como inductor. Aplicando la «teoría del instrumento doloso no cualificado», el empresario es autor mediato y el contable cómplice.

Cuadro 2. Posibilidades del delito del representante

				Delito del representante	Delito del representado
Representante	Legal			Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP	No delito
	Voluntario	Sin dolo	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del representado	No delito	No delito
			Siguiendo instrucciones del sujeto pasivo	No delito	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
			En connivencia con el representado	No delito	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
		Con actuación dolosa y responsable	Por propia iniciativa. Sin conocimiento del representado	Delito de falsedad documental. Autor mediato. Art. 392 CP	No delito
.../...					

				Delito del representante	Delito del representado
.../...					
			Siguiendo instrucciones del sujeto pasivo	Delito contable. Cómplice. Art. 310 CP	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
			En connivencia con el representado	Delito contable. Cómplice. Art. 310 CP	Delito contable. Autor mediato. Art. 310 CP
Fuente: elaboración propia					

4. MODALIDADES TÍPICAS

4.1. FALTA ABSOLUTA DE CONTABILIDAD EN RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA

Para que se cumpla el delito, de peligro abstracto, establecido en el apartado a) del artículo 310 del CP se exigen dos requisitos: uno contable, el incumplimiento absoluto de la llevanza de contabilidad, y otro fiscal, que el sujeto activo esté sometido al régimen de estimación directa de bases tributarias, esto es, al sistema de determinación de la base del impuesto por medio de declaraciones, documentos y datos consignados en libros y registro.

Respecto al primer requisito, una interpretación literal del artículo sanciona la omisión plena de la contabilidad, por lo que el caso de anotación parcial de las operaciones en los libros registro, aunque no reflejen la imagen fiel de la empresa, no es reconducible a este apartado.

Con esta interpretación literal, en cuanto exista un asiento contable (el asiento de apertura) ya no estamos ante este supuesto delictivo. Sin embargo, la interpretación debe ser más flexible considerando que «el incumplimiento es absoluto cuando imposibilita totalmente la función que en materia de tributos están llamados a realizar los libros o registros fiscales» (SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000), ya que con la interpretación literal se estaría produciendo un «vaciamiento total de esta figura» (APARICIO y ÁLVAREZ, 2011: 19).

Esta es la interpretación correcta, independiente de las normas utilizadas para registrarlas y del soporte en el que se materialice el registro contable. Para analizar el primer caso debe observarse la SAP Valencia de 26 de octubre de 1998: «La alegación no puede prosperar pues no puede confundirse la llevanza de estos listados de ordenador o medios privados de contabilidad con la exigida en el tipo penal, pues la letra a) del referido precepto se refiere al incumplimiento

absoluto de la obligación, no tanto de llevar la contabilidad como si se tratara de la administración de una casa, cuanto la contabilidad exigida en las disposiciones legales». Para el segundo, la SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000: «Se alega por la Defensa que las sociedades tenían una contabilidad, aunque fuese por medio de listados de ordenador, por lo que no puede hablarse de un absoluto incumplimiento de llevar la contabilidad».

La redacción mejoraría si se especificara que este delito se comete con cualquiera de los tres siguientes actos: si no hay ni un asiento en los libros contables, si el contribuyente no pone los libros a disposición de la Administración tributaria o si el incumplimiento de los deberes contables fuera de tal naturaleza que hiciera imposible la función que en materia de tributos están llamados a realizar los libros o registros fiscales.

El segundo requisito es que solo será punible si el contribuyente se encuentra en régimen de estimación directa de bases tributarias y, además, el sujeto activo del delito impide determinar la base imponible de un impuesto que debe ser estimado por la Administración sirviéndose de «datos consignados en libros y registros», como establece el artículo 48 de la LGT. Por tanto, el delito no se puede cometer en impuestos en los que la ley obligue al método de estimación objetiva singular de la base imponible.

El sometimiento al régimen de estimación directa de las bases tributarias del obligado tributario constituye un supuesto perfectamente determinable, limitando el ámbito de las posibles conductas delictivas a los siguientes sujetos: empresarios personas físicas y entes sin personalidad en régimen de estimación directa (normal o simplificada) de rendimientos empresariales; personas jurídicas sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades; y profesionales en régimen de estimación directa de rendimientos de su actividad. No cabe extender el tipo a los sujetos pasivos en régimen de estimación objetiva.

Con la redacción actual, el delito solo es punible para los supuestos de estimación directa de la base tributaria. No obstante, esta limitación es un error porque existe deber de registro en algunos supuestos de estimación objetiva (los que deduzcan amortizaciones y los que determinen su rendimiento neto en función del volumen de operaciones). La legislación debería modificarse para aumentar la punibilidad a los supuestos de estimación objetiva.

La renta derivada del ejercicio de una actividad económica se determina, como regla general, realizando determinados ajustes positivos o negativos sobre el resultado contable del ejercicio. Sin embargo, excepcionalmente, la normativa española contempla la posibilidad de determinar el rendimiento derivado del ejercicio de una actividad económica sin atender al resultado contable. El método de estimación objetiva permite la determinación de los rendimientos de la actividad económica de forma estimativa, mediante la aplicación de ciertos índices o módulos aprobados oficialmente. En estos casos, la renta sometida a gravamen no se determina por diferencia entre ingresos y gastos efectivos, sino a tanto alzado, en función de datos objetivos considerados como indicativos de la obtención de mayores o menores beneficios. Los sujetos pasivos que obtengan rendimientos derivados de actividades económicas, siempre que cumplan determinadas condi-

ciones relativas al tipo de actividad y al volumen de ingresos y de compras, pueden optar por determinar tales rendimientos a través del método de estimación objetiva. El ámbito objetivo de aplicación del método de estimación objetiva a los sujetos pasivos del IRPF es muy amplio, por el contrario, son pocos los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades que pueden optar por este método. Solamente determinarán la base imponible del Impuesto de Sociedades, a través del método de estimación objetiva, los sujetos pasivos a los que resulte aplicable el régimen especial de entidades navieras en función del tonelaje.

Los contribuyentes que determinen su rendimiento neto mediante el régimen de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo a lo previsto en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibido. Igualmente deberán conservar los justificantes de los índices o módulos aplicados.

Los contribuyentes acogidos a este régimen que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un Libro de registro de bienes de inversión (regulado en el art. 65 Reglamento del IVA). Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine en función del volumen de operaciones (así ocurre en las actividades agrícolas y ganaderas), habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos. Toda esta documentación también debería estar protegida por el delito que nos ocupa.

Por tanto, la redacción del artículo 310 a) del CP debería explicitar que debe ser aplicable a los sujetos obligados a tributar, tanto por el método de estimación directa, como por el método de estimación objetiva.

4.2. LLEVAR DOBLE O MÁS CONTABILIDADES

El apartado b) del artículo 310 del CP regula un delito de peligro abstracto, hecho preparatorio del delito fiscal, consistente en llevar contabilidades distintas, es decir, «dos o más contabilidades» (SAP Pontevedra de 1 de febrero de 2007) (STS de 22 de mayo de 2009), referidas a una misma actividad y ejercicio económico.

El texto se refiere a contabilidades distintas, por lo que quedan fuera del delito los registros de carácter exclusivamente fiscal que deben llevar los profesionales o artistas no sujetos al régimen de contabilidad mercantil.

El requisito imprescindible es que existan dos o más contabilidades, siendo una de ellas un registro que persiga fines defraudatorios y se presente a la Hacienda Pública. Puede ser que exista otra para satisfacer las necesidades del resto de usuarios; o puede ser también que existan un número de contabilidades mayor, por ejemplo que una recoja la situación patrimonial de la empresa utilizada a efectos internos, indispensable para una adecuada gestión social, y otra distinta muestre una información adecuada para sus relaciones con el resto de terceros, distintos a la Hacienda Pública.

Para que se perfeccione el delito es necesario que la doble contabilidad persiga fines defraudatorios tributarios. No es punible una segunda contabilidad que, aun ocultando o simulando la verdadera situación de la empresa, no persiga una finalidad defraudatoria, si no que persiga cualquier otra finalidad de modificación de la imagen económico-financiera de la entidad. PALAO (1985: 253) pone como ejemplo una contabilidad ajustada a criterios fiscales y otra basada en principios contables distintos como coste de reposición. De la misma forma, la conducta es impune si la doble contabilidad, aun siendo creada para satisfacer los fines fraudulentos, no llega a utilizarse para ello, si no que se utiliza para otras finalidades como «para realizar la liquidación» (SERRANO y SERRANO, 2005: 575) o para solicitar recursos del mercado de capitales.

El delito requiere, no solo que existan dos contabilidades, sino que una sea presentada a la Hacienda Pública y la otra a cualquier otro usuario de la contabilidad financiera. Si no se presenta a otro destinatario de la información financiera, nada más que a la Hacienda, no existirá tal delito. La obligación de llevar los libros contables se compone de cinco obligaciones: de registrar los hechos económicos en los libros contables (art. 25 CCom.), de presentar los libros contables para su legalización (art. 27 CCom.), de conservar los libros contables (art. 30 CCom.), de formular las cuentas anuales (art. 34 CCom.) y de firmar los libros contables (art. 37 CCom.). Esto supone que para que exista este delito es necesario hacer valer frente a terceros una contabilidad registrada, firmada, conservada y presentada distinta a la entregada a la Hacienda Pública.

La SAP Pontevedra de 1 de febrero de 2007 establece tres hechos en los que no existe delito según el artículo 310 b) del CP. El primero es la existencia de tres cheques y un recibo sin contabilizar; este caso «no constituye acreditación suficiente de la existencia de llevanza de contabilidades distintas». El segundo es que la contabilidad del acusado no había reflejado correctamente el IVA correspondiente a tres pisos. En este caso «no estaríamos en presencia de llevanza de una doble contabilidad sino de asientos contables inexactos, que por tanto no podrían integrar el supuesto de hecho del artículo 310 b) del CP sino el del artículo 310 c), que se refiere a la falta de anotación en los libros contables o las anotaciones con cifras distintas a las verdaderas». El tercero es la utilización indebida de la cuenta de caja, sin ajustarse al Plan General de Contabilidad (PGC); en este caso «podría suponer una infracción de tal Plan, pero no es un supuesto de doble contabilidad».

El apartado intenta evitar que una de las contabilidades sea utilizada por el obligado tributario para pagar menos impuestos, sin embargo, se limita a afirmar que «oculten o simulen la verdadera situación de la empresa» [art. 310 b) CP]. La jurisprudencia amplía la frase pero por el mismo camino: la «verdadera situación económica de la empresa» (SAP A Coruña de 1 de julio de 1999) (SAP Pontevedra de 1 de febrero de 2007). La redacción debería ser mejorada incidiendo en la finalidad del contribuyente para ahorrarse el pago de impuestos, más que incidir en el reflejo de una «verdadera» situación que ninguna normativa contable puede garantizar. Además, el artículo 310 b) del CP debería redactarse de forma que quede claro que, a través de la tipificación de este apartado, se pretende luchar contra el fenómeno representado por aquellas empresas o entidades que llevan dos o más contabilidades distintas, siendo una de ellas utilizada con fines de fraude a la Hacienda Pública, con la intención de ofrecer una información que permita eludir el correspon-

diente pago de los impuestos que gravan su actividad comercial sin que sea detectada la manipulación por la Inspección de Tributos.

4.3. ARTIFICIOS CONTABLES

Los apartados c) y d) del artículo 310 del CP incluyen una parte de los artificios contables, concepto integrado por las omisiones y por las falsedades contables. En concreto, solo tipifican los artificios contables que tengan la finalidad de entorpecer la determinación de la base imponible. La alteración de la contabilidad de una sociedad mercantil «produce una realidad aparente de su situación económica, que puede tener trascendencia sobre otras entidades que se relacionan con la que adopta una realidad contable ficticia, e incluso sobre posibles actuaciones de la Hacienda Pública al liquidar el impuesto de sociedades» (STS de 25 de junio de 2010).

Los apartados c) y d) tipifican la utilización de artificios contables destinados a la desfiguración de la base imponible en beneficio del sujeto pasivo del impuesto, que solo son punibles cuando concurren dos condiciones. La primera es que se hayan omitido las declaraciones tributarias o las que se hayan presentado lo hayan sido estableciendo bases inexactas por motivo de la manipulación. La segunda es que las cantidades manipuladas excedan de 240.000 euros.

Por supuesto, no hay que confundir la contabilidad creativa y el delito contable (BLASCO 1998: 33) (BERNATE, 2007: 52). La frontera entre ambos conceptos es que el delito contable consiste en el incumplimiento de una ley, y la contabilidad creativa es la utilización de una ley contable, sin incumplirla, para aprovechar al máximo su potencialidad como instrumento para la obtención de las finalidades intrínsecas pretendidas por el contable.

Para ser consideradas como delito, las omisiones y alteraciones en la contabilidad deben tener como objetivo modificar los datos con relevancia fiscal, por lo que no serán constitutivas de delito las omisiones o alteraciones que no produzcan una variación en los ingresos y gastos, en el valor contable y fiscal de los activos y pasivos, o en las diferencias temporarias del ejercicio.

El legislador establece un requisito para que un hecho sea delito al establecer como necesario que se hayan omitido las declaraciones tributarias o las que se hayan presentado lo hayan sido estableciendo bases inexactas por motivo de la manipulación. Esto supone que si el sujeto que ha cometido las infracciones contables presenta una declaración veraz, no estará cometiendo un delito. Eso sí, las irregularidades contables serán sancionadas como infracción tributaria.

Será válida la realización de asientos y anotaciones por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios. Las anotaciones realizadas por procedimientos informáticos o por otros similares, no pueden integrar la conducta tipificada en el artículo 310 d) del CP «mientras no sean encuadernados, que es cuando adquieren la condición de libros oficiales» (STS de 16 de febrero de 2001).

5. SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo es el sujeto afectado por el incumplimiento. El perjudicado inmediato por el incumplimiento de las obligaciones contables es el acreedor tributario. Así, el sujeto pasivo es el ente público titular del derecho de crédito cuyo incumplimiento es uno de los requisitos necesarios para la existencia de delito.

El delito contable protege únicamente los intereses de la Hacienda Pública, y no a la totalidad de los sujetos que pueden verse afectados por los fraudes de la contabilidad. Solo cabe hablar de delito contable cuando se incumple una obligación contable que venga establecida por ley tributaria. Así, si la anomalía contable no vulnera ninguna exigencia tributaria pero lesiona intereses particulares, entonces no constituye delito contable, debiendo resolverse conforme a lo dispuesto en el CP para las falsedades en documentos mercantiles.

La doctrina presenta consensuadamente que el delito contable tiene como bien jurídico protegido, con carácter general, al «Erario Público» (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 361) o a la «Hacienda Pública, entendida como la persona jurídico-pública titular de ingresos fiscales destinados a cubrir las necesidades públicas» (APARICIO, 1995: 245). Sin embargo, estas afirmaciones no terminan de diferenciar completamente el sujeto pasivo porque no especifica si se refiere exclusivamente a la hacienda estatal, o también la autonómica o, incluso, la de otros organismos.

Como delito contra la Hacienda Pública, el bien jurídico protegido consiste primero en la función recaudatoria del Estado y demás organismos y entidades con capacidad impositiva, y los impuestos, como medio para el logro de determinada política económica (*vid.* art. 2.1 Ley 58/2003, General Tributaria). Por su parte, el artículo 31.1 de la Constitución establece la obligación contributiva para el sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. Se trata de un deber de solidaridad cuyo incumplimiento encuentra la sanción penal.

Los principios que proclama el artículo 31 de la Constitución son, ciertamente, los que deben inspirar la política fiscal del Estado y los que vertebran el fundamento último de la obligación de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, «pero es el poder legislativo democráticamente legitimado el que desarrolla mediante la ley, la política fiscal diseñada en la Norma fundamental y es el poder ejecutivo el encargado de establecer reglamentariamente los procedimientos por los que en cada caso se deben determinar las obligaciones tributarias» (STS de 3 de enero de 2003).

Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido «no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas» (STS de 6 de octubre de 2006).

La legislación debería definir que el sujeto pasivo es la Hacienda del Estado, la Hacienda foral, la Hacienda autonómica, la Hacienda local (como hace el art. 305.1 CP) y la Hacienda de los entes institucionales, entre ellos la Seguridad Social, siempre que se vean afectadas negativamente por el incumplimiento de las obligaciones contables.

Aunque la Hacienda del Estado es el principal sujeto pasivo también lo será el resto de haciendas, como puede verse en la STS de 28 de marzo de 2001 referida al delito de defraudación. En esta sentencia aparece que la Hacienda Pública de Navarra goza «en todo momento de la tutela del ordenamiento penal al mismo nivel que la Hacienda Pública del Estado».

De igual forma, también pueden ser sujetos pasivos el resto de entes institucionales. La doctrina es favorable a ello (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 17), basado, fundamentalmente, en que el artículo 5.1 de la Ley 47/2003, de 27 de noviembre, General Presupuestaria, establece que la Hacienda de los entes institucionales está dentro de la Hacienda del Estado. El ejemplo más claro es el de la Seguridad Social, porque el artículo 310 del CP se encuentra ubicado en el Título denominado «De los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social».

6. CONCURSO

6.1. CONCURSO CON LAS NORMAS ADMINISTRATIVAS

La vertiente material (existe otra vertiente procesal) del principio non bis in ídem establece que nadie puede ser castigado (condenado o sancionado) dos veces por el mismo hecho. Este principio va «íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogido en el artículo 25 de la Constitución» (STS de 31 de octubre de 1992). Derivado de ello, es imprescindible determinar qué precepto es el que debe aplicarse en caso de coincidencia entre cualquier norma penal y administrativa. Si una misma conducta cae en los ámbitos del injusto penal y del ilícito administrativo se investigará primero su adecuación en el precepto penal que, de comprobarse, excluirá la sanción administrativa. «Si no existió conducta penalmente relevante, continuará el procedimiento administrativo para determinar si hay responsabilidad administrativa» (FERRÉ, 1988: 26).

Como se observa en el **cuadro 3**, un mismo comportamiento cae en el ámbito penal y administrativo en un gran número de ocasiones, pues el legislador reguló superpuestas grandes zonas de punibilidad. Aunque no existe total coincidencia entre ambas regulaciones (pues la LGT tiene un ámbito mayor, permitiendo la sanción administrativa para un número mayor de conductas), es posible observar que ambas son disposiciones similares con un contenido material semejante y una misma estructura lógica.

Cuadro 3. Naturaleza de las infracciones tributarias y sus sanciones

Ilícito administrativo (LGT)	Ilícito penal (CP)
Inexactitud u omisión de operaciones en la contabilidad o en los libros y registros exigidos por las normas tributarias	No haber anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas [art. 310 c) CP]
.../...	

Ilícito administrativo (LGT)	Ilícito penal (CP)
.../...	Haber practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias [art. 310 d) CP]
Incumplimiento de la obligación de llevar o conservar la contabilidad, los libros y registros establecidos por las normas tributarias, los programas y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados	Incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de contabilidad en régimen de estimación directa de bases tributarias [art. 310 a) CP]
Llevanza de contabilidades distintas referidas a una misma actividad y ejercicio económico que dificulten el conocimiento de la verdadera situación del obligado tributario	Llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa [art. 310 b) CP]
Fuente: elaboración propia	

Para precisar cuándo una conducta es subsumible en el precepto penal y cuándo en la norma administrativa, se realiza la siguiente distinción. En las letras a) y b) del artículo 310 del CP se cometerá el delito contable en el caso de incumplimiento absoluto y total de llevanza de contabilidad en régimen de estimación directa de las bases, y en el caso de llevar varias contabilidades, siempre y cuando, esto se haga con ánimo de engañar. El resto de conductas posibles en relación con estos dos casos de incumplimiento total de llevanza de contabilidad y de llevar contabilidades diversas serán sancionables como meras infracciones administrativas. En las letras c) y d) la separación del delito contable de la infracción es más sencilla, ya que el criterio de separación es cuantitativo.

6.2. RELACIÓN CON EL DELITO DE FALSEDAD DOCUMENTAL

El artículo 392 del CP establece que el particular (para diferenciarlo de la autoridad o funcionario público del art. 390 CP) que cometiére en documento público, oficial o mercantil, alguna de las falsedades descritas en los tres primeros números del apartado 1 del artículo 390, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses.

Las conductas del artículo 310 del CP pueden ser calificadas de falsedades en documento mercantil castigadas en el artículo 392 del CP.

El concurso debe ser analizado según la finalidad del delincuente. Cuando la falsedad tiene, exclusivamente, la intención de defraudar a Hacienda, estamos ante un «concurso de normas y no de delitos» (FERRÉ, 1988: 235), ya que en el artículo 310 del CP la falsedad en documento se describe como actividad específica del tipo de injusto. Por lo tanto, el concurso de normas se re-

solverá a favor del delito contable según el principio de especialidad (art. 8 CP regla 1), en virtud del cual, cuando la motivación sea exclusivamente fiscal existe un delito contable y, si se consuma la defraudación, un delito fiscal. Así lo entiende la jurisprudencia: «como la utilización de las facturas falsas fue utilizada como instrumento para la defraudación al fisco, quedan subsumidas en el delito contra la Hacienda Pública las falsedades documentales producidas por la emisión de facturas de contenido ficticio e irreal» (Sentencia del Juzgado Central de lo Penal de 17 de noviembre de 1998, Fundamento de Derecho Tercero).

Sin embargo, cuando las irregularidades en la contabilidad tuvieran la finalidad de defraudar a la Hacienda Pública, pero también otras intenciones, como por ejemplo defraudar a terceros, existirá un concurso ideal de delitos. En este caso, el concurso se resolvería a favor del delito de falsedades en documento mercantil del artículo 392 del CP, salvo que la alteración de los datos falsos relativos al estado contable se produjera con el fin de lograr indebidamente la declaración de concurso de acreedores, pues entonces producirá un delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal regulada en el artículo 261 del CP.

Las alteraciones contables se pueden producir con cuatro motivaciones principales. La primera intenta aumentar los activos e ingresos (o disminuir los gastos o pasivos) para ofrecer una mejor imagen de la sociedad para asegurar el puesto de los administradores o para obtener más recursos de los proveedores de financiación, ya sean bancarios o del mercado bursátil. La segunda finalidad intenta aumentar los gastos o pasivos (o disminuir los activos e ingresos) para ofrecer una imagen desfavorable con la intención de obtener una ayuda, subvención o en una estrategia frente a impagos a terceros. La tercera finalidad intenta aumentar los gastos o pasivos (o disminuir los activos e ingresos) para ofrecer una imagen desfavorable, logrando indebidamente la declaración de concurso de acreedores. La cuarta finalidad intenta aumentar los gastos o pasivos (o disminuir los activos e ingresos) para intentar pagar menos impuestos. Cuando la motivación de alterar la contabilidad posee la cuarta finalidad fiscal y, simultáneamente, la primera o la segunda motivación, existe un delito de falsedad documental. Si la motivación posee la tercera finalidad, y a la vez la cuarta fiscal, se producirá un delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal.

La ubicación de cada delito a un hecho delictivo es relevante porque las penas son distintas para cada delito. La pena del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco es el que posee una pena menor, aunque con una dimensión más amplia. Tienen un nivel intermedio de penas el delito de falsedad en documento mercantil y el delito de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal. El delito más penado es el delito de defraudación tributaria.

La pena del delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco es de prisión de cinco a siete meses; adicionalmente, la pena prevista para las personas jurídicas es de multa de seis meses a un año, y la posibilidad de imponer penas adicionales. El delito de falsedad en documento mercantil del artículo 392 del CP será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses. El delito de falsedad del estado

contable para alcanzar la situación concursal del artículo 261 del CP es castigado con la pena de prisión de uno a dos años y multa de seis a doce meses. El delito de defraudación tributaria será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de 120.000 euros.

6.3. RELACIÓN CON EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

El delito de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco está relacionado, y es «compatible y acumulable» (ÁLVAREZ, 1997: 33) (FERRO, 2007: 39) con el delito del artículo 305 del CP. Este último es denominado indistintamente por la doctrina defraudación tributaria (AYALA, 1988: 375), delito tributario (ROSSY: 1989:4) o delito fiscal (STS de 27 de diciembre de 1990) (FERRO, 2007: 39).

Según el artículo 305.1 del CP, el que por acción u omisión defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. Las penas señaladas se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiére concurriendo alguna de las circunstancias siguientes: a) la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario, y b) la especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años.

Por tanto, si la defraudación es menor de 120.000 euros, el hecho es un delito contable, no de defraudación tributaria, por lo que no existirá concurso.

Cuando el sujeto pasivo haya cometido el delito del artículo 310 del CP con el fin de cometer defraudación tributaria, la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia considera que esta produce un supuesto de concurso de leyes que deberá resolverse con arreglo del principio de consunción (art. 8 CP regla 3) «a favor del artículo 305 del CP» (AYALA, 1988: 375) (FERRÉ, 1988: 236) (SÁNCHEZ OSTIZ, 1995: 616) (BOIX: 1998) (BOIX y MIRA: 2000) (MARTÍNEZ PÉREZ: 1994; 1986; 1982) (BAJO y BACIGALUPO, 2010: 365) (APARICIO y ÁLVAREZ, 2010: 29) (MORALES, 2011b: 1129).

La jurisprudencia observa la relación de consunción, en la que el delito contable queda consumido o absorbido por el artículo 305 del CP, «siendo la relación concursal de normas no de delitos» (STS de 14 de diciembre de 1990) (STS de 26 de noviembre de 1990) (STS de 27 de diciembre de 1990) (STS de 31 de octubre de 1992) (SAP A Coruña de 6 de mayo de 1993) (SAP

Lleida de 15 de julio de 1993) (SAP Barcelona de 17 de noviembre de 1997) (SAP Valencia de 3 de diciembre de 1998) (SAP Madrid de 8 de julio de 1999) (SAP Burgos de 16 de diciembre de 2002) (SAP Valencia de 9 de julio de 2004). No es posible «castigar con independencia el acto preparatorio de un delito y el delito, después consumado, a que dicho acto se refiere, porque constituiría una vulneración del principio esencial non bis in ídem» (STS de 27 de diciembre de 1990) (STS de 31 de octubre de 1992), por lo que «el delito contable queda consumido o absorbido» por el artículo 305 del CP (STS de 9 de marzo de 1993) y, por tanto, «con sanción exclusivamente por el delito de impago de impuestos» (STS de 28 de diciembre de 2000).

Solo son punibles los comportamientos del artículo 310 del CP en los supuestos de inaplicabilidad del artículo 305 del CP; esto se debe a que el delito contable es un delito instrumental en la medida que sanciona «actos preparatorios» de una infracción tributaria (SAP Madrid de 23 de junio de 2005). La configuración del delito contable como delito instrumental está ampliamente recogida en la jurisprudencia (STS de 21 de octubre de 1992) (STS de 28 de diciembre de 2000) (STS de 28 de diciembre de 2001) (STS de 29 de junio de 2002) (STS de 17 de abril de 2006). Producida la defraudación, esta absorbe y consume las precedentes irregularidades contables. «Los comportamientos del delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal solo resultan punibles en los supuestos de inaplicabilidad del delito de defraudación a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales» (STS de 26 de noviembre de 1990) (STS de 10 de octubre de 2001). El delito contable es «un acto preparatorio, que por decisión legislativa adquiere la condición de figura penal propia pero que en sustancia no pasa de ser una modalidad del delito llamado fiscal o contra la Hacienda. Solo desde esta perspectiva puede ser contemplado» (SAP Madrid de 28 de diciembre de 2000). «El delito contable es un delito instrumental en la medida que sanciona actos preparatorios de una infracción tributaria anticipando las barreras de protección penal, que solo queda elevado a categoría de delito autónomo cuando no se haya producido la defraudación a Hacienda constitutiva de delito» (STS de 28 de diciembre de 2000) (STS de 29 de junio de 2002).

Frente a esta corriente mayoritaria, parte de la doctrina sostiene que en este supuesto existe un concurso de delitos (GRACIA, 1990: 345-347) (LAMARCA, 1985: 796), que obligaría a sumar las penas de ambos preceptos. «Es clara la distinción entre el deber de declarar y otros deberes formales, especialmente el deber de llevanza de contabilidad y registro, pues cumplen funciones propias específicas y distintas en las diferentes fases del procedimiento de gestión» (GRACIA, 1990: 347), por ello, «el delito contable no puede ser entendido como un tipo dependiente de preparación de una defraudación tributaria» (GRACIA, 1990: 347). Incluso, la SAP Valladolid de 20 de marzo de 1997 castigó aisladamente ambos delitos.

Esta última alternativa, aunque minoritaria parece la correcta, porque no puede tener la misma pena una persona que defrauda, que otra que defrauda y además altera intencionalmente los registros contables. Además, debe tenerse en cuenta que los deberes de llevanza de la contabilidad tienen muchas motivaciones, y solo una de ellas es la tributaria, por lo que no puede considerarse que los primeros deberes siempre tienen un carácter instrumental sobre los segundos; en algunos casos, las infracciones contables son un instrumento para una infracción tributaria,

pero otras veces la infracción contable tiene otras intenciones. En la actualidad este problema está resuelto con el concurso con otros dos delitos (de incumplimiento de obligaciones contables con la intención de defraudar al fisco y de falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal), pero sería deseable que el legislador hubiera definido un delito contable autónomo independiente de los otros dos delitos.

7. LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS EMPRESAS

La principal novedad de la Ley 5/2010 es la inclusión de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, algo inédito en el derecho penal español. A partir de su entrada en vigor, el 23 de diciembre de 2010, la responsabilidad penal no solo la poseen las personas físicas, sino también las personas jurídicas.

El legislador ha establecido un doble sistema de responsabilidad penal de los entes colectivos: en el artículo 31 bis del CP y en el artículo 129 del CP. El artículo 31 bis del CP recoge la responsabilidad penal de las entidades que estrictamente sean personas jurídicas, dejando el artículo 129 del CP para regular aquellas empresas, organizaciones, grupos o cualquier otra clase de entidades o agrupaciones de personas que carezcan de personalidad jurídica. Los sujetos imputables del artículo 31 bis son exclusivamente las personas jurídicas en el sentido de lo dispuesto en el artículo 35 del Código Civil (CC). Los grupos de sociedades, las sociedades civiles, las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas, al carecer de personalidad jurídica no están sometidos al régimen del artículo 31 bis pero sí se encuentran en el ámbito de aplicación del artículo 129 del CP.

El artículo 31 bis del CP no se aplicará a determinadas personas jurídicas, como el Estado o las Administraciones Públicas. Sin embargo, las empresas mercantiles estatales que se rigen por la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) estarán sometidas al régimen de responsabilidad penal del artículo 31 bis en tanto que, en los términos de la disposición adicional 12.^a, están sometidas al Derecho privado (art. 53.2 LOFAGE). Sin embargo, no se entiende la exclusión de partidos políticos y sindicatos del apartado 5 del artículo 31 bis. La exclusión de los primeros pudiera estar basada en la ya existente Ley de Partidos en la que se regulan pormenorizadamente estas cuestiones. Pero, por supuesto, no tiene ninguna justificación la exclusión de sindicatos, lo cual es una medida que beneficia a los administradores, socios y trabajadores de los sindicatos pero potencialmente perjudica al conjunto de la sociedad.

Con ambos artículos, la Ley 5/2010 establece a la persona jurídica (y a las agrupaciones sin personalidad jurídica) como sujeto del Derecho penal y establece su responsabilidad penal directa.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas únicamente podrá ser declarada en aquellos supuestos donde la legislación expresamente haya previsto. El CP vigente lo tiene previsto para los siguientes delitos: tráfico ilegal de órganos (art. 156 bis), trata de seres humanos (art. 177 bis), prostitución y corrupción de menores (art. 189 bis), vulneración de la intimidad (art. 197), estafas y

fraudes (art. 251 bis), falsedad del estado contable para alcanzar la situación concursal (art. 261 bis), daños a datos y programas informáticos (art. 264), relativos a propiedad intelectual, al mercado y a los consumidores (art. 288), blanqueo de capitales (art. 302), contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social (art. 310 bis), contra los derechos de los trabajadores extranjeros (art. 318 bis), de construcción, edificación o urbanización ilegal (art. 319), contra los recursos naturales y el medio ambiente (arts. 327 y 328), vertido y emisiones peligrosas (art. 343), comercialización y tenencia de explosivos, sustancias inflamables o tóxicas (art. 348), tráfico de drogas (art. 369 bis), falsificación de medios de pago (art. 399 bis), cohecho (art. 427), tráfico de influencias (art. 430), corrupción en transacciones comerciales internacionales (art. 445) y terrorismo (art. 576 bis). El legislador ha creído que, en estos supuestos, la posible intervención de las personas jurídicas se hace más evidente.

Analizando la repercusión de esta ampliación de responsabilidad a los delitos relacionados con la contabilidad, observamos que tiene una total aplicación en el delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal (art. 310 CP).

7.1. MATERIALIZACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA EMPRESA EN EL CP

El artículo 31.1 bis del CP establece que, exclusivamente para los supuestos previstos, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho, pero también por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas de los representantes y administradores han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control (teniendo en cuenta las concretas circunstancias del caso).

La responsabilidad penal de la persona jurídica no es alternativa, sino acumulativa, a la de las personas físicas materialmente responsables de delito, incluso sin que haya podido ser individualizada la responsabilidad penal de la persona física. En aquellos casos en que no resulte posible identificar a los autores del delito, al menos puede sancionarse penalmente a la persona jurídica. Si se demuestra que se ha cometido el delito, aunque no se pueda averiguar quién es el autor, o no se le puede condenar penalmente (al no poder dirigir el procedimiento penal contra él, por ejemplo por fallecimiento del mismo), podrá ser la persona jurídica penalmente condenada. Aunque ambas responsabilidades son compatibles e independientes, en la práctica es posible que muchos procesos terminen únicamente con la condena de la propia sociedad, lo cual sería una situación muy poco deseable. Vinculado con esto, es necesario evitar que la instrucción judicial «no se cierre en falso o en su fase embrionaria como consecuencia de la formalización de acuerdos de conformidad que puedan dar lugar a interesados mecanismos de deslizamiento de la responsabilidad desde la persona jurídica a la individual y viceversa» (Fiscalía General del Estado, 2011: 113).

Sin embargo, existen dos casos en los que no debe condenarse a la persona jurídica y persona física por separado porque realmente no existen dos sujetos distintos: las empresas pantalla y los negocios unipersonales. Las «empresas pantalla» constituyen una simple tapadera para procurar

opacidad a la actividad delictiva de una o varias personas individuales, de forma que no ostentan personalidad jurídica y carecen de auténtica alteridad, estructura organizativa y actividad interna. En estas entidades habrá de procurarse el reproche de los delitos cometidos por las personas físicas que se ocultan detrás, «levantando el velo» (STS de 10 de octubre de 2006) (STS de 13 de octubre de 2011) de la forma societaria, para revelar dichas conductas individuales y hacer responder al patrimonio de la entidad como patrimonio propio del autor. En los negocios unipersonales que adoptan formas societarias existe una identidad absoluta y sustancial entre el gestor y la persona jurídica, de modo tal que sus voluntades aparecen totalmente solapadas, sin que exista la diversidad de intereses propios de los entes corporativos. En este caso, resulta irrelevante la personalidad jurídica en la concreta figura delictiva, por lo que «deberá valorarse la posibilidad de imputar tan solo a la persona física, evitando la doble incriminación de la entidad y el gestor que, a pesar de ser formalmente posible, resultaría contraria a la realidad de las cosas y podría vulnerar el principio non bis in ídem» (Fiscalía General del Estado, 2011: 19).

El límite constitucional más importante a la responsabilidad penal de las personas jurídica lo constituye el principio non bis in ídem. En las empresas pequeñas y medianas donde la dirección suele estar en manos de los accionistas principales, quienes además son generalmente las personas penalmente responsables, resulta evidente que existe una doble sanción. El principio non bis in ídem puede evitarse de dos formas. La primera es restringir la responsabilidad de las personas jurídicas a las sociedades que superen un determinado tamaño. La segunda solución consiste en la posibilidad de que el juez module las cuantías de las multas cuando impusiere esa pena por los mismos hechos. Esta es la solución adoptada por la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del CP que establece en el artículo 31 bis 2): «Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquellos».

7.2. DOBLE VÍA DE IMPUTACIÓN

Para la fijación de la responsabilidad de las personas jurídicas, el legislador optó por establecer una doble vía de imputación: en primer lugar, el delito cometido por el administrador o representante de la sociedad (delito cometido en su nombre o por su cuenta, y en su provecho, por las personas que tienen poder de representación); en segundo lugar, el delito cometido por un empleado sometido al control del administrador (infracciones por ausencia de control sobre los empleados de la persona jurídica). De esta forma, se hace responsable a las personas jurídicas de hechos realizados por unas personas físicas (administradores o representantes) en dos situaciones distintas. En el primer supuesto (control primario), recogido en el primer párrafo del artículo 31.1 bis del CP, se ha regulado el control de las personas jurídicas a los administradores. En el segundo supuesto (control secundario), recogido en el segundo párrafo del artículo 31.1 bis del CP, se ha regulado el control de los administradores sobre los empleados de la sociedad, en el marco de sus deberes de diligente administración (arts. 225 y ss. TRLSC); como los administradores no han controlado debidamente a sus subordinados, la sociedad será penalmente responsable por no haber designado unos administradores capaces de realizar eficientemente dicho control.

Pero, además, en las sociedades donde esté separada la propiedad y la gestión, se realiza una traslación de responsabilidad en ambas vías de imputación. En la imputación del control primario se traslada de la sociedad a los propietarios el reproche por no haber elegido (o controlado) un administrador adecuado. En la imputación del control secundario se traslada de la sociedad a los propietarios el reproche por no haber elegido (o controlado) un administrador con suficiente capacidad de control sobre sus subordinados. De esta forma, los titulares del capital ya no solo deben controlar a los administradores en sus labores de gestión, sino también asegurarse de que estos a su vez ejercerán de modo adecuado sus labores de control sobre los empleados.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas o de las agrupaciones sin personalidad jurídica se puede basar en dos modelos de imputación (BACIGALUPO, 1985: 379) (GÓMEZ-JARA, 2005: 140) (GÓMEZ-JARA, 2006b: 21-24) (SILVA SÁNCHEZ, 2010a: 5) (GONZÁLEZ-CUÉLLAR; JUANES, 2010: 10) (GÓMEZ-JARA, 2010b: 480) (BACIGALUPO, 2011: 3): autorresponsabilidad (también denominada modelo de responsabilidad por el hecho propio, responsabilidad directa de la corporación, culpabilidad de la empresa o culpabilidad propia) y heterorresponsabilidad (también denominada modelo de responsabilidad por atribución, responsabilidad de las personas jurídicas de naturaleza indirecta, subsiguiente, culpabilidad ajena, vicarial o de transferencia de responsabilidad). Es decir, la persona jurídica puede resultar responsable bien por la atribución de responsabilidad a la persona jurídica de forma directa o bien por la imputación del hecho cometido por las personas físicas que lo componen.

En la autorresponsabilidad los conceptos de culpabilidad se centran en la identidad de la empresa y sus características distintivas para proceder a realizar el juicio de culpabilidad. Este modelo se encuentra en el CP de Austria y Suiza. En la heterorresponsabilidad penal se hace responder a la corporación de los delitos cometidos por las personas físicas. El Reino Unido y Francia aplican este modelo. Existe un modelo mixto, que aúna factores de ambos, la visión más conocida es la de Estados Unidos, que parte de la heterorresponsabilidad como criterio de imputación, para a continuación graduar la sanción en función de la culpabilidad de empresa.

El artículo 31 bis del CP español se basa en la heterorresponsabilidad, tanto en el control primario como en el secundario. Parte de la doctrina no lo considera así, sino que identifica un modelo mixto. Según ellos, nuestro ordenamiento ha instaurado la responsabilidad penal de las personas jurídicas, mediante una regulación que parece reunir aspectos de los dos modelos tradicionales de atribución de responsabilidad penal a las mismas: el modelo de responsabilidad por transferencia del hecho cometido por una persona física situada en una posición jerárquicamente importante de su entramado organizativo (*Zurechnungsmodell*), y el modelo de responsabilidad por la imputación de hechos propios (modelo de la *originäre Verbandshaftung*)» (HEINE, 2002: 121-154) (SILVA SÁNCHEZ, 2010a: 1-7) (DÍAZ LÓPEZ, 2011: 30). Incluso algunos identifican un tránsito de la heterorresponsabilidad a la autorresponsabilidad en la legislación española; según ellos, la 5/2010 ha optado por un sistema mixto de imputación «que parte de la heterorresponsabilidad penal empresarial (responsabilidad por el hecho ajeno) y se encamina hacia la autorresponsabilidad penal (responsabilidad por el hecho propio)» (SILVA SÁNCHEZ, 2010b: 10) (MARTÍNEZ PARDO, 2011: 69-70).

Aunque la exposición de motivos de la Ley Orgánica 5/2010 se refiera a «actos propios», lo que parece indicar autorresponsabilidad, termina por reconocer que se le imputan los actos del representante, lo que supone heterorresponsabilidad. El artículo 31 bis del CP aborda el problema de la responsabilidad penal de las personas jurídicas desde el paradigma del ser humano; pues «lastrado por las dificultades dogmáticas que ello entrañaría y por el indudable antropomorfismo que caracterizan a nuestra teoría general del delito y particularmente a la tipicidad en nuestro CP» (Fiscalía General del Derecho, 2011: 33) no ha instituido un mecanismo que permita imputar directamente los hechos delictivos a la persona jurídica, sino que partiendo de la conducta delictiva de las personas físicas (gestores o personas sometidas a la jerarquía empresarial) establece un vínculo normativo a resultas del cual las personas jurídicas serán penalmente responsables de dichas infracciones. Ciertamente late en el precepto la concepción de la responsabilidad de las personas jurídicas «propia del sistema vicarial o de transferencia, según la cual algunas personas físicas, no en todo caso, pero sí en determinadas circunstancias, encarnan o constituyen el álter ego o el cerebro de la persona jurídica, de modo que se entiende que sus comportamientos son los de aquella», y desde esa perspectiva, la corporación debe responder por ellos (Fiscalía General del Derecho, 2011: 34).

Al modelo de responsabilidad vicarial o de transferencia se le objeta que, aun habiendo realizado la empresa esfuerzos considerables por mantener el control de los riesgos generados por la actividad, la responsabilidad siempre le es exigible. «Ello en primer lugar no es cierto, dado que la actividad del agente que comete el delito y puede hacer responder a la corporación con su conducta, se valora bajo el prisma del contenido real de su mandato en todas sus vertientes –formal, material y funcional– teniéndose en consideración además la concurrencia o no de extralimitaciones en su ejercicio que pudieran excluir la responsabilidad de la corporación por su conducta. Por otra parte, más allá de la responsabilidad cuasi automática prevista en los derogados artículos 31.2 y 129 del CP, en el modelo vigente del artículo 31 bis del CP, la persona jurídica pasa a ser auténtico sujeto pasivo del proceso, de modo que puede defenderse por sí misma y de forma independiente frente a los intereses de quienes aparezcan acusados de cometer el delito en su provecho» (Fiscalía General del Estado, 2011: 19).

El artículo 31.1 bis del CP establece la heterorresponsabilidad ajena por medio de dimensiones diferentes para cada uno de los dos supuestos: el control primario está basado en una responsabilidad por representación y el control secundario en una imputación de una culpabilidad organizativa.

En la imputación del control primario (primer párrafo art. 31.1 bis CP), el legislador define una heterorresponsabilidad sobre representantes y administradores: las actuaciones delictivas de los representantes legales y los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas pueden generar responsabilidad penal para estas últimas siempre que el delito se haya cometido alternativamente en el ámbito aparente –en su nombre– y competencial –por su cuenta– de la corporación, y acumulativamente, en su beneficio –en su provecho–. Este párrafo es una copia del artículo 121.1 del CP francés conforme a su redacción dada en la Ley de 9 de marzo de 2004, donde también se hace responder a la corporación por los hechos de sus gestores, en lo que se ha denominado muy gráficamente «responsabilidad del hecho personal por representación» (Fiscalía

General del Estado, 2011: 31). En el control secundario (segundo párrafo art. 31.1 bis CP), la regulación española establece una culpabilidad de heterorresponsabilidad, centrada en el concepto de culpabilidad organizativa (*organisationsverschulden*), procedente del § 31 del Código Civil alemán Bürgergesetzbuch (BGB). El concepto *organisationsverschulden*, creado por SCHROTH (1993: 203), pone como punto de referencia, para establecer la culpabilidad empresarial, la organización de la propia empresa; así, el núcleo del concepto de la culpabilidad organizativa empresarial reside en la carencia o deficiencia organizativa de la propia empresa. La empresa tiene una posición de garante sobre las acciones y omisiones de sus empleados, «estando obligada por dicha posición de garante a una organización correcta que, en caso de no producirse, desencadena su propia responsabilidad penal» (SCHROTH, 1993: 204). El deber de organizarse correctamente «se dirige no solo a las personas individuales, sino también a la propia empresa» (TIEDEMANN, 1997: 39). Así, el artículo 31.1 bis del CP establece, en un párrafo separado, el segundo hecho punible basado en el concepto de culpabilidad organizativa: «En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso».

Tanto en el control primario como en el secundario, el elemento clave es el control sobre los administradores. Esta visión es una aplicación a la responsabilidad penal de un tipo de responsabilidad civil, fundamentalmente la basada en dos criterios *culpa in eligendo* y *culpa in vigilando*. Según la primera, se hace responsable al sujeto por la incorrecta elección de la persona encargada. La segunda se concreta en la exigencia de control, con el objeto de poder mantener un conocimiento continuado de la labor que el órgano está llevando a cabo, relativa a las funciones que a este le han sido encomendadas. FERNÁNDEZ TERUELO (2011: 11) señala otro adicional, la teoría civil del riesgo, interés o beneficio, según la cual «el provecho que se obtiene de una actividad que puede generar daños a terceros obliga a afrontar también las consecuencias de tales perjuicios».

La redacción del control primario es mejorable, sin embargo es posible aplicar el artículo 31 bis del CP a los supuestos en los que el administrador de derecho de una persona jurídica, sea otra persona jurídica. Aunque hay autores (GONZÁLEZ-CUÉLLAR y JUANES, 2010: 9-11) que presuponen de forma errónea que los administradores y representantes legales son siempre una persona física. Sin duda, la redacción del segundo párrafo del artículo 31.1 bis no es afortunada «estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior», sin embargo esto no «impide en absoluto que la persona jurídica administradora de otra pueda responder también conforme al artículo 31 bis» (BACIGALUPO, 2011: 3). El artículo 143 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, Reglamento del Registro Mercantil (RRM) establece que, cuando una persona jurídica es administradora no procede la inscripción de su nombramiento como administradora mientras no conste la identidad de la persona física designada para el ejercicio de los deberes de administración, es decir, siempre hay una persona física designada que ejerce los deberes de administración.

En el control primario, para exigir responsabilidad penal a la persona jurídica, es requisito que las actuaciones delictivas de los representantes de las personas jurídicas sean «por cuenta y

en provecho de estas» (art. 31 bis 1.1.º CP). Se exige que quienes dirijan la persona jurídica hayan cometido el delito en el ámbito de sus competencias y con la intención de beneficiarla. En cuanto al «provecho» con que debe actuar la persona física respecto a la persona jurídica, hay que descartar el «provecho propio» que utiliza el empleado desleal para perjudicar a un tercero. Debiendo exigirse que el provecho para la persona jurídica sea actual, es decir, que se haya producido efectivamente. Una cuestión no establecida por el legislador es en qué debe consistir el provecho. El legislador no ha precisado la naturaleza de la medida sobre la que calcular el provecho: resultado contable del ejercicio, beneficio evaluable por métodos económicos, beneficio estratégico desde un punto de vista de la posición mercado que puede proporcionar la conducta, beneficio en valores intangibles, incremento en el valor añadido, beneficio por acción, etc.

Para el control secundario, la necesidad de la responsabilidad de las personas jurídicas está argumentada en la necesaria obediencia y control establecida en el Estatuto de los Trabajadores (ET). En los artículos 5 y 20 del ET aparece, respectivamente, la obligación de los trabajadores de seguir las órdenes del empleador, y el deber del empresario en controlar la actuación de los primeros por ser un deber esencial de contrato de trabajo correlativo al poder de dirección. En el artículo 5 c) del ET se recoge que uno de los deberes básicos de los trabajadores es «cumplir las órdenes e instrucciones del empresario en el ejercicio regular de sus facultades directivas». En el artículo 20 del ET aparece que «1. El trabajador estará obligado a realizar el trabajo convenido bajo la dirección del empresario o persona en quien este delegue. 2. En el cumplimiento de la obligación de trabajar asumida en el contrato, el trabajador debe al empresario la diligencia y la colaboración en el trabajo que marquen las disposiciones legales, los convenios colectivos y las órdenes o instrucciones adoptadas por aquel en el ejercicio regular de sus facultades de dirección y, en su defecto, por los usos y costumbres. 3. El empresario podrá adoptar las medidas que estime más oportunas de vigilancia y control para verificar el cumplimiento por el trabajador de sus obligaciones y deberes laborales...».

El párrafo segundo del número 1 del artículo 31 bis incluye algunas exigencias idénticas a las del párrafo primero (por cuenta y en provecho), a las que se añade el fallo de supervisión (imputable no se especifica exactamente a quién, al utilizar el precepto una forma impersonal del verbo), si bien la norma se refiere, también en este caso, a la conducta de las personas físicas mencionadas en el párrafo primero (gestores o representantes), sin perjuicio de que puedan existir implicados en varios escalones de la estructura empresarial. Lo anterior enlaza directamente con la regla penológica del artículo 66 bis del CP cuando prevé la posibilidad de agravar la sanción a la entidad en función del puesto que en la estructura de la persona jurídica ocupe la persona física u órgano que incumplió el deber de control, «lo que constituye una apelación –de redacción francamente mejorable– a aquello que se ha dado en llamar el núcleo de verdad de la teoría de la identificación» (Fiscalía General del Estado, 2011: 45), en virtud del cual, a mayor implicación del alto directivo en el hecho criminal, mayor debe ser el reproche en sede de la persona jurídica, por cuanto son los dirigentes de la corporación quienes, en la práctica, diseñan y ejecutan la política empresarial.

Debe interpretarse que en la definición del control secundario, el legislador se refiere únicamente al control sobre los empleados sometidos a la autoridad directa de los administradores, y no a los restantes empleados no sometidos a esa directa relación. Así lo entienden también Do-

PICO (2010: 19) y FERNÁNDEZ TERUELO (2011: 33). El precepto se refiere a la omisión del «debido control» sobre el colaborador sometido a la jerarquía empresarial, sin que resulte precisa una vinculación laboral a tiempo completo o con contrato fijo con la empresa, siendo suficiente con el mero arrendamiento de servicios. Por ello, en él se incluyen los contables con contrato de trabajo a tiempo completo, los contables con contrato de trabajo a tiempo parcial, los contables empleados a través de una empresa de trabajo temporal y los asesores contables externos con un contrato de arrendamiento de servicios.

Para responsabilizar a la persona jurídica de los delitos cometidos por el subordinado, será preciso acreditar que se ha omitido por parte del gestor, bien de forma directa, bien a través de la cadena de delegaciones que se haya podido prever a tal fin, el control debido respecto de su actividad. Así pues, en este segundo supuesto, el gestor no resulta penalmente responsable de la infracción penal –supuesto que se encuadraría en el párrafo primero del apartado 1 del art. 31 bis CP–, sino que se atribuye la responsabilidad a la persona jurídica por los delitos que el subordinado haya podido cometer siempre que sea atribuible al gestor la omisión del control debido sobre la actividad del mismo, es decir, la infracción de un deber de vigilancia que le viene impuesto por la ley. Resulta pues indiferente en este caso la naturaleza dolosa o imprudente de la conducta del gestor, por cuanto no es el resultado típico lo que se le imputa, sino la infracción de ese deber de vigilancia que se deriva del artículo 31 bis del CP. El «debido control» constituye un concepto normativo que habrá de dotarse de contenido valorativamente a través de la actividad probatoria y en contacto con las circunstancias concurrentes en cada caso. En este sentido, «la política corporativa o la llamada organización empresarial resultarán útiles –no como fundamento de la imputación de la persona jurídica, ni como sustrato sobre el que hacer gravitar la culpabilidad de la empresa como concepto trabajosamente reenviado desde las personas físicas hasta las jurídicas–, sino como instrumento para evaluar el contenido real del mandato de que es titular el gestor y aquello que, junto con las normas que regulan la actividad de que se trate, integra esa necesaria supervisión de la actividad empresarial en el caso concreto» (Fiscalía General del Estado, 2011: 48).

7.3. ANÁLISIS CRÍTICO

Aunque el establecimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas es una buena medida de disuasión, es posible realizar un análisis crítico de la materialización concreta establecida en la legislación española. La traslación de la responsabilidad penal de las personas físicas a las jurídicas formulada en España parte de una premisa al menos parcialmente falsa: los delitos se cometen por la falta de control de los titulares de la sociedad. Por un lado, es imposible establecer unos controles perfectos que impidan los delitos, por el otro, las motivaciones de los individuos para delinquir son tan diversas que es imposible que un controlador pueda preverlas todas a priori. Por ello, con la actual redacción del CP, la jurisprudencia, previsiblemente, no condenará la mayoría de las situaciones en la que se ha producido la falta de control.

Lo más preocupante es que su inclusión en el CP puede tener un efecto perverso. Es posible que las pocas situaciones en que las sentencias imputen a personas jurídicas, sean los casos en los

que exclusivamente se condenen a las personas jurídicas, sin llegar a alcanzar a las personas físicas. Aunque las responsabilidades de las personas físicas y jurídicas están legisladas para ser compatibles e independientes, en la práctica es posible que muchos procesos terminen únicamente con la condena de la propia sociedad, lo cual sería una situación muy poco deseable porque la persona física delincuente sería la beneficiada de este modelo. El establecimiento de un modelo de responsabilidad de los entes sociales puede contribuir a relajar los esfuerzos para localizar a la persona física autora del hecho delictivo, de forma que el asunto quede resuelto con la imputación de la persona jurídica, sin que se continúe persiguiendo a la persona física porque habrá disminuido la sensación de intranquilidad de tener un caso sin resolver, aunque esto solo se haya producido a medias.

El delincuente económico puede llegar a ser el gran beneficiado de este modelo. El establecimiento de un modelo de responsabilidad de los entes sociales puede contribuir a relajar los esfuerzos por localizar al autor (persona física) del hecho delictivo e imputarle el delito. La nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas «ofrece la posibilidad de resolver el conflicto con un sujeto (persona jurídica) culpable y terminar, aunque sea parcialmente, con la sensación de frustración que produce un caso no resuelto» (FERNÁNDEZ TERUELO, 2011: 11). En el mundo anglosajón se ha constatado como, en muchas áreas, la responsabilidad individual ha perdido importancia, al ser suplantada por la responsabilidad colectiva; las cifras son significativas: «en la mitad de los procesos del derecho penal de la empresa, la única procesada es la persona jurídica» (MARTÍNEZ PARDO, 2011: 65).

Con la entrada en vigor de esta reforma del CP, aparecerán comportamientos de las empresas hasta ahora poco habituales, por ejemplo despidos de trabajadores ante una mera imputación de hecho delictivo a uno de ellos (lo cual puede estar conectado con las motivaciones empresariales a disminuir su plantilla en situaciones de crisis económica), y «conflictos de intereses para los abogados que, anteriormente a la reforma, puede que hubiesen ejercido la defensa conjunta de empresa y trabajador» (RODRÍGUEZ RAMOS, 2011: 6-7).

Además, no parece adecuada la formulación legislativa en la que la sociedad responde por hechos ajenos, atribuyendo a la misma algo que hicieron unas personas físicas. No es objeto de delito una responsabilidad propia de la persona jurídica, sino una responsabilidad penal indirecta. A la persona jurídica se le imputa un comportamiento activo u omisivo de uno, varios o todos sus administradores. Tanto el posible defecto de organización, como las concretas acciones u omisiones reprochadas a la persona jurídica son, en realidad, realizadas por las personas físicas que la dirigen o gestionan, o por aquellos propietarios que tienen la teórica capacidad de controlar a los administradores, pero nunca por la persona jurídica.

Además de las deficiencias aplicables para ambos controles, es posible advertir errores en la regulación particular del control primario. La redacción del control primario debe mejorar definiendo qué sujetos deberían haber realizado el necesario control y cuáles son las obligaciones de control que los socios deben ejercitar.

Para definir adecuadamente la responsabilidad penal de las personas jurídicas, es necesario establecer qué sujetos deberían haber realizado el necesario control primario. La legislación espa-

ñola no lo ha establecido. De la lectura del artículo 31.1 bis del CP parece desprenderse que son las personas jurídicas las que deben realizar el control primario. No obstante, este argumento no es satisfactorio desde la visión de heterorresponsabilidad; para ser consecuente, debe plantearse cuáles son los sujetos que deben controlar a los administradores, y solo pueden ser los propietarios. Por tanto, en cualquier sociedad, los propietarios son los que deben realizar el control. En el caso particular de una sociedad anónima, los obligados en teoría serían los titulares del capital social, que son los accionistas; en la práctica, únicamente deberían ser los accionistas «de control» que hacen cierto seguimiento de la gestión, y no los accionistas «inversores», que ni quieren ni pueden establecer ningún tipo de control, y mucho menos los accionistas considerados como pasivos financieros.

También es necesario identificar cuáles son las obligaciones de control que los socios deben ejercitar. Deberían tratarse de unas obligaciones claras, nítidamente perfiladas y predeterminadas. Sin embargo, el legislador no ha establecido obligaciones específicas, sino indeterminados y genéricos mandatos. El TRLSC apenas establece obligaciones específicas en este ámbito (arts. 160, 168, 169, 172, 204, 223, 224 y 225 y ss.). El ejercicio ordinario de control se basa fundamentalmente en la convocatoria de la junta de accionistas, que es «un procedimiento escasamente ágil y dinámico a efectos de la evitación de delitos» (FERNÁNDEZ TERUELO, 2011: 27). Por todo ello, a los socios se les puede reprochar, para después convertir dicho reproche en responsabilidad de la sociedad, la ausencia de un control que está escasamente definido y que, en la práctica, no va a resultar demasiado operativo.

Por si fuera poco, la medida de la responsabilidad penal de las personas jurídicas establecida en la LO 5/2010 previsiblemente no supondrá una mejora para combatir la delincuencia económica ejecutada desde ámbitos empresariales. La reforma produce deficiencias en los dos extremos de realidades societarias. Por un lado, no satisface a las empresas pequeñas donde el gestor o administrador de la sociedad es a la vez propietario de la misma (de todo o gran parte del capital). Para las empresas pequeñas no existirá una gran diferencia entre propiedad y gestión, porque los socios suelen estar muy unidos a la sociedad, ya sea porque tienen responsabilidad ilimitada o porque tienen un gran porcentaje en el capital. En las pymes, los mismos hechos dan lugar a una doble responsabilidad: el administrador responde (penalmente) personalmente y responde como titular de la sociedad penalmente condenada por la misma conducta delictiva. Además, en este caso el fundamento del reproche es la falta de control que ha posibilitado el delito, por lo que se le reprocha no haberse controlado a sí mismo. Por otro lado, tampoco satisface a las grandes empresas, en la que determinados sujetos con un porcentaje escaso del capital controlan la sociedad y su gestión, debido a diversas razones entre la que destaca la dispersión del capital entre multitud de accionistas. Para las empresas grandes (donde la mayoría de los accionistas no tienen interés alguno en invertir tiempo y dinero en controlar a los directivos), el problema se deriva de que el planteamiento establecido por el legislador desconoce el funcionamiento real de las grandes sociedades. El legislador considera que la medida estimula el cuidado de los accionistas de la sociedad respecto a la designación de personas con capacidad suficiente para ejecutar de modo diligente, y sobre todo legal, las funciones de gestión de la sociedad y control del resto del personal de él dependiente. El legislador interpreta que «los socios o accionistas se implicarían en

el control de quienes ejercen la gestión de la sociedad, dado que sus excesos repercutirían indirectamente en su inversión» (FERNÁNDEZ TERUELO, 2011: 12). Como las sanciones penales previstas para la empresa son de contenido económico (directo o indirecto), los accionistas querrán evitarlas porque supondría un empobrecimiento del valor de sus acciones o participaciones en la sociedad. Dicho planteamiento parte del supuesto de que los propietarios de la sociedad son los socios y accionistas y por lo tanto tienen que ejercer controles sobre los gestores de la sociedad. Pero en sociedades de gran tamaño esto no ocurre para todos los socios por igual. Cuando a los socios o accionistas de inversión no les gusta el modo en que se gestiona la sociedad, normalmente no toman ninguna medida, como mucho abandonan la inversión. Por tanto, se sigue una dinámica inversa a la esperable por el legislador: quienes se van son los dueños y no los gestores que, en definitiva, son empleados.

8. PENAS Y ATENUANTES DEL DELITO CONTABLE

Para las personas físicas, la pena aparejada a este delito es de prisión de cinco a siete meses.

Adicionalmente, el artículo 310 bis del CP establece que cuando, según lo establecido en el artículo 31 bis del CP, una persona jurídica sea responsable del delito de incumplimiento de obligaciones contables con fraude fiscal (o delito contable) se le impondrá la pena de multa de seis meses a un año.

En el artículo citado se hace referencia a que si se atienden las reglas establecidas en el artículo 66 bis, los jueces y tribunales podrán asimismo imponer las penas recogidas en las letras b) a g) del apartado 7 del artículo 33 (todas menos la multa).

El artículo 33.7 del CP especifica que las penas aplicables a las personas jurídicas son las siguientes [el art. 129 CP establece que únicamente serán de aplicación los apartados del c) al g) para las entidades sin personalidad jurídica]:

- a) Multa por cuotas o proporcional.
- b) Disolución de la persona jurídica. La disolución producirá la pérdida definitiva de su personalidad jurídica, así como la de su capacidad de actuar de cualquier modo en el tráfico jurídico, o llevar a cabo cualquier clase de actividad, aunque sea lícita.
- c) Suspensión de sus actividades por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- d) Clausura de sus locales y establecimientos por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- e) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el delito. Esta prohibición podrá ser temporal o definitiva. Si fuere temporal, el plazo no podrá exceder de quince años.

- f) Inhabilitación para obtener subvenciones y ayudas públicas, para contratar con el sector público y para gozar de beneficios e incentivos fiscales o de la Seguridad Social, por un plazo que no podrá exceder de quince años.
- g) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo que se estime necesario, que no podrá exceder de cinco años. La intervención podrá afectar a la totalidad de la organización o limitarse a alguna de sus instalaciones, secciones o unidades de negocio.

Salvo la multa, todas las penas a imponer a la persona jurídica son graves (art. 33.7 CP), y en consiguiente, parece que el legislador considera como graves todos los delitos cometidos por la persona jurídica (art. 13.1 CP), sin embargo, no todos los delitos cometidos por ellas serán graves. Otra medida deficiente es que no se haya previsto un sistema de agravantes con el fin de atender a los casos de reincidencia.

La única pena por la que se puede optar en todo caso a la hora de sancionar a la persona jurídica es la de multa, que por ello será la opción prioritaria, salvo que razones de prevención especial, o la gravedad y las especiales circunstancias de la conducta imputada (múltiples perjudicados, importe de los perjuicios, etc.) aconsejen otra medida. Para calcular el importe de la sanción pecuniaria deberá atenderse a la información extraída de los resultados económicos obtenidos por las sociedades mercantiles en los ejercicios objeto de investigación conocidos a través del depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil, y de la información patrimonial que pueda recabarse de la Administración tributaria. La solicitud de la pena de disolución de la persona jurídica deberá reservarse «para casos extremos, como los delitos de especial gravedad y repercusión social o aquellos que revistan los caracteres del denominado delito en masa (con gran número de perjudicados)» (Fiscalía General del Estado, 2011: 111).

Para evaluar la adecuación de las penas previstas, es necesario plantearse sobre quiénes recaen realmente los costes de los efectos disuasorios (*deterrence*) que pretende la sanción penal económica impuesta sobre la empresa. Como bien distingue COFFEE (1981: 401-402), la imposición de una severa multa tiene distintos niveles de repercusión: (1) los accionistas soportan el coste de la sanción en el ámbito de la garantía de su inversión; (2) los obligacionistas y otros acreedores de la empresa sufren también una disminución del valor de su título, como consecuencia del incremento del nivel de riesgo de la compañía; (3) si la multa es suficientemente importante como para amenazar la solvencia de la compañía, la respuesta predecible por parte de la dirección de la empresa será una reducción de costes generalizada, incluyendo recortes en la plantilla mediante el despido de los trabajadores de nivel inferior; (4) finalmente, los consumidores van a verse perjudicados, en tanto que el incremento de costes puede ser compensado con un aumento del precio de los productos. El reparto de las consecuencias que trae consigo el delito no presenta una equivalencia entre aquellos que se benefician del delito y aquellos que soportan los costes de la sanción. Si bien se podría atribuir a los accionistas un cierto grado de participación en las ganancias del delito que justificaría una compensación negativa por el importe de la sanción correlativa, no sucede lo mismo con los trabajadores de

la empresa o con los consumidores, que no están vinculados directamente con el provecho del delito por parte de la empresa.

El artículo 31 bis 4 contiene un catálogo cerrado de circunstancias que atenúan la responsabilidad penal de las personas jurídicas. En coherencia con el modelo elegido, donde la responsabilidad de la persona jurídica no obedece a la culpabilidad de la empresa sino a un mecanismo normativo de transferencia, todas las conductas que atenúan la responsabilidad de las personas jurídicas son posteriores a la comisión del delito. Asimismo, no se ha previsto que ninguna de ellas, ni otras diferentes, sean apreciadas con valor de eximente, ya sea completa o incompleta. En concreto, solo podrán considerarse circunstancias atenuantes de la responsabilidad penal de las personas jurídicas haber realizado, con posterioridad a la comisión del delito, las siguientes actividades:

- a) Haber confesado la infracción a las autoridades, antes de conocer que el procedimiento judicial se dirige contra ella.
- b) Haber colaborado en la investigación del hecho aportando pruebas, en cualquier momento del proceso, que fueran nuevas y decisivas para esclarecer las responsabilidades penales dimanantes de los hechos.
- c) Haber procedido, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad al juicio oral, a reparar o disminuir el daño causado por el delito (asimilable al art. 21 CP, y por tanto aplicables las siguientes Sentencias: STS de 31 de julio de 2006, STS de 15 de febrero de 2007, STS de 23 de diciembre de 2010, STS de 22 de diciembre de 2010 y STS de 29 de diciembre de 2010).
- d) Haber establecido, antes del comienzo del juicio oral, medidas eficaces para prevenir y descubrir los delitos que en el futuro pudieran cometerse con los medios o bajo la cobertura de la persona jurídica.

Los cuatro atenuantes responden al fenómeno de la autorregulación regulada. Según esto, el Estado, a la vista de sus propias deficiencias regulativas (por carencias de conocimientos, pero sobre todo de recursos), permite una autorregulación de las empresas a cambio de que se hagan responsables de las consecuencias derivadas de dicha autorregulación. Si como consecuencia de la comisión de un hecho delictivo, la persona jurídica detecta la comisión del mismo, lo confiesa a las autoridades, lleva a cabo una investigación interna, repara el daño causado, entrega a las autoridades el resultado de su investigación e institucionaliza (o refuerza) sus medidas eficaces para la prevención y detección de delitos, la pena a imponer resulta sustancialmente reducida. «Se entra así en una nueva era de colaboración entre las organizaciones empresariales y el Estado a la hora de ejercer el *ius puniendi*» (SILVA SÁNCHEZ 2010b: 11).

La cuarta causa de atenuación consiste en haber establecido unas «medidas eficaces para prevenir y descubrir delitos» [art. 31 bis 4 d)]. Dichas medidas constituyen una manifestación muy específica de la figura «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito», cuya existencia resulta sumamente conocida para personas jurídicas con una organización compleja.

9. PROGRAMAS DE AUTORREGULACIÓN CORPORATIVA PARA PREVENIR EL DELITO

El Derecho penal español se encuentra en un momento en el que está surgiendo un nuevo enfoque de prevención frente al delito. No pretende desbancar al tradicional enfoque de reacción frente al delito, sino que pretende que ambos esfuerzos caminen juntos. Este nuevo enfoque está muy relacionado con la nueva realidad social denominada por la doctrina como «cultura de la prevención» (AGUSTINA, 2010: 300). La regulación sobre la responsabilidad penal de la empresa es coherente con el nuevo enfoque porque está redactada para fomentar una serie de controles en la organización que permita prevenir que el riesgo se convierta en daño.

La principal manifestación de ese nuevo enfoque es la inclusión, en el artículo 31 bis 4 d), de los «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito». Con su generalización, «se abre un nuevo escenario legal, en el que la cultura empresarial adquirirá una relevancia en la actividad empresarial que conllevará muy probablemente un efecto preventivo en el ámbito del Derecho penal de los negocios» (BACIGALUPO, 2011: 2).

El concepto «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito» es denominado de formas diversas: *compliance guide* (Fiscalía General del Estado, 2011: 39, 48 y 49), *compliance program* (Derecho italiano, DL 231/2001) (O'SULLIVAN, 2003: 241) (AGUSTINA, 2010: 324) (SILVA SÁNCHEZ, 2010b: 10) (BACIGALUPO, 2011: 2), *corporate defense* (Fiscalía General del Estado, 2011: 48-49), *corporate compliance programs* (GÓMEZ-JARA, 2006) (ABDALA, 2009: 97) (GÓMEZ-JARA, 2010b: 11), programas de cumplimiento (SILVA SÁNCHEZ, 2010b: 10), programas de prevención y control (AGUSTINA, 2010: 324), normas de autorregulación de las empresas (Fiscalía General del Estado, 2011: 39), código de autorregulación (Fiscalía General del Estado, 2011: 48-49), plan de prevención del delito (Fiscalía General del Estado, 2011: 48-49).

Por su parte, los sujetos competentes en materia de autorregulación son denominados «gatekeepers» (COFFEE, 2006: 389-390) o «compliance officer» (ROTSCH, 2009: 712-713) (BÜRKLE, 2010: 128-130). Mientras que a los responsables de los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito son denominados CCO por sus siglas de *chief compliance officer* (BGH Urt.v. 17.7. 2009-5. StR 394/08, NJW 2009, pág. 3.173).

El Tribunal Supremo alemán (Sentencia BGH Urt.v. 17.7. 2009-5. StR 394/08, NJW 2009, págs. 3.173-3.175) condenó al responsable del servicio interno de revisión (*Leiter der Innenrevision*) por estafa por omisión. Aunque esta unidad interna de revisión lo es de una entidad pública, en el propio auto se establece que estas consideraciones serían aplicables a los «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito» cuya función consiste en evitar infracciones jurídicas especialmente también hechos punibles cometidos a través de la empresa privada.

Los «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito» están muy relacionados con la supervisión interna dentro de la propia organización empresarial: auditoría interna y código de buen gobierno corporativo (BGH Urt.v. 17.7. 2009-5. StR 394/08, NJW 2009, págs. 3.173 y ss.).

Especialmente en el ámbito anglosajón, reciben tal denominación aquellos «programas encaminados a prevenir y descubrir conductas desviadas, asegurando que la actividad empresarial se lleva a cabo de acuerdo con todas las leyes civiles y penales aplicables, así como otras regulaciones y reglas» (O'SULLIVAN, 2003: 241).

Su objetivo es «ratificar el deber para los administradores de cumplir con todas sus obligaciones cualquiera que fuera la fuente de las mismas» (ABDALA, 2009: 97). El legislador ha convertido el deber de las personas jurídicas, consistente en establecer las debidas medidas de control, en «una de las piezas fundamentales del nuevo sistema» (DOPICO, 2010: 325).

La correcta observancia de estos programas implicaría que la persona jurídica ha sido un «buen ciudadano corporativo» (GÓMEZ-JARA, 2005: 249) (GÓMEZ-JARA, 2011: 90-92).

Los directivos y socios no quieren que se cometan delitos, no por la cuantía de la multa, sino por el desprestigio que conlleva y por la disminución de valor de la empresa. Los programas de cumplimiento no tienen como única función ser un atenuante de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sino que deberían ser entendidos como un cauce para potenciar el negocio en sí mismo, proporcionando a la empresa mayores ventajas competitivas o mejorando el servicio al cliente. Para analizar los *business benefits* de los programas de cumplimiento, *vid.* MAGRO SERVET (2011: 7). El programa se ha convertido prácticamente en una obligación para la empresa, «es una necesidad, no en sentido jurídico, pero sí desde un punto de vista preventivo», lo que aporta un valor añadido a la empresa (Gabinete jurídico CEF, 2011: 175).

El establecimiento o no de estos programas de cumplimiento puede igualmente incidir en la hipotética exigencia de responsabilidad penal a las personas físicas que en el seno de la empresa detentan competencias en materia de autorregulación (FEIJÓ, 2008: 198-252), cuestión relacionada con el deber de garantizar la observancia del cuidado necesario para evitar en la medida de lo posible y exigible que del círculo de la organización de la empresa se deriven daños para terceros (PEÑARANDA, 2006: 411-430) y, en definitiva, con la idea de que el titular de la empresa no solo debe observar personalmente la ley penal, sino también impedir que se conculque por los sujetos que cooperan con él (GALLEGO SOLER, 2004: 129).

Por supuesto, no es posible estar de acuerdo con la opinión doctrinal, cada vez más generalizada, de que la mera formalización de unos estándares de actuación es un eximente, y por supuesto, más en contra aun de que su establecimiento es suficiente per se para eludir la responsabilidad penal de las corporaciones. Al órgano gestor de las empresas le corresponde una obligación de control y vigilancia sobre sus subordinados y, en este sentido, lo importante no es la adquisición de un código de autorregulación, sino la acreditación de que los gestores o los órganos de gobierno de la persona jurídica han ejercido por sí o por delegación en otras personas todas las medidas exigibles para la prevención, detección y reacción ante posibles delitos. Así las cosas, se hace necesario que las personas jurídicas implementen programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito que consigan prevenir, detener y reaccionar frente a los posibles delitos de forma efectiva, en cuyo caso tendrán un atenuante en caso de imputación de un delito, pero nunca un eximente.

La elaboración y el cumplimiento de los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito solo son relevantes en la medida en que traduzcan una conducta. «Su formalización no aporta, ni su inexistencia resta la capacidad potencial de incurrir en responsabilidad penal, porque lo determinante no es si se actuó de acuerdo con la guía o si esta era hipotética u objetivamente apta para evitar el delito, sino si con guía o sin ella, procede atribuir a la persona jurídica la responsabilidad penal derivada de los delitos cometidos por sus gestores, por haber tenido lugar dichas conductas ilícitas cuando los mismos actuaban en nombre, por cuenta y en provecho de la corporación, o como consecuencia de haber omitido aquellos el debido control sobre sus subordinados jerárquicos en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de la entidad» (Fiscalía General del Estado, 2011: 39).

La regulación de los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito requiere la explicitación de su dimensión (supone una medida atenuante o excluyente) y alcance (si se debe aplicar sobre el control primario, secundario o ambos).

El legislador español solo ha previsto el establecimiento de los «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito» como atenuante cuando estos se establezcan en la organización empresarial con posterioridad al descubrimiento del hecho delictivo, estos deberán ser tenidos especialmente en cuenta cuando fueran establecidos con anterioridad a la comisión del hecho para determinar la culpabilidad de las personas jurídicas. Ello no significa que pueda ser considerado atenuante de la responsabilidad penal de la persona la mera existencia de cualquier tipo de «programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito», sino que este deberá ser elaborado atendiendo a las distintas y concretas formas de organización dentro de la empresa, de su objeto de negocio, de sus riesgos específicos.

Aunque, parte del Derecho comparado, por ejemplo «el sistema estadounidense o italiano» (MORÓN, 2002: 365), establece que la existencia *ex ante* de una estructura organizativa adecuada orientada a la prevención de riesgos en materias de delitos permite excluir la responsabilidad de la empresa, lo cierto es que el legislador únicamente lo ha establecido como atenuante. A pesar de que el legislador español no lo ha establecido como eximente, gran parte de la doctrina considera que en ciertas circunstancias, podría no ser oportuno imputar responsabilidad a una empresa que esté desarrollando un programa de prevención y control (AGUSTINA, 2010: 324) (GÓMEZ-JARA, 2010a: 11) (SILVA SÁNCHEZ 2010b: 11) (MORALES, 2011a: 58) (Gabinete jurídico del CEF, 2011: 175) (CARBONELL y MORALES, 2011: 65-67) (BACIGALUPO, 2011: 4 y 5) (DÍAZ LÓPEZ, 2011: 38) (MARTÍNEZ PARDO, 2011: 72). Relacionado con lo anterior, SILVA SÁNCHEZ (2010b: 11) considera que la pena «debería ser prácticamente anulada en caso de concurrir las cuatro atenuantes», aspecto que tampoco está recogido en nuestra legislación.

Aunque existan autores que defienden la exclusión de delito en el supuesto de que existan estos programas, la literalidad de la norma establece que solamente es una medida atenuante, no excluyente. También existen argumentos favorables a la literalidad de las normas, por ejemplo, NIETO (2008): «la adopción de medidas de organización, que el Proyecto concreta en los denominados Códigos de prevención, solo atenúan, pero no sirven para excluir la responsabilidad». Los

programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito podrán servir de instrumento para evaluar el contenido real del mandato de que es titular el gestor o representante, y aquello que, junto con las normas que regulan la actividad de que se trate, integra el control debido de la actividad empresarial en el caso concreto, pero no constituyen el fundamento de la imputación de la persona jurídica. Por tanto, el legislador español ha considerado la inclusión de los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito como atenuante, no como excluyente, y así está bien, no parece adecuada la modificación de su dimensión.

Según la Fiscalía General del Estado (2011: 41) se debe evitar que la compañía «se desentienda de la responsabilidad derivada de los delitos cometidos o no evitados por su gestor», cuando es este último quien, en condiciones normales, diseña y, sobre todo, lleva a la práctica la propia política empresarial, de modo que cualquier formulación corporativa contra el delito por medio de los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito sirvan, por sí solos, de recurso para eludir la responsabilidad penal.

«Existe el peligro de considerar que la mera formalización de uno de esos estándares constituye un salvoconducto para eludir la responsabilidad penal de la corporación. Sin embargo, lo importante en la responsabilidad penal de la persona jurídica no es la adquisición de un código de autorregulación (...), sino la forma en que han actuado o dejado de actuar los miembros de la corporación a que se refiere el artículo 31 bis en la situación específica, y particularmente en este segundo párrafo del apartado 1.º, sus gestores o representantes en relación con la obligación que la Ley penal les impone de ejercer el control debido sobre los subordinados; en este contexto, resulta indiferente que la conducta de los individuos responda a una guía de cumplimiento propia que, en el mejor de los casos, constituye un ideal regulativo de emanación estrictamente privada. Imaginemos que las pautas de comportamiento de la guía omitieran o fueran particularmente laxas a la hora de establecer controles sobre determinada actividad peligrosa de la compañía para ahorrar costes... ¿de verdad el hecho de que el individuo hubiera actuado conforme a ese estándar debe exonerar a la persona jurídica de su responsabilidad? La respuesta resulta obvia; por consiguiente, lo importante será acreditar, y esta es sin duda una cuestión de prueba, que las personas físicas a las que se refiere la norma cometieron el delito en las circunstancias a las que la misma se refiere. En coherencia con lo expuesto, el precepto exige expresamente que sean atendidas las concretas circunstancias del caso» (Fiscalía General del Estado, 2011: 48-49).

«En consecuencia, no debe olvidarse que el objeto del proceso penal no lo constituye el juicio sobre la existencia o idoneidad de un código de autorregulación de la persona jurídica, sino la adecuación o inadecuación a la Ley penal de la conducta de las personas físicas a las que el precepto hace alusión. Si bien es cierto que las *compliance guide* pueden orientar su forma de actuar en el seno de la corporación, tal extremo resulta circunstancial, por cuanto en el proceso penal se tratará, como siempre, de efectuar un juicio sobre la conducta de los individuos a partir de parámetros de imputación penal referidos a conductas humanas, con independencia de que las mismas

obedezcan a un eventual sistema de autorregulación o a la personal forma de hacer del individuo. La conducta de las personas físicas se examina así a la luz de la norma penal, qué han hecho los gestores o sus subordinados, y si lo efectivamente realizado tuvo lugar en las circunstancias previstas en el artículo 31 bis, en cuyo caso, debe responder la persona jurídica» (Fiscalía General del Estado, 2011: 49-50).

Por otro lado, para BACIGALUPO (2011: 5), estos programas pueden constituir una causa de exclusión de la culpabilidad exclusivamente «por defecto de organización», si bien el resto de doctrina que lo considera medida de exclusión lo ha interpretado como causa de exclusión del control primario y secundario. Siguiendo la literalidad de la norma, el establecimiento de los programas debe considerarse como una medida atenuante del delito tanto para el control primario como para el secundario. Esta opinión es compartida por la Fiscalía General del Estado (2011: 39).

La regulación del CP prevé un sistema de imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas tomando como hecho de conexión la conducta llevada a cabo por los representantes legales, así como por otros empleados sometidos al control de aquellos. Es evidente que ello requerirá una importante labor de delimitación de competencias dentro de las diversas esferas de actuación dentro de la organización empresarial. Por ello, «resulta conveniente reflexionar sobre las características que deberán tener los llamados programas de *compliance*» (BACIGALUPO, 2011: 2).

Los programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito son códigos de conducta para prevención de riesgos penales, en una nueva exigencia de gobernanza habitual en otras ramas del ordenamiento jurídico. El objeto del establecimiento de los programas es la prevención y detección de delitos penales y, por tanto, resulta imprescindible que tengan por objeto el análisis de una materia jurídica muy concreta: la penal. Así, como existen programas de cumplimiento en materia de RSC, riesgos laborales, auditoría interna, calidad, etc., ahora se deben implementar programas en el ámbito penal.

Por supuesto, son insuficientes las operaciones de simple mejora de la imagen empresarial, requiriéndose que dicho sistema sea apto para prevenir y/o detectar la comisión de delitos en el seno de la persona jurídica.

El programa debe ser específico para cada empresa, estableciéndose en función de su actividad y organización concreta.

Es necesario que la estructura organizativa de las empresas, sus órganos de gestión y supervisión interna, estén configurados teniendo especialmente en cuenta los riesgos de cada actividad empresarial concreta, la dimensión de la empresa y sus sucursales o filiales, etc. En función de tales características de la empresa se podrá configurar y delimitar la posición de garante, los deberes de supervisión y control, así como los requisitos que ha de cumplir su eventual delegación.

El contenido de dichos programas de cumplimiento es el siguiente (GÓMEZ-JARA, 2010b): existencia de un código de conducta escrito; supervisión de los esfuerzos de cumplimiento por

parte del personal altamente cualificado; no delegación de poderes discrecionales de las autoridades administrativas en personal con posible tendencia delictiva; comunicación efectiva de los estándares y procedimientos contenidos en los códigos de conducta; reforzamiento mediante sistemas efectivos de control y auditoría; reforzamiento mediante procedimientos disciplinarios; y adopción de medidas adecuadas tras la detección de la infracción.

La culpabilidad de la persona física y de la jurídica «son dos magnitudes independientes, pero, a su vez, estrechamente relacionadas» (MARTÍNEZ PARDO, 2001: 73). Ello implica que sea conveniente un único proceso para dilucidar ambas responsabilidades y por regla general constatar que la responsabilidad colectiva implica determinar todos los detalles de la responsabilidad individual. El aspecto más revelador para observar el grado de culpabilidad de la empresa es el nivel jerárquico del infractor. La organización debe orientar sus esfuerzos en asegurar que los directivos respetan la ley, en mayor medida que para los empleados. La realización del delito por un alto cargo de la entidad implica que existe una mala cultura corporativa, y que no son creíbles ninguna de las medidas de organización que hayan podido ser adoptadas.

10. CONCLUSIONES

SOBRE LA CONFIGURACIÓN DEL DELITO CONTABLE

Con la introducción de la Ley Orgánica 5/2010, es posible plantearse la conveniencia, tanto de la criminalización de las infracciones contables, como de que siga manteniéndose el carácter instrumental de los delitos contables frente a los delitos fiscales, pues ambas medidas son discutibles.

La primera alternativa es que el legislador eliminara el delito contable, manteniendo únicamente el delito fiscal y las infracciones contables, de forma que se ahorre los procedimientos penales de tipo exclusivamente contable, siendo medida disuasoria suficiente los procesos administrativos aplicados con todo rigor. En este contexto, la infracción contable debería ser únicamente sancionada administrativamente, y tipificarse penalmente tan solo cuando el hecho dé lugar a evasión tributaria, es decir, suponga un perjuicio material para la Hacienda Pública. Siguiendo esta propuesta de eliminar el delito contable, solo existirán las infracciones administrativas de naturaleza mercantil y nunca supondrá un delito la alteración de la contabilidad, salvo que suponga una defraudación, que entonces sería un delito fiscal.

La segunda alternativa se produciría si existiera una fuerte corriente de opinión que hiciera imposible eliminar el delito contable. En este entorno, la legislación debería configurar el delito contable, de forma que permitiera que pudiera ser penado de forma separada del delito de defraudación tributaria, para que ambas actuaciones pudieran ser consideradas como delito simultáneamente.

En el momento actual, con una crisis económica prolongada, y con una necesidad imperiosa de acumulación de recursos públicos, existen motivaciones de la opinión pública para conceder un

papel fundamental a la persecución de hechos que podrían minorar los recursos públicos, priorizando el nivel de prevención que concede el CP. La segunda alternativa parece más adecuada para el contexto económico y social presente. Así, es necesario un cambio legislativo para establecer una separación radical entre el delito contable y el de defraudación tributaria, configurando el primero de forma que sea compatible con el segundo y no quede como en la actualidad, en caso de concurrencia, subsumido por él. Un cambio legislativo en este sentido es una buena medida para aumentar la disuasión. No obstante, hasta que la legislación no sea modificada, esto no es posible, y en caso de existencia de delito de defraudación tributaria nunca se puede imputar delito contable. La propuesta de separación radical entre delito contable y el de defraudación tributaria es importante en estos momentos, no tanto para acumular las penas, pero sí para asegurarse la posibilidad de que adicionalmente se pueda imputar delito contable a las personas jurídicas. Si con la redacción actual una empresa altera la contabilidad para defraudar y esto se produce, se debe aplicar el delito de defraudación tributaria únicamente, en este escenario las actuales penas establecidas para este delito son lo suficientemente gravosas como para no ser necesario reclamar una acumulación de penas con el otro delito, el contable. Esta no es la finalidad. Realmente se debería separar porque son dos hechos diferentes, y porque así es posible imputar responsabilidad penal a la persona jurídica, cosa que no ocurriría en la actualidad porque únicamente se penaría el delito fiscal. Así, las personas jurídicas serían condenadas por el delito contable (porque el delito fiscal no está entre los supuestos en los que se amplía la responsabilidad a las personas jurídicas), y las personas físicas por el delito contable y fiscal simultáneamente. La necesidad de imponer penas a las personas jurídicas es lo suficientemente importante como para recomendar esa modificación legislativa. Con esta medida se estaría luchando con aquellas figuras delictivas, establecidas en el preámbulo de la Ley Orgánica 5/2010, donde la posible intervención de las personas jurídicas se hace más evidente.

La redacción del delito contable debe ser modificada de forma drástica. El delito contable debe configurarse de forma que sea independiente, autónomo y, sobre todo, compatible con el delito de defraudación tributaria. El delito contable debe ser independiente del delito fiscal. Esto supone que se elimina la actual consideración del delito contable como instrumento para adelantar la persecución penal del delito fiscal. La manifestación más importante de este nuevo diseño del delito es su conceptualización fuera de los conceptos fiscales. El delito no puede depender de que la llevanza de la contabilidad esté establecida en una legislación fiscal, al contrario, la obligación contable debe partir de una legislación mercantil (o contable). Todo lo anterior debería quedar plasmado en la redacción de artículo 310 del CP. Esta nueva consideración del delito tiene repercusiones en todo su desarrollo:

- El bien jurídico protegido ya no es el Erario Público, sino el conjunto de usuarios de la contabilidad.
- El comportamiento típico es independiente de la motivación fiscal para defraudar, únicamente se requiere que (a) se incumpla de forma absoluta la obligación de llevar las cuentas según la legislación contable y mercantil, (b) se lleven contabilidades distintas, independientemente de cuáles sean las motivaciones que tenga esta acción, (c) se hayan cometido omisiones y falsedades contables con la intención de defraudar o con cualquier otra intención.

- El concurso queda totalmente modificado. Existirá un delito contable cuando se produzca el hecho injusto. Independientemente, existirá un delito fiscal cuando se produzca un fraude a la hacienda. Por tanto, el delito contable no es instrumental al delito fiscal, y una persona puede cometer ambos.

Pero incluso sin realizar estas modificaciones tan drásticas, quedándonos en el paradigma actual, es necesario realizar una serie de modificaciones en el artículo 310 del CP para adaptarlo al entorno económico actual.

1. La redacción del artículo 310 a) del CP mejoraría si se especificara que este delito se comete con cualquiera de los tres siguientes actos: si no hay ni un asiento en los libros contables, si el contribuyente no pone los libros a disposición de la Administración tributaria o si el incumplimiento de los deberes contables fuera de tal naturaleza que hiciera imposible la función que en materia de tributos están llamados a realizar los libros o registros fiscales.
2. Con la redacción actual, del artículo 310 a) del CP, el delito solo es punible para los supuestos de estimación directa de la base tributaria. Esta limitación es un error porque existe deber de registro en algunos supuestos de estimación objetiva, en concreto en los que deduzcan amortizaciones y los que determinen su rendimiento neto en función del volumen de operaciones. El artículo debería modificarse para aumentar la punibilidad a los supuestos de estimación objetiva, explicitando que debe ser aplicable a los sujetos obligados a tributar, tanto por el método de estimación directa, como por el método de estimación objetiva.
3. Respecto al artículo 310 b) del CP, el delito requiere, no solo que existan dos contabilidades, sino que una sea presentada a la Hacienda Pública y la otra a cualquier otro usuario de la contabilidad financiera. Si no se presenta a otro destinatario de la información financiera, nada más que a la Hacienda, no existirá tal delito. La obligación de llevar los libros contables se compone de cuatro obligaciones: obligación de registrar los hechos económicos en los libros contables, obligación de firmar los libros contables, obligación de conservar los libros contables y obligación de presentar los libros contables. Esto supone que para que exista este delito es necesario hacer valer frente a terceros una contabilidad registrada, firmada, conservada y presentada distinta a la entregada a la Hacienda Pública.
4. Para que se perfeccione el delito del artículo 310 b) del CP es necesario que la doble contabilidad persiga fines defraudatorios tributarios. No será punible una segunda contabilidad que, aun ocultando o simulando la verdadera situación de la empresa, no persiga una finalidad defraudatoria, sino que persiga cualquier otra finalidad de modificación de la imagen económico-financiera de la entidad. De la misma forma, la conducta debería ser impune si la doble contabilidad, aun siendo creada para satisfacer los fines fraudulentos, no llega a utilizarse para ello, sino que se utiliza para otras finalidades como para realizar la liquidación o para solicitar recursos del mercado de capitales.

5. El artículo 310 b) del CP intenta evitar que una de las contabilidades sea utilizada por el obligado tributario para pagar menos impuestos, sin embargo, el legislador y la jurisprudencia se limitan a afirmar que «oculten o simulen la verdadera situación de la empresa». La redacción debería ser mejorada incidiendo en la finalidad del contribuyente para ahorrarse el pago de impuestos, más que incidir en el reflejo de una «verdadera» situación que ninguna normativa contable puede garantizar.
6. El legislador debería concretar cuál es el sujeto pasivo del delito porque no especifica si se refiere exclusivamente la hacienda estatal, o también la autonómica o, incluso, la de otros sujetos. El legislador debería especificar que no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente las necesidades públicas, por lo que el sujeto pasivo es la Hacienda del Estado, la Hacienda foral, la Hacienda autonómica, la Hacienda local y la Hacienda de los entes institucionales, entre ellos la Seguridad Social, siempre que se vean afectadas negativamente por el incumplimiento de las obligaciones contables.

SOBRE LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LA EMPRESA EN EL DELITO CONTABLE

No se entiende la exclusión de partidos políticos y sindicatos del apartado 5 del artículo 31 bis. La exclusión de los primeros pudiera estar basada en la existente Ley de Partidos en la que se regulan pormenorizadamente estas cuestiones. Pero, por supuesto, no tiene ninguna justificación la exclusión de sindicatos, lo cual es una medida que beneficia a los administradores, socios y trabajadores de los sindicatos pero potencialmente perjudica al conjunto de la sociedad. Los sindicatos están en el punto de mira de la sociedad; ofrecería un panorama más tranquilizador saber que al igual que el resto de empresas tienen una responsabilidad penal.

Es posible inferir que en el futuro no existirán muchas sentencias que condenen a las personas jurídicas penalmente, porque la legislación no ha definido correctamente los sujetos que deben realizar el control primario y cuáles son las obligaciones de control primario que deben ser realizadas. Además, la regulación de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en España tiene deficiencias: la filosofía de la legislación no tiene sentido porque se imputa a las personas jurídicas hechos realizados u omitidos por unas personas físicas, además, la materialización de la legislación no ha tenido en cuenta el funcionamiento real de pequeñas y grandes empresas.

No parece adecuada la formulación legislativa en la que la sociedad responde por hechos ajenos, atribuyendo a la misma algo que hicieron unas personas físicas. No es objeto de delito una responsabilidad propia de la persona jurídica, sino una responsabilidad penal indirecta. A la persona jurídica se le imputa una acción de su administrador y se le reprocha un comportamiento activo u omisivo de uno, varios o todos sus administradores. Tanto el posible defecto de organización, como las concretas acciones u omisiones de la persona jurídica son, en realidad, realizados por las personas físicas que la dirigen o gestionan, o por aquellos propietarios que tienen

la teórica capacidad de controlar a los administradores, pero nunca por la persona jurídica. Esta situación no sería negativa si verdaderamente se produjera una acumulación de la imputación del delito a la persona física y a la jurídica. Sin embargo, existen grandes motivaciones para que únicamente se condene a la persona física.

Aunque el establecimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas es una buena medida de disuasión, es posible realizar un análisis crítico de la materialización concreta establecida en la legislación española. La traslación de la responsabilidad penal de las personas físicas a las jurídicas formulada en España parte de una premisa al menos parcialmente falsa: los delitos se cometen por la falta de control de los titulares de la sociedad. Por un lado, es imposible establecer unos controles perfectos que impidan los delitos, por el otro, las motivaciones de los individuos para delinquir son tan diversas que es imposible que un controlador pueda preverlas todas a priori. Por ello, con la actual redacción del CP, la jurisprudencia, previsiblemente, no condenará la mayoría de las situaciones en la que se ha producido la falta de control.

La inclusión de la responsabilidad de las personas jurídicas debe tener como finalidad hacer más efectiva la responsabilidad individual. No puede ocurrir que sustituya a la responsabilidad individual, porque esto supondría un error gravísimo al disminuir la eficacia del derecho penal.

El gran beneficiado del modelo de responsabilidad de los entes sociales puede ser la persona física que cometa delitos relacionados con la contabilidad. El establecimiento de este modelo puede contribuir a relajar los esfuerzos por localizar a la persona física autora del hecho delictivo e imputarle el delito. La nueva responsabilidad penal de las personas jurídicas ofrece la posibilidad de resolver el conflicto con una persona jurídica culpable y terminar, aunque sea parcialmente, con la sensación de frustración que produce un caso no resuelto, lo que puede ser un aliciente, incluso, para que se cometan más delitos relacionados con la contabilidad. Es necesario estar muy atentos a la actuación jurisprudencial en los tres delitos relacionados con la contabilidad, porque nos dará la verdadera dimensión de la nueva medida.

La introducción de la responsabilidad penal de las empresas ha añadido una cierta inseguridad jurídica al sistema, ya que las empresas no saben ahora mismo quiénes son los que deben realizar los controles para que no se produzca el delito relacionado con la contabilidad, qué mecanismos de control de prevención del delito tienen que adoptar. Para el supuesto específico del delito contable es fácil realizar el control sobre el supuesto de incumplimiento absoluto de llevar los registros contables, pero es más difícil para la llevanza de dos contabilidades, y mucho más difícil para los supuestos de artificios contables.

En este entorno, el establecimiento de programas de autorregulación corporativa para prevenir el delito es una necesidad para la empresa, no por existir una obligación jurídica, sino que su carácter preventivo para atenuar las responsabilidades penales le aporta un valor añadido.

Bibliografía

- ABDALA, MARTÍN E. [2009]: «Régimen de responsabilidad de los administradores de sociedades en el derecho alemán», *Revista de derecho*, 31: págs. 92-104.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S. [1997]: «El delito contable», *Auditoría Pública*, n.º 9, marzo, págs. 33-39.
- AGUSTINA SANLLEHÍ, J.R. [2010]: «Estrategias de reacción frente al delito. A propósito del delito intraempresarial», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n.º 3, págs. 299-337.
- APARICIO PÉREZ, A. [1997]: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal de 1995*, Lex Nova, Valladolid.
- [1991]: «El delito de fraudes contables», *Actualidad Tributaria*, n.º 14, págs. 243-247.
- APARICIO PÉREZ, A. y ÁLVAREZ GARCÍA, S. [2010]: «El llamado delito contable», *Crónica Tributaria*, n.º 136/2010, págs. 7-35.
- APARICIO PÉREZ, A.; BAENA AGUILAR, A.; GARCÍA DE LA MORA, L. y MARTÍNEZ LAGO, M.A. [1991]: *Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica*, Lex Nova, Valladolid.
- ARROYO ZAPATERO, L. [1987]: *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*, Ministerio de Justicia, Madrid.
- AYALA GÓMEZ, I. [1988]: *El delito de defraudación tributaria*, Civitas, Madrid.
- BACIGALUPO, S. [2011]: «Los criterios de imputación de la responsabilidad penal de los entes colectivos y de sus órganos de gobierno (arts. 31 bis y 129 CP)», *Diario la Ley*, n.º 7541, miércoles, 5 de enero de 2011, págs. 1-8.
- [2010]: «La responsabilidad penal y administrativa de las personas jurídicas y programas de "compliance" (A propósito del Proyecto de reforma del Código Penal de 2009)», *La Ley*, n.º 3818, págs. 1-8.
- [1985]: «La responsabilidad penal de los órganos, directivos y representantes de una persona jurídica (el actuar en nombre de otro)», en AA.VV., *Comentarios a la Legislación penal-La reforma penal de 1983*, T. V, vol. 1, Madrid, págs. 379 ss.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. [1978]: *Derecho Penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S. [2010]: *Derecho penal económico*, Editorial del Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.
- BAUMANN, J. [1963a]: «Beihilfe bei eigenhändiger voller Tatbestandserfüllung», *NJW*, págs. 561-565.
- [1963b]: «Täterschaft und Teilnahme», *JuS*, págs. 56-59.
- [1963c]: «Gedanken zum Eichmann-Urteil», *JZ* 1963, págs. 110-121.
- BAUMANN, J.; WEBER, U. y MITSCH, W. [1995]: *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Lehrbuch*, 10.^a ed., Aufl. Gieseking, Bielefeld, § 29, Rn.14.
- BERMEJO RAMOS, J. [1985]: «Tratamiento de los delitos contra la Hacienda Pública en la nueva regulación del Código Penal», *Gaceta Fiscal*, n.º 24, págs. 117 y ss.
- BERNATE OCHOA, F. [2007]: *Delitos de falsedad en estados financieros*, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá.

BLASCO LANG, J.J. [1998]: «De la contabilidad creativa al delito contable», *Partida Doble*, enero, n.º 85, págs. 33-39.

BOIX REIG, F.J. [1998]: «Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal», en «Delitos socioeconómicos en el nuevo CP», *Cuadernos de Derecho Judicial*, págs. 280-296.

BOIX REIG, F.J. y MIRA BENAVENT, J. [2000]: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Tirant lo Blanch, Valencia.

BÜRKLE [2010]: *Corporate Compliance-Handbuch der Haftungsvermeidung im Unternehmen*, Hauschka, C.F., 2.ª ed., C.H. Beck.

BUSTOS RAMÍREZ, J. [1991]: *Manual de derecho penal. Parte especial*, 2.ª ed., Editorial Ariel, Serie Derecho, Barcelona.

CARBONELL MATEU, J.C. y MORALES PRATS, F. [2011]: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas», en ÁLVAREZ GARCÍA y GONZÁLEZ CUSSAC (dirs.), *Comentarios a la Reforma penal de 2010*, Valencia.

COFFEE, J.C. Jr. [2006]: *Gatekeepers. The professions and corporate governance*, Oxford University Press, Nueva York.

– [1981]: «No Soul to Damn: No Body to Kick: An Unscandalized Inquiry Into de Problem of Corporate Punishment», *Michigan Law Review*, 386 (79), págs. 401-402.

DÍAZ LÓPEZ, J.A. [2011]: «Propuestas para la práctica de la mediación penal», *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, n.º 3/2011, julio, págs. 1-50.

DOPICO GÓMEZ-ALLER, J. [2010]: «Responsabilidad de personas jurídicas», en F. MOLINA FERNÁNDEZ (coordinador), *Memento Práctico Penal 2011*, Francis Lefebvre, Madrid, págs. 319-328.

FEIJÓ SÁNCHEZ, B. [2008]: «Autorregulación y Derecho Penal de la Empresa: ¿Una cuestión de responsabilidad individual?», en L. ARROYO JIMÉNEZ y A. NIETO MARTÍN (directores), *Autorregulación y sanciones*, Lex Nova, Valladolid, págs. 198-252.

FERNÁNDEZ TERUELO, J.G. [2011]: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Código Penal español (una visión crítica)», *Revista jurídica de Castilla y León*, n.º 25, septiembre, págs. 7-42.

FERRO VEIGA, J.M. [2007]: «Perspectivas del "delito de cuello blanco" en la Administración Local como nexo entre el blanqueo de capital, el delito contable y el sector inmobiliario: Caso Marbella», *Lex Nova*, n.º 50, octubre-diciembre, 2007, págs. 38-39.

Fiscalía General del Estado [2012]: *Circular 1/2011: Relativa a la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por Ley Orgánica número 5/2010, 1 de junio de 2011*, Fiscalía General del Estado, Madrid.

Gabinete jurídico del CEF [2012]: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Corporate compliance*», *RCyT. CEF*, n.º 346, págs. 165-176.

GALLEGO SOLER, J.I. [2004]: «Criterio de determinación de la responsabilidad penal individual en estructuras empresariales», en J.I. GALLEGO SOLER y J.L. MODOLELL GONZÁLEZ, *Empresa y Derecho Penal*, UCAB, Caracas, págs. 88-235.

GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. [2011]: «Corporate Culpability as a limit to the overcriminalization of corporate criminal liability: the interplay between self-regulation, corporate compliance, and corporate citizenship», *New Criminal Law Review*, Vol. XIV, n.º 1/2011, págs. 78-96.

- [2010a]: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la reforma del Código Penal», *Diario La Ley*, 14962/2010, 23 de diciembre, págs. 7-13.
- [2010b]: *Fundamentos modernos de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Bases teóricas, regulación internacional y nueva legislación española*, Montevideo-Buenos Aires.
- [2006a]: «El nuevo artículo 31.2 del Código penal: cuestiones de *lege data* y de *lege ferenda*», *Diario La Ley*, n.º 6548, 13 de septiembre, págs. 1-13.
- [2006b]: «Presentación», en GÓMEZ-JARA DÍEZ (ed.), *Modelos de autorresponsabilidad penal empresarial. Propuestas globales contemporáneas*, Thompson, págs. 21-24.
- [2005]: *La culpabilidad penal de la empresa*, Marcial Pons, Madrid.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, N. y JUANES PECES, A. [2010]: «La responsabilidad penal de las personas jurídicas y su enjuiciamiento en la reforma de 2010. Medidas a adoptar antes de su entrada en vigor», *Diario La Ley*, n.º 7501, 3 de noviembre de 2010.

GRACIA MARTÍN, L. [1990]: *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en el Derecho penal*, Trivium, Madrid.

HEINE, B. [2002]: «Modelle originärer (straf-) rechtlicher Verantwortlichkeit von Unternehmen», en HETTINGER (ed.), *Reform des Sanktionsrecht. Bd. III: Verbandstrafe*, Baden-Baden, págs. 121-154.

HIPPEL, R. VON [1932]: *Lehrbuch des Strafrechts*, Berlín.

- [1930]: *Deutsches Strafrecht*, II, Bände, J. Springer, pág. 482.

KIENAPFEL, C. [1984]: Diethelm Kienapfel, *Strafrecht Allgemeiner Teil. Mit Einführungen in programmiierter Form*, 4.ª ed.

LAMARCA PÉREZ, C. [1985]: «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, n.º 178, julio-agosto, págs. 743-756.

MAGRO SERVET, V. [2011]: «Hacia la necesidad de implantación del plan de prevención jurídica en las empresas (Una exigencia legal tras la Ley Orgánica 5/2010, de reforma del Código Penal)», *Diario La Ley*, Año XXXII, n.º 7.633, 19 de mayo, 1-7.

MARTÍNEZ PARDO, V.J. [2011]: «La Responsabilidad Penal de las personas jurídicas», *Revista Internauta de Práctica Jurídica*, n.º 26, págs. 61-78.

MARTÍNEZ PÉREZ, C. [1994]: «El delito societario de administración fraudulenta», *Estudios Penales y Criminológicos*, XIX, págs. 156-324.

- [1986]: «Incumplimiento de obligaciones contables», *Comentarios a la Legislación Penal*, tomo VII, Derecho Reunidas, Madrid.
- [1982]: *El delito fiscal*, Montecorvo, Madrid.

MAURACH, R. [1962]: *Tratado de Derecho penal* (traducción y notas de Derecho Español por Juan CORDOBA RODA), Ediciones Ariel, Barcelona.

MAURACH, R.; GÖSSEL, K.H. y ZIPF, H. [1995]: *Derecho penal. Parte general. 2. Formas de aparición del delito y las consecuencias jurídicas del hecho*, Astrea, Buenos Aires.

MORALES PRATS, F. [2011a]: «Libro II, Título XIII: Cap. XIII», *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, AA.VV. QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, págs. 954-993.

- [2011b]: «Libro II, Título XIV», *Comentarios a la parte especial del derecho penal*, AA.VV. QUINTERO OLIVARES, G. (dir.), Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, págs. 1.035-1.133.
- MORÓN LERMA, E. [2002]: «Las sanciones penales en Europa», *Revista Aranzadi de Derecho y Proceso Penal*, Monográfico, n.º 22/2002.
- MUÑOZ CONDE, F. [2007]: *Manual de derecho penal. Parte especial*, 16.ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia.
- NIETO MARTÍN, A. [2008]: *La responsabilidad penal de las personas jurídicas: Un modelo legislativo*, Iustel, Madrid.
- O’SULLIVAN, J.R. [2003]: *Federal White Collar Crime*, 2nd edition, West 4th Ed., New Jersey.
- PALAO TABOADA, C. [1985]: «Notas sobre el nuevo delito contable-tributario», *Crónica Tributaria*, n.º 136/2010, págs. 251-256.
- PÉREZ ROYO, F. [1986]: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- PEÑARANDA RAMOS, E. [2006]: «Sobre la responsabilidad en comisión por omisión respecto de hechos delictivos cometidos en la empresa (y en otras organizaciones)», en DÍAZ-MAROTO y VILLAREJO (coord.), *Derecho y Justicia penal en el siglo XXI: Liber amicorum en homenaje al profesor Antonio González-Cuellar García*, págs. 411-430.
- POLAINO NAVARRETE, M. [1985]: «El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal», *Estudios Penales y Criminológicos*, IX, Santiago de Compostela, págs. 199-213.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L. [2011]: ¿Cómo puede delinquir una persona jurídica en un sistema penal antropocéntrico? (La participación en el delito de otro por omisión imprudente: pautas para su prevención), *Diario La Ley*, n.º 7561, 3 de febrero, págs. 1-8.
- ROSSY, J.M. [1989]: *El delito fiscal*, Bosch, Barcelona.
- ROTSCH [2009]: «Entscheidungsbesprechung: Garantenpflicht aufgrund dienstlicher Stellung», *ZJS* 6/2009.
- SCHROTH, H.J. [1993]: *Unternehmen als Normadressaten und Sanktionsobjekte*, Giessen, Brühlsher.
- SERRANO GÓMEZ, A. y SERRANO MAILLO, A. [2005]: *Derecho penal. Parte especial*, 10.ª ed., Dykinson, Madrid.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M. [2010a]: «La reforma del Código Penal: una aproximación desde el contexto», *Diario La Ley*, n.º 7464/2010, 9 de septiembre, págs. 4-6.
- [2010b]: «Los delitos patrimoniales y económico-financieros», *Diario La Ley*, n.º 15001/2010, 23 de diciembre.
- SUÁREZ SÁNCHEZ, A. [2001]: «El sujeto activo en los delitos contra la administración pública», *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n.º 68, págs. 13-42.
- TIEDEMANN, K. [1997]: «Responsabilidad penal de personas jurídicas, otras agrupaciones y empresas en Derecho comparado», en GÓMEZ COLOMER, J.L. y GONZÁLEZ CUSSAC, J.L. (coord.) *La reforma de la Justicia Penal (Estudios en homenaje al Prof. Klaus Tiedemann)*, Publicacions de la Universitat Jaume I, Castellón de la Plana, págs. 97-110.

INFLUENCIA EN EL ANÁLISIS DE ESTADOS CONTABLES DE LAS DEUDAS POR EFECTOS DE DESCUENTOS COMO PASIVOS REALES O CONTINGENTES

Daniel Ruiz Palomo

Vicente García Martín

Departamento de Finanzas y Contabilidad.

Universidad de Málaga

EXTRACTO

En este trabajo se plantean dos objetivos. En primer lugar, discernir si las deudas por efectos descontados deben aparecer en balance, por su consideración de pasivo, o bien en la memoria, con la consideración de pasivo contingente. El primero de los criterios contables apuntados es seguido por la normativa contable española desde 1990. El segundo de ellos resulta acorde con los criterios de reconocimiento y valoración propuestos por las NIIF, y se sitúa en la línea de buena parte de la doctrina jurídico-contable, entre otras, las SFAS 77 y 140 norteamericanas. En segundo lugar, analizar la repercusión de la elección de una u otra alternativa sobre el análisis de estados financieros en sus tres vertientes principales: financiera, económica y patrimonial. En consecuencia, se ilustra cómo el tratamiento contable del descuento bancario por parte de los PGC españoles de 1990 y 2007 provoca efectos distorsionadores en el análisis de balances, empeorando la percepción del analista respecto de la situación económico-financiera de la entidad. Este hecho provoca un grave perjuicio a las compañías que hacen uso de esta herramienta de movilización financiera de cuentas a cobrar, toda vez que merman su capacidad de acceso a otras fuentes de financiación bancaria.

Palabras clave: descuento bancario, pasivo contingente, análisis de estados financieros, solvencia y rentabilidad.

Fecha de entrada: 01-09-2012 / Fecha de aceptación: 20-10-2012

INFLUENCE OF CONSIDERING DISCOUNTING NOTES RECEIVABLE AS REAL OR CONTINGENT LIABILITIES ON FINANCIAL STATEMENT ANALYSIS

Daniel Ruiz Palomo

Vicente García Martín

Departamento de Finanzas y Contabilidad.

Universidad de Málaga

ABSTRACT

This paper analyzes two objectives. The first one is to ascertain whether the discounting notes receivable must be considered as a real loan, or they should only be disclosed in the notes accompanying the financial statements, deeming them as a contingent liability. The first accounting procedure is followed by Spanish accounting standards since 1991. The second one is in line with the recognition and measurement criteria proposed by the IFRS, and stood in line for much of the legal doctrine and accounting rules, as, i.e., the FAS Statements 77 and 140. The second aim is to discuss the impact of the choice of either alternative on the analysis of financial statements in three major areas: financial, economic and heritage. Accordingly, it illustrates how the discounting notes receivable consideration by the Spanish accounting rules results in distorting effects on the financial statement analysis, exacerbating the perception of the analyst on the financial position of the entity. This causes serious damage to the companies that make use of this tool in raising finance for accounts receivable, since that undermine their ability to access other sources of bank financing.

Keywords: discounting notes receivable, contingent liabilities, financial statement analysis, solvency and profitability.

Fecha de entrada: 01-09-2012 / Fecha de aceptación: 20-10-2012

Sumario

1. Introducción
2. Análisis jurídico-económico y contable del problema
 - 2.1. Análisis jurídico-económico
 - 2.2. Análisis crítico de su reconocimiento contable
3. Estudio de su repercusión en el análisis de estados contables
 - 3.1. Examen de su impacto en el análisis del equilibrio financiero
 - 3.2. Examen de su impacto en el análisis del equilibrio patrimonial
 - 3.3. Examen de su impacto en el análisis del equilibrio económico
4. Conclusiones

Apéndice. Aplicación a título ilustrativo

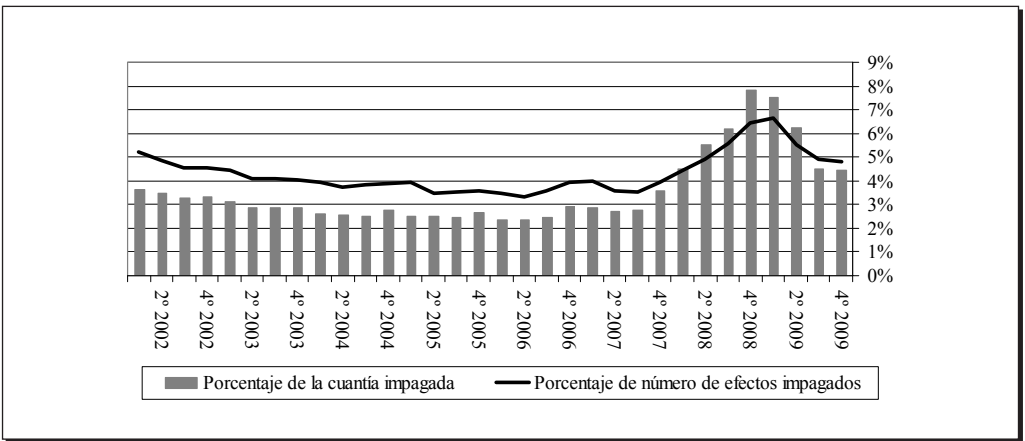
Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

Es habitual en la actividad mercantil que las empresas traten de movilizar sus cuentas a cobrar, al verse condicionadas por un periodo medio de maduración a menudo muy dilatado. Así, optan por hacer uso del descuento bancario, consistente en ceder a una entidad financiera documentos acreditativos de derechos de cobro, generalmente formalizados mediante pagarés, letras de cambio o certificaciones de obras, para que le anticipe su importe, de forma que al vencimiento de los mencionados documentos la entidad financiera tenedora recuperaría su importe, que presumiblemente pagará el deudor de la empresa cedente. Ahora bien, en caso de no ser atendidos por este, la empresa cedente asumirá, como responsable subsidiario de su importe, el pago correspondiente.

No ocultamos que el impago por parte del titular de la deuda es un evento que se presenta con cierta regularidad, a pesar de que el descuento bancario está sujeto a una previa selección por la entidad financiera tomadora de los documentos cambiarios, lo que hace menos probable su devolución, y de la garantía ofrecida por las compañías de caución, lo que reduce la incertidumbre sobre el impago de la deuda a su vencimiento. Pero rara vez resulta impagada una remesa de efectos descontados en su totalidad y por todo su importe. En este sentido, ni siquiera en los meses de mayor azote de la reciente crisis financiera el impago ha llegado a alcanzar el 8 % del importe total descontado, como se muestra en la **ilustración 1**.

Ilustración 1. Evolución trimestral de los impagos de efectos descontados



Fuente: Instituto Nacional de Estadística (<http://www.ine.es>; consultado el 25-02-2011).

En consecuencia, opinamos que la pretendida deuda derivada del descuento bancario de efectos comerciales no se ajusta a la definición de pasivo, o, al menos, no cumple con los criterios de reconocimiento de los pasivos de acuerdo con el marco conceptual del Plan General Contable (PGC) de 2007 y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), sino que es expresiva, exclusivamente, de un riesgo soportado por la entidad cedente, similar al otorgamiento de avales a terceros o a la eventual devolución de un cobro derivado de una venta, toda vez que esta no tendrá que aportar más que un determinado porcentaje de aquellos.

2. ANÁLISIS JURÍDICO-ECONÓMICO Y CONTABLE DEL PROBLEMA

2.1. ANÁLISIS JURÍDICO-ECONÓMICO

Desde un punto de vista eminentemente jurídico, no existe unanimidad doctrinal en cuanto a la naturaleza del contrato de descuento bancario (*vid.* GARCÍA, J., 1995), existiendo teorías que consideran el descuento bancario una compraventa de derechos de cobro con cláusula «salvo buen fin», otras que lo consideran un préstamo, otras que lo consideran el pago voluntario de una obligación ajena, e incluso teorías que GARCÍA-PITA (1990, págs. 199-209) denomina «intermedias, eclécticas o innovadoras», que lo consideran, en mayor o menor medida, un contrato híbrido entre dos o más de los tipos de contrato especificados. En este sentido, consideramos que la primera de las teorías permite una justificación jurídica suficiente de las consideraciones económico-financieras que desarrollaremos en este trabajo, si bien esta podría efectuarse desde cualquiera de los acercamientos posibles.

Así, para DE CASTRO (1996, págs. 1.573-1.582), el descuento es «un acuerdo dirigido a producir la transmisión definitiva de un derecho de crédito a cambio de un precio en dinero» que incluye «un pacto (cláusula salvo buen fin), en cuya virtud el adquirente del derecho de crédito puede exigir, en el caso de falta de pago de su obligación por el deudor del crédito que se transmite y sin necesidad de proceder judicialmente contra él [...] la inmediata cancelación de los efectos del acuerdo». En el trabajo de este autor puede encontrarse una magnífica justificación de que, a pesar de su apariencia externa como contrato de financiación, es, realmente, un contrato de cesión de bienes contra dinero, pues la posición doctrinal contraria se basa, precisamente, en la denominada cláusula salvo buen fin, confiriéndole a esta, según DE CASTRO (*op. cit.*), un efecto exorbitante: el de constituir la causa concreta del contrato; y, en palabras del propio DE CASTRO, «el hecho de que normalmente, en la mayoría de los casos, el negocio de descuento se desenvuelva y genere la plena satisfacción de los intereses de las partes al margen de la cláusula salvo buen fin, demuestran sin embargo, el carácter erróneo de la apreciación anterior». A modo de ejemplo, establece que aquella posición doctrinal es tan errónea como considerar que en los contratos de contraventa con pacto de retracto, la causa primaria del contrato es la facultad de devolución que se reserva el comprador en caso de no quedar satisfecho con la adquisición. Por todo ello, concluye DE CASTRO que «el descuento debe ser caracterizado jurídicamente como ne-

gocio de enajenación o cesión onerosa de un crédito, con causa de venta, en el que las partes han previsto, como pacto complementario, el otorgamiento al adquirente de una facultad resolutoria, cuyo ejercicio asegura el interés contractual positivo, es decir, el logro de los beneficios que habrían resultado de la exacta ejecución del negocio».

2.2. ANÁLISIS CRÍTICO DE SU RECONOCIMIENTO CONTABLE

La forma de registro de esta problemática resulta coincidente en el actual PGC de 2007 y en el ya extinto PGC de 1990: de un lado, se reconocen un incremento de tesorería (57) y unos intereses por descuento de efectos (665), contra un incremento de la deuda con entidades de crédito, por el importe nominal de los efectos descontados (5208); de otro, se refleja un cambio en la naturaleza de los efectos comerciales a cobrar, pasando de ser «efectos en cartera» (4310) a «efectos descontados» (4311). No obstante, interpretamos que la cuenta (4310) debe ser la contrapartida de las (57) y (665), informándose en las notas de la memoria acerca del importe total descontado a fecha de balance, y reconociéndose, a modo de provisión o deterioro de valor, exclusivamente el importe correspondiente a las deudas que se espera resulten impagadas¹. En la **ilustración 2** se muestra la comparación entre ambas alternativas de reconocimiento.

Ilustración 2. Comparación de propuestas de reconocimiento contable

Propuesta PGC 2007			
Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	98	
665	Intereses por descuento de efectos	2	
5208	Deudas por efectos descontados		100

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	100	
4310	Efectos comerciales en cartera		100

.../...

¹ Una solución alternativa a la anterior podría ser reconocer en el pasivo del balance la rúbrica «deudas por efectos descontados» pero, como menor importe de estas y con signo negativo, la rúbrica «efectos comerciales descontados».

.../...

Propuesta de los autores (junto a información en memoria)

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	98	
665	Intereses por descuento de efectos	2	
4310	Efectos comerciales en cartera		100

Fuente: RD 1514/2007 y elaboración propia.

Varias son las razones que nos impulsan a ello: el carácter no patrimonial de las cuentas (5208) y (4311), la analogía con otras normativas contables, tanto nacionales como internacionales, el incumplimiento de los criterios de reconocimiento de activos y pasivos por parte de las citadas cuentas y la consideración de las deudas por efectos descontados como pasivo contingente.

En primer lugar, conforme a la actual planificación contable española, se mantienen en el balance tanto un activo (4311) como un pasivo (5208) hasta el vencimiento del riesgo en curso por descuento. Sin embargo, los asientos correspondientes a la eliminación simultánea de estas cuentas no se efectúan a instancias de un soporte documental, como ocurre en el resto de operaciones patrimoniales, sino que se plasman una vez pasado un tiempo prudencial del vencimiento del documento cambiario, de modo que se asegure su no impago. De producirse impago, aparece un soporte bancario que justifica un abono en la cuenta bancaria (572), mientras que la devolución del efecto por parte de la entidad financiera justificará un cargo en la cuenta (4315) «efectos comerciales impagados», en la medida en que pueda recuperarse su importe. Pero, nuevamente, las dos cuentas previamente reconocidas, (4311) «efectos comerciales descontados» y (5208) «deudas por efectos descontados», no son eliminadas a tenor de justificación documental. Esta ausencia de soporte documental para ninguna de las anotaciones contables que le resultan propias podría sugerir, a nuestro juicio, que la naturaleza de estas dos cuentas no es patrimonial, sino «de orden», «suplementaria», o «contingente».

Desde nuestro punto de vista, dichas cuentas parecen *reflejar riesgos*, no *realizaciones*. Los efectos comerciales descontados, como cuenta que se hace aparecer en el activo, no poseen las características de ser un bien o un derecho del que esperan obtenerse beneficios en el futuro y que se mantiene bajo el control de la empresa; la deuda por efectos descontados no implica, salvo excepciones, una obligación de pago cuya liquidación supondrá una futura salida de recursos, sino un riesgo que mantiene la empresa de que esto ocurra. En consecuencia, estas rúbricas vendrían a tener igual función que, por ejemplo, los avales prestados por la empresa a terceros. Estos no aparecen en balance, pero sí en la memoria. Nuevamente, se deduce que este tipo de cuentas no son de naturaleza patrimonial en la medida que no implican ni derechos ni obligaciones: los efectos comerciales descontados no son derechos de cobro; lo fueron los efectos comerciales en cartera,

que mediante el descuento bancario fueron cedidos. La deuda por efectos descontados no es una obligación de pago. Tal obligación, de carácter subsidiario, surgirá, en su caso, en el momento en que se produzca un impago por parte del verdadero deudor del efecto comercial. Retomando el símil que efectúa DE CASTRO (1996, págs. 1.573-1.582), si las ventas con capacidad de devolución se contabilizaran siguiendo los mismos criterios que los mantenidos para el descuento bancario, deberían generar un asiento similar al que, por absurdo, reproducimos en la **ilustración 3**.

Ilustración 3. Tratamiento similar a descuento bancario de ventas con derecho a devolución

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
57	Tesorería	100	
40X	Deudas por ventas de mercaderías		100

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
30X	Mercaderías vendidas	100	
700	Ventas de mercaderías		100

Fuente: adaptado DE CASTRO (1996).

En segundo lugar, y por analogía, dentro del ordenamiento jurídico-contable nacional e internacional existen varias soluciones similares a la aquí propuesta.

Así, un primer ejemplo lo encontramos en la normativa contable para las entidades de crédito: la ya derogada Circular 4/1991 del Banco de España, de 14 de junio, a las entidades de crédito, sobre normas de contabilidad y modelos de estados financieros, establecía en su Capítulo I, Sección III, Norma decimoquinta, párrafo 3, que «serán baja del activo las letras, pagarés o títulos transferidos mediante endoso, aun cuando, como consecuencia de la responsabilidad cambiaria de tales efectos, haya quedado comprometida la firma de la entidad cedente. El riesgo de firma contraído en la cesión deberá registrarse en cuentas de orden». En este sentido, la actual circular 4/2004 del Banco de España, de 22 de diciembre, a las entidades de crédito, sobre Normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros, no hace mención expresa al tratamiento de esta problemática en su articulado, si bien parece desprenderse que mantiene el criterio de contabilización de su predecesora al incorporar en el documento «informaciones complementarias al balance» la rúbrica 23, «Efectos redescontados o endosados», que se subdivide en: «23.1 En el Banco de España; 23.2 En otras entidades de crédito; 23.3 Otros endosos», y dentro de este, en «23.3.1 De activos interbancarios; 23.3.2 Resto de activos».

De igual modo, la normativa contable estadounidense, aunque permite su contabilización como un préstamo garantizado, opta con carácter general por contabilizar el descuento de efectos como una venta de activos, siempre que el cedente entregue el control del efecto comercial y vea limitada su capacidad de recompra, permitiéndose la existencia de obligaciones o garantías, como, por ejemplo, la cláusula «con recurso» (*vid.*, p. e., SFAS 140 párrafo 113, o SFAS 77). En este sentido, conforme a la teoría jurídica que considera el descuento bancario como un contrato de cesión de derechos contra dinero, la empresa cede sus derechos de cobro a la entidad financiera, a cambio de un precio, con pacto de la cláusula salvo buen fin. Si este no se produce, es decir, si el efecto resulta impagado, se ejecutará la cláusula y la entidad financiera devolverá el nominal del efecto más, en su caso, los costes del impago.

Además, queremos recordar que en el ya lejano PGC de 1973 se abogaba por considerar como cuentas de orden a las actuales (4311) y (5208), relegándolas al sistema suplementario y, consecuentemente, haciéndolas desaparecer del balance de situación.

En tercer lugar, creemos que ni la partida (4311) «efectos comerciales descontados» cumple la definición y los criterios de reconocimiento de los activos, ni la partida (5208) «deudas por efectos descontados» con la definición y los criterios de reconocimiento de los pasivos, de acuerdo con las NIIF ni, por ende, los criterios generales recogidos en el actual PGC de 2007.

El marco conceptual de las NIIF, en su párrafo 49, apartados «a)» y «b)», define un activo como «un recurso controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos», y un pasivo como «una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos». En este mismo sentido se expresan los párrafos 62 y 63 del citado marco conceptual, al defender respectivamente que «usualmente, la cancelación de una obligación presente implica que la empresa entrega unos recursos, que llevan incorporados beneficios económicos, para dar cumplimiento a la reclamación de la otra parte», y que «los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado». No obstante, el párrafo 64 del mismo matiza que «ciertos pasivos pueden evaluarse únicamente utilizando un alto grado de estimación. Algunas empresas describen tales pasivos como provisiones». Ahora bien, entendemos que los efectos comerciales descontados han dejado de estar controlados por la entidad cedente una vez son negociados, por lo que no cumplen con la definición de activo. Simultáneamente, consideramos que la partida «deudas por efectos descontados» no conllevará, en sí misma y en la totalidad de su importe, una salida de recursos que llevan incorporados beneficios económicos, pues, generalmente, será el librado quien afronte su pago. En este sentido, entendemos que solo una pequeña parte de esta rúbrica conllevará efectivamente una salida de recursos, la que resulte impagada, de modo que puede ser reconocida a modo de provisión.

En el párrafo 50 del citado marco conceptual, se especifica, a su vez, que la definición de pasivo antes descrita identifica sus características esenciales, pero no pretende «especificar las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan en balance», estableciendo, asimismo, que para ello se atenderá a los párrafos 82 a 98 del referenciado marco conceptual. Así,

en el párrafo 83 del mismo se establece que «debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que:

- a) Sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la empresa; y
- b) La partida tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad».

En el párrafo 84 del citado marco se exige que, si una partida cumple los requisitos para ser reconocida en los estados financieros, debe reconocerse automática y paralelamente otro elemento relacionado con ella pero antitético. En el párrafo 85 del mismo, se establece que «el concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros».

Respecto a la fiabilidad de la medición del costo o valor del elemento a reconocer, nos expresa el párrafo 86 del referenciado marco conceptual que «cuando el costo o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros [...] No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados». Así, en el párrafo 88 se justifica la revelación a través de notas a los estados financieros de aquellas partidas que, o bien no cumplen con la definición de alguno de los elementos de los estados financieros, o bien no han sido reconocidos en los mismos por no reunir las condiciones para ello, cuando «se considere relevante, de cara a los usuarios de los estados financieros, para la evaluación de la situación financiera, los resultados y los flujos de fondos de una empresa».

Por último, como no podía ser de otra forma, el párrafo 91 del marco conceptual, destinado a especificar el reconocimiento de pasivos, resulta coherente con los párrafos citados, destinados al reconocimiento de los elementos en un sentido genérico. Así, en el antedicho párrafo 91 se establece que «se reconoce un pasivo, en el balance, cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cuantía del desembolso a realizar pueda ser evaluada con fiabilidad».

Por cuanto antecede, y dado que las deudas por efectos descontados no suponen una expectativa de pago para la entidad que descontó dichos efectos, y de ellos no es probable que se derive una salida de recursos para el cumplimiento de dicha obligación, consideramos que no deben reconocerse en balance, al menos en su cuantía total. En todo caso, deberían reconocerse en balance exclusivamente las cuantías que se espera resulten impagadas, cuyo importe vendría determinado mediante la aplicación de porcentajes históricos, matizados, en su caso, por toda información adicional disponible al respecto.

En cuarto lugar, y derivado de lo anterior, entendemos que, en sentido genérico, las deudas por efectos descontados resultan ser pasivos contingentes y, aquella parte de las mismas que se espera sean impagadas pueden tener la consideración de provisiones. Así, en la NIC 37, sobre provisiones y activos y pasivos contingentes, se definen las provisiones en su párrafo 2 como «pasivos en los que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento». Sigue dicho párrafo explicitando que «se debe reconocer una provisión cuando, y solo cuando, se dan las siguientes circunstancias:

- a) La empresa tiene una obligación presente [...] como resultado de un suceso pasado;
- b) Es probable [...] que la empresa tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos para cancelar la obligación; y además
- c) Puede estimarse de manera fiable el importe de la deuda correspondiente [...].».

Como se establece en el párrafo 4 de la misma, «si hay menos probabilidad de que la obligación presente exista que de lo contrario, la empresa procederá a revelar la existencia de una obligación contingente» (en las notas a los estados financieros). En los párrafos 5 y 6 de la citada Norma se establece que el importe reconocido como provisión debe ser «la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente en la fecha del balance», teniendo en cuenta «los riesgos y las incertidumbres correspondientes», sin que dicha incertidumbre justifique «la creación de provisiones excesivas ni la sobrevaloración deliberada de los pasivos».

Respecto a los pasivos contingentes, el párrafo 18 de la referenciada Norma Internacional de Contabilidad los define como «(a) toda obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada solo si llegan a ocurrir [...] uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la empresa; o (b) toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, ya que: (i) no es probable que por la existencia de la misma, y para satisfacerla, se requiera que la empresa tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad». Claramente, la definición de pasivo contingente parece hecha a medida de las deudas por efectos descontados.

Acerca del reconocimiento de pasivos contingentes, el párrafo 19 de la citada Norma establece que «la empresa no debe proceder a reconocer contablemente una obligación de carácter contingente. Por el contrario, deberán informar acerca de la obligación en cuestión en los estados financieros». En este sentido, y por todo lo expuesto anteriormente, consideramos que las deudas por efectos descontados deben tener, al auspicio de las NIIF, la consideración de pasivo contingente, no debiendo las empresas proceder a su reconocimiento en balance, sino a informar acerca de los mismos en las notas. En todo caso, las empresas procederán a reconocer una provisión por el importe correspondiente al porcentaje de efectos negociados que se estime puedan resultar impagados; para ello, dicho importe podrá estimarse utilizando métodos estadísticos, basándose en hechos históricos o en expectativas del sector de actividad de la empresa, siempre que no se disponga de información adicional respecto a la solvencia de los clientes.

3. ESTUDIO DE SU REPERCUSIÓN EN EL ANÁLISIS DE ESTADOS CONTABLES

3.1. EXAMEN DE SU IMPACTO EN EL ANÁLISIS DEL EQUILIBRIO FINANCIERO

Las reflexiones anteriores sobre la naturaleza económico-financiera, jurídica y contable del problema que nos ocupa no representarían un serio perjuicio para la empresa si de ello no se derivara una situación patrimonial susceptible de interpretación sesgada o errónea. En consecuencia, procedemos a analizar la repercusión de esta fenomenología contable sobre la medición de los tres equilibrios empresariales susceptibles de observación a través de la información contable: el financiero, el económico y el patrimonial.

Para el análisis de la situación financiera, se ha seleccionado el método propuesto por GARCÍA (1990) y GARCÍA y FERNÁNDEZ (1992), entre otros. Según este, se define la solvencia técnica como la capacidad que tiene una empresa de generar recursos (RG) suficientes para atender, al menos, la amortización o devolución de su endeudamiento financiero (αf) del periodo, las exigencias que se derivan del circulante, concretado en la variación que experimenta sus necesidades de fondo de maniobra (VNF), también denominadas necesidades de financiación, y, en su caso, el dividendo activo (D) con el que debe retribuirse a los accionistas, lo que resulta observable a través del denominado coeficiente dinámico de solvencia (CDS), mostrado en la ecuación 1. En la ecuación 2 se expone la definición de necesidades de financiación (NF), cuya variación se incluye en el numerador de la anterior.

$$CDS = \frac{RG - VNF}{\alpha f + D} \geq 1 \quad [1]$$

$$NF = Aco - Pco \quad [2]$$

Donde:

- CDS: coeficiente dinámico de solvencia
- RG: recursos generados (destruidos) por las operaciones corrientes
- VNF: variación de las necesidades de financiación
- αf : amortización o devolución del endeudamiento financiero del ejercicio
- D: dividendo activo del ejercicio
- NF: necesidades de financiación

- Aco: activo comercial (véase **tabla 1**)
- Pco: pasivo comercial (véase **tabla 2**)

Ahora bien, esta visión dinámica viene complementada, en el modelo de referencia, mediante una aproximación estática, que parte de la adecuación de las magnitudes del balance de situación en grupos de comportamiento financiero homogéneo, dando lugar a cuatro rúbricas de activo y cuatro de pasivo, cuyas características se resumen en las **tablas 1 y 2** siguientes.

Sobre la base de esta discriminación y homogeneización de activos y pasivos, resultan de utilidad las siguientes ratios de balance (GARCÍA y RUIZ, 2006):

$$LN = \frac{AL}{PFC} \geq 1 \quad [3]$$

$$CAP = \frac{RP - NF}{ANC} \geq 1; \text{ siendo: } NF = Aco - Pco \quad [4]$$

$$CEA = \frac{ACL}{PFC} \geq 1 \quad [5]$$

Donde:

- LN: ratio de liquidez neta
- AL: activos líquidos (véase **tabla 1**)
- PFC: pasivo financiero a corto plazo (véase **tabla 2**)
- CAP: ratio de cobertura de activos permanentes
- RP: recursos propios (véase **tabla 2**)
- NF: necesidades de financiación (o necesidades de fondo de maniobra)
- Aco: activo comercial (véase **tabla 1**)
- Pco: pasivo comercial (véase **tabla 2**)
- ANC: activos no cíclicos (véase **tabla 1**)
- CEA: ratio de correlación esperada entre amortización técnica y financiera
- ACL: activos de ciclo largo (véase **tabla 1**)
- PFL: pasivo financiero a largo plazo (véase **tabla 2**)

Tabla 1. Criterios de adecuación de activos

Activos	Identificación	Características	Comportamiento
Activos líquidos (AL)	Tesorería y partidas de fácil liquidación (depósitos, valores cotizados no estratégicos, etc.)	Origen y destino de la inversión; presentes en todos los ciclos empresariales	Disponibile para afrontar los pagos comprometidos
Activos comerciales (Aco)	Existencias de factores fraccionables y cuentas a cobrar de la actividad comercial	Espontánea y continua aparición en balance. Elevada rotación. Aunque se convierten en líquidos, deben ser inmediatamente reinvertidas para no romper el ciclo corto de explotación	Inmovilización permanente de fondos debido a su aparición espontánea y continua. Su importe depende de actividad y rotaciones
Activos de ciclo largo (ACL)	Inversiones funcionales en factores no fraccionables sujetos a amortización	Amortizables. Renovación necesaria, pero después de varios periodos. Valor funcional decrece menos que valor económico. Pertenecen al ciclo largo o de inversión	Liberadores de fondos a través del proceso de amortización, por incorporación de su coste al de la producción vendida. Inversión que no inmoviliza fondos permanentemente
Activos no cíclicos (ANC)	Inversiones extrafuncionales, o funcionales no amortizables, o sin renovación necesaria	Cajón de sastre que incorpora activos de naturaleza financiera, intangible o material que no liberan fondos. No presentan comportamiento cíclico	Inmovilización permanente de fondos. Solo son liquidables mediante su enajenación. Algunos no enajenables
Fuente: RUIZ y ARANDA (2010), y García y Fernández (1992).			

Tabla 2. Criterios de adecuación de pasivos

Pasivos	Identificación	Características	Comportamiento
Pasivo financiero (no comerciales) a corto plazo (PFC)	Deudas a corto plazo no derivadas de la actividad comercial	Deben ser devueltas en plazo y forma; ajenas al ciclo de explotación, por lo que detraerán fondos de este. No son espontáneas ni sujetas a rotación	Demandan fondos en plazo muy breve. Pasivo que no aporta financiación permanentemente
.../...			

Pasivos	Identificación	Características	Comportamiento
.../...			
Pasivos comerciales (Pco)	Proveedores y otras cuentas a pagar de la actividad comercial	Espontánea y continua aparición en balance. Elevada rotación. Financian la adquisición de activos comerciales, por lo que utilizan la liquidación de estos para su devolución	Aportación permanente de fondos debido a su espontánea aparición. Importe depende de actividad y rotaciones. Pasivos no demandantes de fondos
Pasivo financiero a largo plazo (PFL)	Financiación exigible cuya devolución se efectúa a largo plazo	Financiación no espontánea. Su reclasificación y posterior amortización demandará fondos a largo plazo	Demandantes de fondos a largo plazo. Financiación que no aporta fondos de forma permanente
Recursos propios (RP)	Financiación no exigible: patrimonio neto e ingresos periodificados	Al no ser exigibles, no demandan fondos para su devolución	Financiación permanente
Fuente: RUIZ y ARANDA (2010), y GARCÍA y FERNÁNDEZ (1992).			

Estáticamente, la entidad se hallará en situación de estabilidad financiera (o expectativas de solvencia) cuando las ratios propuestas, liquidez neta, cobertura de activos permanentes y correlación esperada entre amortizaciones, sean iguales o mayores a la unidad. Si contemplamos la deuda por efectos descontados con entidades de crédito como una deuda bancaria a corto plazo, conforme a la propuesta del PGC, el analista lo interpretará como una futura salida de fondos, incrementándose ficticiamente tanto el pasivo financiero de corto plazo (PFC) como la cuota de amortización financiera prevista (αf) para el ejercicio siguiente al de la formulación de las cuentas anuales. De esta forma, las conclusiones que pueden alcanzarse al respecto quedan distorsionadas.

En cualquier caso, y con independencia del modelo anterior, la pregunta que debe hacerse cualquier analista es si con los recursos anuales generados por la empresa se podrán atender sus exigencias financieras, entre las que cobra especial relevancia su deuda financiera. En este sentido, algunos analistas apoyan el grueso de su diagnóstico en ratios que relacionan los recursos generados (RG) o el *cash flow* (CF) con alguna medida del endeudamiento, ya sea la cuantía total de recursos ajenos (RA) o para mayor exactitud el pasivo financiero (PF), o bien el pasivo corriente (Pcp) o el pasivo financiero a corto plazo (PFC), incluyendo en todas ellas el correspondiente al descuento bancario, debido a que actualmente resulta imposible su discriminación. Todo ello se muestra en las ecuaciones 6 y 7.

$$\frac{RG/CF}{RA/PF} \quad [6]$$

$$\frac{RG/CF}{Pcp/PFC} \quad [7]$$

Donde:

- RG/CF: recursos generados o *cash flow* generado por actividades ordinarias, según autores
- RA/PF: recursos ajenos totales, o pasivo financiero, según autores
- Pcp/PFC: pasivo a corto plazo, o pasivo financiero a corto plazo (véase **tabla 2**), según autores

De todo ello es fácil deducir que el desafortunado tratamiento contable de la presentación en cuentas anuales del descuento comercial puede colaborar sensiblemente en una interpretación negativa de la situación financiera de la empresa, por elevar el nivel de endeudamiento financiero, de donde se deriva un «menor grado» de confianza en la empresa y su entorno.

3.2. EXAMEN DE SU IMPACTO EN EL ANÁLISIS DE LEQUILIBRIO PATRIMONIAL

Desde un punto de vista estrictamente patrimonial, la empresa también se verá perjudicada por la inclusión como endeudamiento financiero del importe de los efectos descontados, toda vez que disminuirá el valor del denominado ratio de garantía y aumentará tanto el de dependencia financiera como el de endeudamiento o *leverage*, tan usados como medidores de la capacidad de acceso a la financiación bancaria. Así, si, por ejemplo, la política de créditos de la entidad financiera limita el riesgo asociado a una entidad a un determinado volumen de recursos propios, de, supongamos, un 40% de la financiación total, las ratios de garantía (ecuación 8), dependencia financiera (ecuación 9) y endeudamiento (ecuación 10) deben tomar valores acordes con dicha política. El hecho de reconocer contablemente las deudas por efectos descontados como rúbrica perteneciente a los recursos ajenos (y, en consecuencia, al valor total del activo), provoca una disminución en la ratio de garantía, y un aumento de las ratios de dependencia financiera y endeudamiento, limitándose el acceso al crédito.

$$G = \frac{RP}{AT} > 0,4 \quad [8]$$

$$DF = \frac{RA}{AT} < 0,6 \quad [9]$$

$$L = \frac{RA}{RP} < 1,5 \quad [10]$$

Siendo los importes de referencia orientativos, y habiéndose utilizado la siguiente notación:

- G: ratio de garantía o autonomía financiera
- DF: ratio de dependencia financiera
- L: ratio de endeudamiento o *leverage*
- RP: recursos propios
- RA: recursos ajenos
- AT: activo total

3.3. EXAMEN DE SU IMPACTO EN EL ANÁLISIS DEL EQUILIBRIO ECONÓMICO

Asimismo, quisiéramos apuntar cómo afecta el incorrecto tratamiento del descuento bancario al equilibrio económico, pues este también se ve perjudicado, toda vez que aumenta ficticiamente el tamaño del activo total de la empresa, por mantener en este el importe de los efectos descontados, y, por tanto, aumenta el denominador de la rentabilidad económica, haciendo disminuir esta (ecuación 11). Esto, de un lado, limita nuevamente la capacidad de financiación de las empresas que descuentan papel, por ser este otro ratio comúnmente empleado en el análisis del riesgo de crédito, y, por otro, penaliza desde un punto de vista económico a la medida de la capacidad de generación de rentas de los activos. Sin embargo, la medición de la rentabilidad financiera, al ser una expresión relativa del beneficio neto que toma como base el valor de los recursos propios, no se ve afectada por el tratamiento contable del descuento bancario (ecuación 12). Y, simultáneamente, el coste medio del endeudamiento observado (ecuación 13) se reducirá como consecuencia de la inclusión de dichas deudas en balance.

$$RE = \frac{BAIT}{AT} > 0 \quad [11]$$

$$RF = \frac{BN}{PN} > 0 \quad [12]$$

$$i_d = \frac{GF}{RA} > 0 \quad [13]$$

Donde:

- RE: rentabilidad económica
- BAIT: beneficios antes de intereses e impuestos
- AT: activo total
- RF: rentabilidad financiera
- BN: beneficio neto
- PN: patrimonio neto
- i_d : tipo de interés contable medio de la deuda
- GF: gastos financieros
- RA: recursos ajenos

4. CONCLUSIONES

Atendiendo al fondo económico de la transacción, y siguiendo el espíritu de las NIIF, no deberían reconocerse las rúbricas correspondientes al descuento bancario en el activo y el pasivo del balance, sino únicamente en las notas de la memoria, debido a las siguientes razones:

- No existe soporte documental que justifique el asiento registral correspondiente,
- Las deudas por efectos descontados reflejan riesgos, no realizaciones.
- Los efectos comerciales descontados no cumplen los criterios de reconocimiento de los activos, por haber dejado de estar bajo el control de la empresa.
- Las deudas por efectos descontados son pasivos contingentes, pues solo supondrán una salida de recursos por el total de su importe en casos extremos de impago del total de la remesa descontada, y
- La parte de las deudas por efectos descontados que se considere pudieran resultar impagadas tendrán la consideración de provisiones, reconociéndose en consecuencia un importe mucho menor, determinado al auspicio de determinadas hipótesis de la manera más fiable posible, pero que en rarísimos casos podría llegar a suponer el total de la deuda.

Tales extremos quedan refrendados, por analogía, por diversos pronunciamientos tanto nacionales como internacionales, que optan por contabilizar esta operación como una venta de activos a pesar de mantener viva la cláusula denominada «con recurso».

Si no se realiza la corrección de las rúbricas no patrimoniales que hacen referencia al descuento bancario anteriormente apuntadas, el estudio de la solvencia se ve claramente desvirtuado, de modo que del mismo se deducen unas expectativas de solvencia a corto plazo no significativas ni reales, pudiendo confundir al analista en la determinación de la situación financiera de la empresa analizada, y perjudicando sensiblemente a la empresa emisora de las cuentas anuales. Asimismo, los estudios de garantía patrimonial y rentabilidad económica se ven desvirtuados en idéntico mismo sentido y forma.

La solución a este problema pasa, desde nuestro punto de vista, por asumir la contingencia de las deudas por efectos descontados, de modo que se recogería en la memoria el riesgo por descuento comercial. De esta forma, el diagnóstico financiero que se efectúe estaría ajustado a la *realidad* de la empresa, y así colaboraríamos a su transparencia financiera. El riesgo no cambia, pero sí su nivel de endeudamiento, que disminuye, ajustándose a la verdad.

Como defienden GARCÍA, ROJO y DIÉGUEZ (2007), la conclusión más relevante que puede deducirse es la importancia que el registro y la emisión de información por parte de las empresas tienen sobre el análisis e interpretación de la realidad económica que de ellas se realiza y, por tanto, el impacto económico de la norma contable, y en especial ahora que los acuerdos de Basilea II y III exigen a las entidades financieras, y de seguros, analizar el riesgo de crédito.

Consideramos conveniente, en definitiva, cambiar la forma de reconocimiento del descuento de efectos, de manera que no distorsione el análisis de la solvencia, del equilibrio patrimonial, o de la rentabilidad económica del activo. Así, se ha perdido una magnífica oportunidad de recuperar el verdadero sentido al tratamiento del descuento bancario, toda vez que, como ya se recogía en el PGC de 1973, las cuentas (4311) y (5208) no deberían dejar de ser meras cuentas de orden pertenecientes al sistema suplementario, es decir, bastaría con informar en la memoria de los importes vivos a fecha de cierre de balance.

Esta opción no solo responde al fondo económico (y, según algunos tratadistas, jurídico) de la operación antes que a la forma, sino que, además, contribuye a una interpretación más realista de la realidad de la empresa, y favorece a esta a la hora de desarrollar su actividad mediante el crecimiento de su capacidad de financiación.

Este trabajo, junto con los de GARCÍA-PITA (1990), DE CASTRO (1995), GARCÍA, J. (1995) GARCÍA, V. (2003), GARCÍA y RUIZ (2005), y GARCÍA, ROJO y DIÉGUEZ (2007), debería proporcionar suficiente base para un debate académico en profundidad, al objeto de revelar el impacto que presenta el actual tratamiento contable del descuento bancario sobre la capacidad de endeudamiento empresarial, que pudiera desembocar en una reforma parcial del actual ordenamiento contable mediante un pronunciamiento jurisprudencial por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

APÉNDICE. APLICACIÓN A TÍTULO ILUSTRATIVO

Para una mejor comprensión de los extremos tratados en este trabajo, procedemos a continuación a explicitar con el ejemplo de una empresa real las consecuencias que ocasionan en el análisis financiero uno u otro tratamiento del descuento bancario. Para ello, hemos seleccionado una de las escasas empresas que, de forma voluntaria (dado que el modelo de memoria del PGC español no lo prevé), ofrecen información en la memoria acerca del importe de sus efectos descontados, para poder proceder al tratamiento apuntado con anterioridad. Por razones de discreción, no citaremos su nombre, sino exclusivamente su CIF a efectos de identificación. No es casualidad que se trate de una empresa constructora, sector en el que suele ser intensivo el descuento de papel comercial debido a lo prolongado de su periodo medio de maduración de activo. La empresa que tomaremos como ejemplo, con CIF A-78369501, presenta un importante nivel de descuento de papel: 22.309.648 euros en 2003, y 11.660.932,76 euros en 2002. Los datos recogidos son, intencionadamente, referidos a dos de los ejercicios económicos de mayor expansión del sector en el que opera esta empresa en nuestra historia reciente, pues, de esta forma, entendemos que puede aprehenderse mejor la importancia cuantitativa de una u otra alternativa para la medición de diferentes subrogados económico-financieros.

En el **cuadro 1** se representa la estructura de balance en 2003, convenientemente adecuado para un correcto análisis financiero, y una vez eliminada la partida «deudas por efectos descontados» del pasivo y su compensación en el activo, «efectos comerciales descontados». En el **cuadro 2** se recogen los valores obtenidos en el análisis económico-financiero y patrimonial de la empresa convenientemente eliminados del activo y del pasivo los importes del descuento bancario. En los **cuadros 3 y 4** se recoge, respectivamente, esta misma información sin eliminar los importes activos y pasivos del descuento. En ella, la amortización financiera se corresponde al pasivo financiero a corto plazo de 2002, y la variación de necesidades de financiación al crecimiento experimentado por la diferencia entre activos y pasivos comerciales entre 2003 y 2002.

Cuadro 1. Balance adecuado de A-78369501 eliminando (5208) y (4311) (miles de €)

Activos	2003	2002	Pasivos	2003	2002
Activo líquido (AL)	2.823	5.827	Pasivo financiero a corto (PFC)	16	784
Activo comercial (Aco)	59.036	55.321	Pasivo comercial (Pco)	56.760	49.660
Activo de ciclo largo (ACL) ...	554	494	Pasivo financiero a largo (PFL)	7.212	12.480
Activo no cíclico (ANC)	19.012	13.688	Recursos propios (RP)	17.437	12.406
TOTAL ACTIVO (AT)	81.425	75.330	TOTAL FINANCIACIÓN (FT)	81.425	75.330
Fuente: elaboración propia, a partir de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil de Madrid.					

Cuadro 2. Ratios financieros de A-78369501, eliminando (5208) y (4311) para 2003

Nombre de la ratio	Descripción de la ratio	Datos de origen	Rdo.
Liquidez neta	$LN = AL/PFC \geq 1$	2.823/16	176,4
Cobertura de activos permanentes	$CAP = (RP - NF)/ANC \geq 1$	$(17.437 - 2.276)/19.012 = 15.161/19.012$	0,797
Coefficiente dinámico de solvencia	$CDS = (RPO - VNF)/(af + D) \geq 1$	$[5.032 - (-3.385)]/(784 + 0) = 8.417/784$	10,736
Garantía	$G = (RP/AT)$	17.437/81.425	0,2141
Dependencia financiera	$DF = (RA/AT)$	63.988/81.425	0,7859
<i>Leverage</i>	$L = RA/RP$	63.988/17.437	3,6697
Rentabilidad económica	$RE = BAIT/AT$	12.546/81.425	0,1541
Fuente: elaboración propia, a partir de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil de Madrid.			

De la información que antecede, podemos extraer las siguientes reflexiones:

1. La empresa presenta una liquidez neta muy positiva, pues dispone de activos líquidos 176 veces superiores a su endeudamiento financiero a corto plazo, por lo que no se prevé que pueda atravesar por dificultades para su devolución en el ejercicio siguiente.
2. Con respecto a la ratio de cobertura de activos permanentes, se aprecia que los recursos propios no financian completamente la inversión permanente que se deriva de las necesidades de financiación y del activo no cíclico; así, la parte de los recursos propios que no se destinan a financiar las necesidades de financiación cubren en torno al 80% de sus activos no cíclicos; quedando un 20% de los mismos financiados por pasivo financiero a largo plazo.
3. El coeficiente dinámico de solvencia (CDS) del **cuadro 2**, muestra como los recursos generados, junto a la disminución de las necesidades de financiación de un periodo a otro, atienden con holgura el endeudamiento financiero del periodo anterior, que vence en este periodo, quedando un excedente de más de 7,5 millones de euros. Todo ello denota que la empresa está en una situación de solvencia técnica.

4. Por otra parte, la empresa, desde un punto de vista patrimonial, tiene garantizados por su cifra de recursos propios el 21,41 % del activo total, presentando un grado de endeudamiento 3,67 veces superior al importe de estos.
5. Asimismo, los niveles de rentabilidad económica son, aproximadamente, del 15,41 %.

A continuación analizaremos estos extremos sin eliminar las rúbricas relativas al descuento bancario. Los valores adoptados por las diferentes rúbricas de activo y pasivo se muestran en el **cuadro 3**, y los resultados de los indicadores utilizados para el análisis de la información financiera en el **cuadro 4**.

Cuadro 3. Balance adecuado de A-78369501, sin eliminar (5208) y (4311) (miles de €)

Activos	2003	2002	Pasivos	2003	2002
Activo líquido (AL)	2.823	5.827	Pasivo financiero a corto (PFC)	22.326	12.445
Activo comercial (Aco)	81.346	66.982	Pasivo comercial (Pco)	56.760	49.660
Activo de ciclo largo (ACL) ...	554	494	Pasivo financiero a largo (PFL)	7.212	12.480
Activo no cíclico (ANC)	19.012	13.688	Recursos propios (RP)	17.437	12.406
ACTIVO TOTAL (AT)	103.735	86.991	FINANCIACIÓN TOTAL (FT)	103.735	86.991
Fuente: elaboración propia y cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil de Madrid.					

Cuadro 4. Ratios financieros de A-78369501, sin eliminar (5208) y (4311) para 2003

Nombre de la ratio	Descripción de la ratio	Datos de origen	Rdo.
Liquidez neta	$LN = AL/PFC \geq 1$	2.823/22.326	0,134
Cobertura de activos permanentes	$CAP = (RP - NF)/ANC \geq 1$	$(17.437 - 24.586)/19.012 = -7.149 / 19.012$	-0,376
Coefficiente dinámico de solvencia	$CDS = (RG - VNF)/(af + D) \geq 1$	$(5.032 - 7.264)/(12.445 + 0) = -2.232/12.445$	-0,179
Garantía	$G = (RP/AT)$	17.437/103.735	0,1687
Dependencia financiera	$DF = (RA/AT)$	85.938/103.375	0,8313
.../...			

Nombre de la ratio	Descripción de la ratio	Datos de origen	Rdo.
.../...			
<i>Leverage</i>	$L = RA/RP$	85.938/17.437	4,9285
Rentabilidad económica	$RE = BAIT/AT$	12.546/103.375	0,1205
Fuente: elaboración propia y cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil de Madrid.			

Nuevamente, se ha considerado que la amortización financiera de 2003 se corresponde con el pasivo financiero a corto de 2002, y se ha determinado la variación de las necesidades de financiación mediante la variación experimentada por la diferencia entre los activos y pasivos comerciales reconocidos en 2003 y 2002.

A partir de la información correspondiente a estos dos últimos cuadros, podemos argüir lo siguiente:

1. Desde el punto de vista estático, la liquidez neta es muy negativa, contrariamente a lo manifestado en el homólogo anterior, todo ello como consecuencia de incorporar como pasivo financiero a corto plazo la rúbrica «deudas por efectos descontados». Es decir, si esta empresa tuviera que atender dicha deuda, no dispone de fondos para ello, pudiendo atender solo el 13,4 % aproximadamente.
2. Al resultar negativa la ratio de cobertura de activos permanentes, los recursos propios resultarían insuficientes incluso para atender las necesidades de financiación, que se incrementan como consecuencia de incorporar el importe de los efectos comerciales descontados.
3. Desde un punto de vista dinámico, el coeficiente dinámico de solvencia se ve afectado en dos de sus componentes: la variación de necesidades de financiación y la amortización financiera, haciendo aumentar ostensiblemente el importe de ambas la incorporación de las cuentas que conforman el descuento comercial. La situación que cabe inferir es, claramente, de insolvencia técnica, cuando en realidad hemos visto anteriormente que la empresa es muy solvente. Incluso, los recursos procedentes de las operaciones parecerían insuficientes para atender el crecimiento de las necesidades de financiación, cuando, en realidad y como se demostró anteriormente, estas han disminuido en el ejercicio.
4. Desde un punto de vista patrimonial, aparentemente, la empresa solo puede garantizar con sus recursos propios el 16,87 % del activo, y aparenta un endeudamiento casi 5 veces superior al volumen de recursos propios.
5. Por último, la rentabilidad económica aparenta situarse en el entorno del 12 % del valor del total activo.

A efectos de su comparación, en el **cuadro 5** se resumen los resultados obtenidos conforme a uno u otro criterio de contabilización, exponiéndose claramente el notable perjuicio que supone la forma de contabilizar esta problemática por parte del PGC español para la capacidad de endeudamiento de las empresas que hacen uso del descuento bancario.

Cuadro 5. Comparación de ratios financieros para 2003 conforme a ambos criterios contables

Nombre de la ratio	Criterio autores	Criterio PGC	Diferencia
Liquidez neta	176,4	0,134	-176,266
Cobertura de activos permanentes	0,797	-0,376	-1,173
Coeficiente dinámico de solvencia	10,736	-0,179	-10,915
Garantía	0,2141	0,1687	-0,0454
Dependencia financiera	0,7859	0,8313	+0,0454
<i>Leverage</i>	3,6697	4,9285	+1,2588
Rentabilidad económica	0,1541	0,1205	-0,0336
Fuente: elaboración propia y cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil de Madrid.			

Puede comprobarse en el **cuadro 5** que se empeora claramente la percepción obtenida respecto de la solvencia, el endeudamiento y la rentabilidad económica si se mantiene el criterio seguido por el PGC español, desvirtuando considerablemente la percepción respecto de la situación económico-financiera de la empresa objeto de análisis y, de esta forma, limitando su capacidad de acceso al crédito.

Bibliografía

- CASTRO, J.L. DE [1995]: «Contrato de descuento», en VV.AA.: *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, vol. I.
- Circular 4/1991, del Banco de España a las entidades de crédito, de 14 de junio, sobre normas de contabilidad y modelos de estados financieros. BOE de 27 de junio de 1991 –derogada–.
- Circular 4/2004, del Banco de España a las entidades de crédito, de 22 de diciembre, sobre normas de información financiera pública y reservada, y modelos de estados financieros. BOE de 30 de diciembre de 2004.
- Cuentas anuales de A-78369501 depositadas en el Registro Mercantil de Madrid.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) [1983]: *FASB Statement No. 77, Reporting by Transferors for Transfers of Receivables with Recourse* (Issued 12/83).
- [2000]: *FASB Statement No. 140, Accounting for Transfers and Servicing of Financial Assets and Extinguishments of Liabilities –a replacement of FASB Statement No. 125–* (Issued 9/00).
- GARCÍA, J. [1995]: *Contrato de factoring y cesión de créditos*. Civitas, Madrid.
- GARCÍA, V. [1990]: «La solvencia empresarial: criterios básicos para su adecuada determinación». *Actualidad Financiera*, n.º 13, págs. 809-822.
- GARCÍA, V. [2003]: «Transparencia financiera: el caso de los efectos descontados». *Revista AECA*, n.º 64, septiembre.
- GARCÍA, V. y FERNÁNDEZ, M.A. [1992]: *Solvencia y rentabilidad de la empresa española*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid.
- GARCÍA, V.; ROJO, A. y DIÉGUEZ, J. [2007]: «Análisis del riesgo y tratamiento del descuento bancario». *X Jornadas de Análisis Contable*, ASEPUC, Córdoba, Noviembre.
- GARCÍA, V. y RUIZ, D. [2005]: «Posibles tratamientos en las NIIF de las deudas por efectos descontados: su influencia en el estudio de la solvencia». *X Jornadas de Análisis Contable*, ASEPUC, mayo, Barcelona.
- [2006]: «El modelo económico-financiero y la identificación de las causas contables de insolvencia empresarial. Una síntesis». *Rev. AECA*, n.º 77, octubre-diciembre.
- GARCÍA-PITA, J.L. [1990]: *El contrato bancario de descuento*. Centro de documentación bancaria y bursátil. Madrid.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) [1989]: *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. IASB.
- [1999]: *Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 37. Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes*. IASB.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE) [2011]: *Estadísticas financieras y monetarias: efectos de comercio impagados*. Serie 2002-2010. INE. (<http://www.ine.es>; consultado el 25-02-2011).
- Real Decreto 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad –derogado–.
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad –derogado–.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

RUIZ, D. y ARANDA, E. [2010]: «Veinte años de modelo económico-financiero de solvencia. Una revisión». *XIV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. ASEPUC, A Coruña.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 1. «Operaciones entre empresas del grupo», NRV 21.^a. Transmisión de instrumentos de patrimonio que no otorguen el control de la sociedad participada.

SUMARIO:

Sobre si la transmisión de un porcentaje de instrumentos de patrimonio que no otorgue el control de la sociedad participada queda dentro del ámbito de aplicación de las reglas particulares de la norma de registro y valoración 21.^a «Operaciones entre empresas del grupo» del Plan General de Contabilidad, en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, a pesar de que antes y después de la operación las empresas del grupo, en su conjunto, sí que posean el control del citado negocio.

Respuesta:

En la exposición de motivos del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, se señala que la reforma del apartado 2 y la incorporación de un nuevo apartado 3 en la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a, tiene el siguiente objetivo:

«(...) sistematizar la doctrina del ICAC sobre el mantenimiento del valor contable precedente e incorporar, en su caso, la valoración en términos consolidados en todas aquellas operaciones en que se produce un desplazamiento de elementos patrimoniales constitutivos de un negocio entre las sociedades del grupo, tal y como estas se definen en la norma de elabora-

ción de las cuentas anuales (NECA) 13.^a, si como consecuencia de la operación no se produce una variación en los activos controlados o en los pasivos asumidos por las sociedades que intervienen en la operación, fuera de la mera aportación de un negocio recibiendo a cambio acciones o participaciones de la sociedad cesionaria, o de la adquisición del mismo entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio.»

Es decir, una operación quedará incluida en el alcance de las reglas particulares de la NRV 21.^a cuando cumpla los siguientes requisitos:

- a) Las empresas adquirente y adquirida tienen la calificación de empresas del grupo en los términos definidos en la NECA 13.^a, y
- b) Los elementos patrimoniales objeto del acuerdo constituyen un negocio.

En el contexto en que se dictan estas normas particulares, esto es, razonando desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, la transmisión de un porcentaje de instrumentos de patrimonio inferior al que pudiera otorgar el control también debe incluirse en el ámbito de aplicación de la norma particular, porque lo relevante a los efectos que nos ocupa es que las sociedades del grupo, antes y después de la operación, siguen manteniendo el control del negocio, independientemente de que dicho control sea directo o indirecto mediante la participación en el patrimonio neto de una sociedad.

En este sentido, la NRV 21.^a 2 dispone que: «Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio» y que a estos efectos «las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una empresa que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.»

Por tanto, si se transmiten participaciones sobre una sociedad controlada por el grupo y se cumplen las restantes condiciones que delimitan el alcance de las reglas particulares, esta transacción quedará incluida en el ámbito de aplicación de la NRV 21.^a 2 a pesar de que la sociedad adquirente, individualmente considerada, no adquiera el control del citado negocio.

EJEMPLO 1

La sociedad «A» adquirió hace 5 ejercicios el 80 % de las acciones de la entidad «B» por un importe de 14.000, siendo el patrimonio neto de la entidad «B» en esa fecha de 15.000. Se estimó que el valor razonable del terreno en la fecha de la adquisición de la participación era de 7.000, siendo el valor razonable del mismo en este momento de 8.500. La situación patrimonial de ambas sociedades en este momento es la siguiente:

.../...

.../...

Cuentas a 01-01-X13	«A»	«B»
Inmovilizado material	38.500	20.000
Inversión inmobiliaria	–	5.000
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo («B»)	14.000	–
Activo corriente	7.500	5.000
Total activo	60.000	30.000
Capital social	20.000	10.000
Reservas	15.000	15.000
Deudas	25.000	5.000
Total pasivo	60.000	30.000

En esta fecha se crea la sociedad «C», tenedora de cartera con un capital social de 5.000 y una prima de emisión de 2.500. La entidad «A» suscribe todas las acciones de dicha sociedad, a cambio de una participación en el capital de la sociedad «B» que representa el 20 % de los derechos de voto, valorándose la misma en 7.500.

Se pide:

Reconocimiento contable de las operaciones, y cuentas consolidadas del grupo, antes y después de la operación

Solución:

Las normas particulares sobre operaciones entre empresas del grupo establecen, cuando el objeto de la operación sea un negocio, un régimen particular para las operaciones de aportación no dineraria, fusión, escisión, reducción de capital, reparto de dividendos y disolución de las sociedades. En esos casos las operaciones no deben reconocerse conforme a las normas generales, sino que establece el Plan General de Contabilidad (PGC) un criterio de reconocimiento específico: los elementos patrimoniales constitutivos del negocio, así como la inversión recibida a cambio, deben reconocerse por los valores en cuentas consolidadas que tuvieran dichos elementos patrimoniales.

Las normas particulares también serán de aplicación cuando, en lugar de un negocio, el objeto de la operación sea una participación en una sociedad que permita el control de la misma.

.../...

.../...

A juicio del ICAC, la operación objeto de consulta, a pesar de no suponer la transmisión del control de un negocio, debe asimilarse a la misma. Se debe, por tanto, entender dicha operación dentro del alcance de las normas particulares de operaciones entre empresas del grupo.

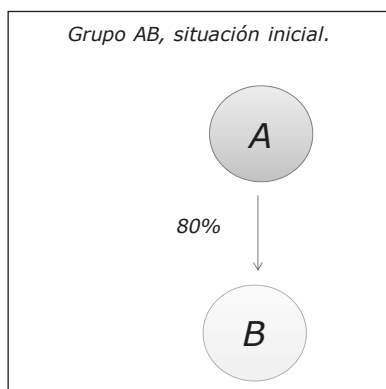
«En el contexto en que se dictan estas normas particulares, esto es, razonando desde la perspectiva de las cuentas consolidadas, la transmisión de un porcentaje de instrumentos de patrimonio inferior al que pudiera otorgar el control también debe incluirse en el ámbito de aplicación de la norma particular, porque lo relevante a los efectos que nos ocupa es que las sociedades del grupo, antes y después de la operación, siguen manteniendo el control del negocio, independientemente de que dicho control sea directo o indirecto mediante la participación en el patrimonio neto de una sociedad.»

Considera la consulta que, en caso de que se cumplan las restantes condiciones que recoge la norma de operaciones particulares (se trata de una aportación no dineraria, fusión, escisión...), la operación debe entenderse recogida dentro del alcance de las normas particulares sobre operaciones entre empresas del grupo.

«Por tanto, si se transmiten participaciones sobre una sociedad controlada por el grupo y se cumplen las restantes condiciones que delimitan el alcance de las reglas particulares, esta transacción quedará incluida en el ámbito de aplicación de la NRV 21.^a 2 a pesar de que la sociedad adquirente, individualmente considerada, no adquiera el control del citado negocio.»

Las normas particulares establecen que en estas operaciones el negocio recibido debe reconocerse por los valores en cuentas consolidadas. Al ser objeto de transacción solo un porcentaje de las acciones, entendemos que la referencia a los valores en cuentas consolidadas de los elementos del negocio debe entenderse como el porcentaje que represente la participación sobre los elementos patrimoniales del negocio.

La situación inicial del grupo podría representarse gráficamente de la siguiente forma:



.../...

.../...

Para elaborar las cuentas consolidadas del grupo formado por ambas sociedades debemos calcular la diferencia de primera consolidación. Según los datos del enunciado el importe desembolsado fue de 14.000, ascendiendo en esa fecha el patrimonio neto a 15.000, con unas plusvalías tácitas identificadas de 2.000. Luego los cálculos necesarios para determinar la diferencia de primera consolidación serán:

(+) Contraprestación transferida	14.000
(-) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos	13.600
[80 %s/Valor razonable ajustado de «B» en la fecha de adquisición: (80 % × 15.000 + 2.000)]	
(=) Fondo de comercio (Diferencia de primera consolidación)	400

Desde ese momento se ha incrementado el patrimonio neto en 10.000¹. Se debe atribuir parte de ese incremento, en proporción a la participación de la sociedad dominante, como reservas en sociedades consolidadas (por un importe de 8.000). Así mismo, se debe reconocer en cuentas consolidadas la participación de los socios externos en el patrimonio neto de la entidad (de 25.000) y plusvalías identificadas a la adquisición del control que subsistan (2.000) en función de su porcentaje de participación (del 20 %). La hoja de trabajo para llegar a las cuentas consolidadas del grupo será la siguiente:

Cuentas a 01-01-X13	«A»	«B»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	38.500	20.000	58.500		58.500
Inversión inmobiliaria		5.000	5.000	2.000	7.000
Part. emp. grupo («B»)	14.000		14.000	-14.000	0
Fondo de comercio			0	400	400
Activo corriente	7.500	5.000	12.500		12.500
Total activo	60.000	30.000	90.000	-11.600	78.400
Capital social	20.000	10.000	30.000	-10.000	20.000
Reservas	15.000	15.000	30.000	-15.000	15.000
Reservas en soc. consolid.				8.000	8.000
Socios externos				5.400	5.400

.../...

¹ El patrimonio neto de la sociedad «B», a la fecha de la toma del control, era de 15.000. En este momento el patrimonio neto de dicha sociedad es de 25.000, debido a las reservas generadas por la sociedad.

.../...

.../...

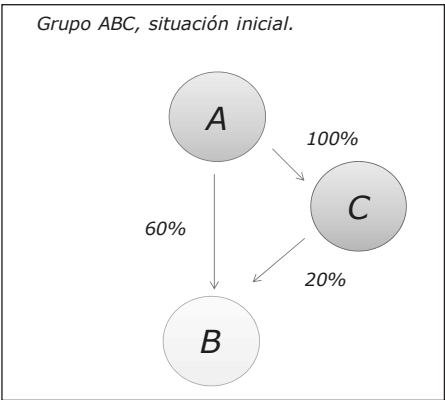
Cuentas a 01-01-X13	«A»	«B»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
.../...					
Deudas	25.000	5.000	30.000		30.000
Total pasivo	60.000	30.000	90.000	-11.600	78.400

Vemos como los elementos patrimoniales del negocio que constituye la sociedad «B» están representados en cuentas consolidadas por un valor de 27.400:

(+) Activos netos en libros «B» (patrimonio neto)	25.000
(+) Plusvalías reconocidas en la consolidación (inversión inmobiliaria) ...	2.000
(+) Fondo de comercio reconocido	400
(=) Valor en cuentas consolidadas de los elementos patrimoniales de «B» .	27.400

De ese valor de 27.400 podemos diferenciar la parte que se ha atribuido a los socios externos (de 5.400) y la parte atribuida a la sociedad dominante (de 22.000; debida al valor de la inversión de 14.000 y las reservas en sociedades consolidadas reconocidas de 8.000).

Se acuerda en este momento la constitución de la sociedad «C», suscribiendo íntegramente las acciones de dicha sociedad, la sociedad dominante del grupo (sociedad «A»), mediante la aportación de una participación representativa del 20 % de las acciones de la sociedad «B». La nueva estructura del grupo, una vez realizada esa operación, será la siguiente:



En el registro contable de dicha operación, debe considerarse lo dispuesto en la Consulta 1 del BOICAC 85. A pesar de que esa participación no dé lugar a control de la sociedad, se da el resto de presupuestos que contemplan las normas particulares de operaciones entre empresas del grupo.

.../...

.../...

La inversión recibida en la aportación no dineraria debe reconocerse por el valor contable por el que figuran los elementos patrimoniales constitutivos del negocio en las cuentas consolidadas del grupo. En nuestro caso, hemos dicho que la participación de la sociedad dominante en la sociedad «B» (representativa del 80 % de las acciones) tenía un valor atribuido en cuentas consolidadas de 22.000. Aplicando una regla de tres sencilla, el valor por el que figuren las acciones representativas del 20 % de los derechos de voto debe ser de 5.500. Las acciones aportadas tenían un valor en cuentas individuales, para la sociedad «A», de 3.500. La diferencia entre ambos importes debe reconocerse contra reservas de la entidad.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «C»	5.500	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «B»		3.500
113	Reservas voluntarias		2.000

Para reconocer la emisión de acciones en la sociedad «C»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	7.500	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		7.500

Las acciones recibidas deben reconocerse por el valor en cuentas consolidadas de los elementos constitutivos del negocio. La diferencia entre el valor de las acciones emitidas, y el de la inversión recibida, se debe reconocer contra reservas. Al haberse constituido la sociedad en este ejercicio, y no contar con reservas voluntarias, pero sí con una prima de emisión en la constitución, entendemos que es preferible reconocer ese ajuste contra la cuenta de prima de emisión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «B»	5.500	
110	Prima de emisión o asunción	2.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		7.500

Por la inscripción de la emisión de acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	7.500	

.../...

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
100	Capital social		5.000
110	Prima de emisión o asunción		2.500

La situación patrimonial de las sociedades que conforman el grupo, con posterioridad a la operación, será la siguiente:

Cuentas a 01-01-X13	«A»	«B»	«C»
Inmovilizado material	38.500	20.000	
Inversión inmobiliaria		5.000	
Part. emp. grupo, «B»	10.500		5.500
Part. emp. grupo, «C»	5.500		
Activo corriente	7.500	5.000	
Total activo	62.000	30.000	5.500
Capital social	20.000	10.000	5.000
Prima de emisión			500
Reservas	17.000	15.000	
Deudas	25.000	5.000	
Total pasivo	62.000	30.000	5.500

Las cuentas consolidadas del grupo serán las siguientes:

Cuentas a 01-01-X13	«A»	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	38.500	20.000		58.500		58.500
Inversión inmobiliaria		5.000		5.000	2.000	7.000
Part. emp. grupo, «B»	10.500		5.500	16.000	-16.000	0
						.../...

.../...

.../...

Cuentas a 01-01-X13	«A»	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
.../...						
Part. emp. grupo, «C»	5.500			5.500	-5.500	0
Fondo de comercio					400	400
Activo corriente	7.500	5.000		12.500		12.500
Total activo	62.000	30.000	5.500	97.500	-19.100	78.400
Capital social	20.000	10.000	5.000	35.000	-15.000	20.000
Prima de emisión			500	500	-500	0
Reservas	17.000	15.000		32.000	-15.000	17.000
Reservas en soc. consolid.					6.000	6.000
Socios externos					5.400	5.400
Deudas	25.000	5.000		30.000		30.000
Total pasivo.....	62.000	30.000	5.500	97.500	-19.100	78.400

Podemos comprobar como en nuestro caso esa operación de reestructuración societaria no ha afectado a las cuentas consolidadas del grupo, que reconocen la misma situación patrimonial, antes y después de la constitución de la sociedad «C», con la aportación de una inversión en la sociedad «B» que no da lugar al control.

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 6. «Operaciones entre empresas del grupo», NRV 21.^a. Fusión entre una sociedad dominante y su dependiente, cuando la citada vinculación se origina en virtud de una operación de compraventa, y con carácter previo ambas sociedades están integradas en un grupo superior.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable que debe aplicarse en la fusión entre una sociedad dominante y su dependiente cuando la citada vinculación se origina en virtud de una operación de compraventa, cuando con carácter previo a la operación ambas sociedades están integradas en un grupo superior.

Respuesta:

El Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, ha dado una nueva redacción a la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a «Operaciones entre empresas del grupo», apartado 2.2.1, del Plan General de Contabilidad, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010, y que en relación con las operaciones de fusión entre una sociedad dominante y su dependiente señala:

«(...) cuando la vinculación dominante-dependiente, previa a la fusión, trae causa de la transmisión entre empresas del grupo de las acciones o participaciones de la dependiente, sin que esta operación origine un nuevo subgrupo obligado a consolidar, el método de ad-

quisición se aplicará tomando como fecha de referencia aquella en que se produce la citada vinculación, siempre que la contraprestación entregada sea distinta a los instrumentos de patrimonio de la adquirente.»

En consecuencia, si se produce una transmisión entre sociedades del grupo de la participación en otra sociedad del grupo, en virtud de una operación de compraventa, y la posterior fusión de ambas sociedades, dominante-dependiente, el coste de la inversión en la sociedad dependiente (absorbida) y el valor razonable de los activos netos de esta última, a los efectos de aplicar el método de adquisición, serán los existentes en la fecha en que se realiza la compraventa.

A tal efecto, para considerar que la vinculación se produce en virtud de una operación de compraventa el porcentaje de participación adquirido deberá representar, al menos, el 51 % de los derechos de voto.

EJEMPLO

La sociedad «A» es la sociedad dominante de un grupo de empresas compuesto por dicha sociedad, y las sociedades dependientes «B» y «C». La participación de la sociedad dominante en la sociedad «B» es del 80 %, mientras que la participación sobre la sociedad «C» es del 60 %. En ambos casos se adquirió la participación en la constitución de las sociedades. La situación patrimonial del grupo es la siguiente:

Cuentas a 01-01-X9	«A»	«B»	«C»
Inmovilizado material	150.000	25.000	20.000
Inversión inmobiliaria		10.000	5.000
Part. emp. grupo («B»)	18.000		
Part. emp. grupo («C»)	6.000		
Activo corriente	25.000	25.000	5.000
Total activo	199.000	60.000	30.000
Capital social	100.000	20.000	10.000
Reservas	50.000	15.000	15.000
			.../...

.../...

.../...

Cuentas a 01-01-X9	«A»	«B»	«C»
.../...			
Deudas	49.000	25.000	5.000
Total pasivo	199.000	60.000	30.000

Se acuerda la venta de la participación del 60 % en la sociedad «C» a la sociedad «B» por un importe de 17.500. El valor razonable de los elementos patrimoniales de la entidad «C» coincide con su valor razonable, a excepción de la inversión inmobiliaria a la que se le estima un valor razonable de 8.000. Se acuerda en este momento la fusión de las entidades «B» y «C», con una relación de canje de una acción de la sociedad «B» por cada acción de la sociedad «C», siendo el valor nominal de las acciones de 1 euro/acción, estimándose un valor razonable de 3 euros/acción.

Se pide:

Reconocimiento contable de la operación.

Solución:

Aclara la Consulta 6 del BOICAC 85 que los valores contables por los que se deben reconocer los elementos patrimoniales al momento de la fusión no serán los valores por los que figuran dichos elementos en las cuentas consolidadas del grupo, sino que debe aplicarse el método de adquisición a la fecha de la adquisición de la participación.

En consecuencia, **si se produce una transmisión entre sociedades del grupo de la participación en otra sociedad del grupo**, en virtud de una operación de compraventa, y la posterior fusión de ambas sociedades, dominante-dependiente, **el coste de la inversión en la sociedad dependiente (absorbida) y el valor razonable de los activos netos de esta última, a los efectos de aplicar el método de adquisición, serán los existentes en la fecha en que se realiza la compraventa.**

Se deben estimar, por tanto, los valores razonables de los elementos patrimoniales al momento de la adquisición de la participación. La operación debe reconocerse aplicando la norma 19.^a de combinación de negocios, lo que supone reconocer a la fecha de adquisición las diferencias de combinación de negocios comparando el valor razonable de los activos netos adquiridos y la contraprestación transferida.

A juicio del ICAC, para poder entender que se adquiere el control en estas operaciones, debe ser objeto de transacción al menos el 51 % de los derechos de voto.

La adquisición de la participación en la sociedad «C» no entraría dentro del alcance de las operaciones particulares con empresas del grupo, ya que no estamos ante una operación

.../...

.../...

de aportación no dineraria, fusión o escisión. Se debe reconocer por tanto la operación conforme a las normas generales, reconociendo en la sociedad «A» la baja de la inversión, y un resultado por la operación.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	17.500	
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «C»		6.000
7733	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas del grupo		11.500

La sociedad «B», al adquirir la participación, reconocerá la misma por el coste, que se corresponderá con el importe desembolsado en la adquisición. El asiento por la adquisición será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo «C»	17.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		17.500

Se produce en esa fecha, con la adquisición de la participación, la toma de control sobre la sociedad «C». Se debe realizar la valoración de los elementos patrimoniales, y el cálculo de la diferencia de primera consolidación a dicha fecha:

(+) Contraprestación transferida	17.500
(-) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos	16.800
[60 %/Valor razonable ajustado de «B» en la fecha de adquisición: 60 % × (25.000 + 3.000)]	
(=) Fondo de comercio (Diferencia de primera consolidación)	700

Debe reconocerse en las cuentas consolidadas la participación de los socios externos por la parte proporcional que les corresponde según su porcentaje de participación (40 %), del patrimonio neto de la entidad (25.000) y de las plusvalías no reconocidas (3.000), por lo que la participación de los socios externos a reconocer en el balance será de 11.200. De haberse formulado las cuentas consolidadas en dicha fecha, la hoja de trabajo habría sido la siguiente:

Cuentas a 01-01-X9	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	25.000	20.000	45.000		45.000

.../...

.../...

.../...

Cuentas a 01-01-X9	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
.../...					
Inversión inmobiliaria	10.000	5.000	15.000	3.000	18.000
Part. emp. grupo («B»)			0		0
Part. emp. grupo («C»)	17.500		17.500	-17.500	0
Fondo de comercio				700	700
Bancos	7.500	5.000	12.500		12.500
Total activo	60.000	30.000	90.000	-13.800	76.200
Capital social	20.000	10.000	30.000	-10.000	20.000
Reservas	15.000	15.000	30.000	-15.000	15.000
Socios externos				11.200	11.200
Deudas	25.000	5.000	30.000		30.000
Total pasivo	60.000	30.000	90.000	-13.800	76.200

Se produce en este momento la fusión de las sociedades «B» y «C», para lo cual se ha establecido una relación de canje de una acción de nueva emisión de la sociedad «B», por cada acción de la sociedad «C». El valor nominal de ambas acciones es de 1 euro/acción, habiéndose acordado un valor razonable de 3 euros/acción. La sociedad «B» ostenta el 60 % de las acciones de la sociedad «C», por lo que solo se deben emitir nuevas acciones por el 40 % de las acciones de la sociedad «C» que están en manos de terceros (por un total de 4.000 acciones). El asiento de emisión de las acciones en la sociedad «B» será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	12.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		12.000

Al reconocer el patrimonio empresarial recibido en la fusión deben reconocerse los elementos patrimoniales por los valores contables que tendrían en cuentas consolidadas, es decir, aplicando la valoración a la fecha de la adquisición de la participación, y la diferencia de consolidación identificada a dicha fecha.

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material	20.000	
22	Inversión inmobiliaria	8.000	
204	Fondo de comercio	700	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000	
17	Deudas		5.000
2403	Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		17.500
5531	Socios, cuenta de fusión		11.200

Esa cuenta de fusión debe darse de baja con la entrega de las acciones de nueva emisión a los socios minoritarios de la sociedad «C». La diferencia que surja entre el valor contable por el que están reconocidas las acciones, y el valor por el que hemos reconocido los socios al momento de la fusión, deben reconocerse contra reservas de la entidad. Consideramos que en este caso, al surgir esas diferencias de una ampliación de capital social, en lugar de reconocer las diferencias contra reservas resulta más indicativo reconocer la diferencia contra la cuenta de prima de emisión. Ambas cuentas (reservas y prima de emisión) son componentes del patrimonio neto, y distribuibles a voluntad de la entidad, por lo que la calificación que le demos a ese componente del patrimonio no tendrá efectos prácticos.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5531	Socios, cuenta de fusión	11.200	
190	Acciones o participaciones emitidas		12.000
110	Prima de emisión o asunción	800	

El asiento por la inscripción de la fusión:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	12.000	
100	Capital social		4.000
110	Prima de emisión o asunción		8.000

.../...

.../...

El balance de situación, una vez fusionadas ambas sociedades, será el siguiente:

Cuentas a 01-01-X9	«BC»
Inmovilizado material	45.000
Inversión inmobiliaria	18.000
Activo corriente	12.500
Fondo de comercio	700
Total activo	76.200
Capital social	24.000
Reservas	15.000
Prima de emisión	7.200
Deudas	30.000
Total pasivo	76.200

SEGUNDO EJERCICIO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES DE SEGUROS DEL ESTADO

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF THE STATE INSURANCE INSPECTORS

Javier González Sainza

Profesor del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre y por el sistema de promoción interna, en el Cuerpo Superior de Inspectores de Seguros del Estado convocado por Orden EHA 1365/2011, de 13 de mayo (BOE del 26)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Deterioro de valor inmovilizado material subvencionado. Activos financieros disponibles para la venta. Participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Cambio de categoría de activos financieros. Dividendos. Ampliación de capital desde el punto de vista del inversor. Valoración derechos de suscripción, venta derechos de suscripción. Liquidación y contabilización del gasto del Impuesto sobre Sociedades.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Fusión inversa. Fecha de la combinación. Coste de la combinación. Fondo de comercio. Transacciones separadas.
- Caso 3. Análisis contable.** Variación de la cuenta de resultados. Costes fijos y variables. Determinación del punto muerto. Proyección de la cuenta de resultados.
- Caso 4. Consolidación de los estados financieros.** Ajustes y eliminaciones de operaciones de inmovilizado. Eliminación inversión neto. Formulación del balance consolidado.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

SUPUESTO 1

La sociedad «XXX» ha realizado entre otras las operaciones que se indican a continuación.

SUPUESTO 1.1

La sociedad «XXX» tiene un activo material amortizable, que se ha financiado en un 20 % con una subvención, presenta indicios de deterioro a final del ejercicio 2010. Se sabe que el precio de adquisición fue de 60.000 u.m. y que la amortización acumulada en esa fecha era 42.000 u.m., también en esa fecha se dispone de los siguientes datos:

- Valor razonable: 15.500 u.m.
- Costes de venta estimados: 1.000 u.m.
- Tipo de interés de mercado sin riesgo: 2 % semestral.
- Tipo de interés de mercado sin riesgo ajustado por los riesgos específicos del activo: 3 % semestral.
- Los flujos de efectivo futuros esperados son:

– 2011	4.000 u.m.
– 2012	4.000 u.m.
– 2013	4.000 u.m.
– 2014	4.000 u.m.

Se considera que se han producido uniformemente a lo largo del ejercicio, por lo que el cálculo se realizará como si se hubiera obtenido el importe íntegro a mitad de cada ejercicio.

Distinguir dos hipótesis:

- a) Que las estimaciones de flujos de efectivo futuros se hayan ajustado a los riesgos específicos del activo.
- b) Que las estimaciones de flujos de efectivo futuros no se hayan ajustado a los riesgos específicos del activo.

Trabajo a realizar:

Calcular el importe del deterioro que proceda en cada hipótesis e indicar los asientos que se deberían formular derivados directa o indirectamente del indicado deterioro.

SUPUESTO 1.2

La sociedad «XXX»:

- a) Adquirió por 4.000 u.m. el 5 % de las acciones emitidas por la sociedad «TTT» en 20X4. El 3 de marzo de 20X7 adquiere por 15.000 u.m. un 15 % adicional de las acciones emitidas por la sociedad «TTT».
- b) Se conoce que el valor razonable de cada una de las 10.000 acciones emitidas por la sociedad «TTT» es en la fecha que se indica:

	Valor razonable
31-12-20X4	9
31-12-20X5	8
31-12-20X6	11
31-12-20X7	12

- c) Adquirió a principios de 20X6 por 12.000 u.m. el 30 % de las acciones emitidas por la sociedad «SSS». El valor razonable de 1 acción emitida por la sociedad «SSS» a 31 de diciembre de 20X6 era 54 u.m. El 9 de junio de 20X7 vende la mitad de esas acciones por 9.000 u.m. Se conoce que el valor razonable a 31 de diciembre de 20X7 de una acción de las 1.000 acciones emitidas por la sociedad «SSS» es 67 u.m. Se sabe que a finales de 20X6 repartió un dividendo con cargo a reservas de 5 u.m. por acción.
- d) Adquirió por 10.000 u.m. el 10 % de las 1.000 acciones emitidas por la sociedad «RRR» en 20X6, que a final de ejercicio valían 105 u.m. cada una. El 21 de junio de 20X7 vende la totalidad de los derechos preferentes de suscripción derivados de la siguiente ampliación de capital de la sociedad «RRR» siguiente:
 - Amplía el 20 % del capital social.
 - Nominal unitario de todas las acciones: 10 u.m.
 - Desembolso exigido por acción la totalidad del nominal y la prima de emisión: 60 u.m.

- Precio de venta de 1 derecho de suscripción: 15 u.m.
- Valor razonable de 1 acción inmediatamente antes de la ampliación de capital: 120 u.m.

El valor razonable a 31 de diciembre de 20X7 era 115 u.m. por cada acción.

Trabajo a realizar:

Contabilizar las operaciones realizadas en 20X7 por la sociedad «XXX».

SUPUESTO 1.3

La sociedad «TTT» en el ejercicio 20X7 ha obtenido un beneficio antes de impuestos de 200.000 u.m., además se sabe que la sociedad tributa en el régimen general.

En la contabilidad de 20X7 aparecen los siguientes saldos iniciales de las cuentas que se indican (en u.m.):

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	12.300,00
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar ..	14.000,00
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	45.000,00

En la liquidación del Impuesto sobre Sociedades resulta un importe a devolver de 10.431,30 u.m., como consecuencia de computar, entre otros, los siguientes datos:

- Deducción de una amortización a efectos fiscales superior a la contabilizada en 34.200 u.m.
- La dotación a la provisión para responsabilidades no es deducible fiscalmente por importe de 8.500 u.m. en ningún ejercicio.
- La provisión para pensiones dotada en ejercicios anteriores es deducible parcialmente en este ejercicio por importe de 4.000 u.m.
- Además de aplicar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, por importe de 90.000 u.m. (que corresponde al saldo inicial de 4745. «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio»), se han aplicado las deducciones de la cuota pendientes de ejercicios anteriores y las deducciones de la cuota del propio ejercicio 20X7 por importe de 2.500 u.m.

- El importe de las retenciones y pagos a cuenta soportados por la sociedad en el ejercicio 20X7 fue de 18.000 u.m.

También se sabe que el 31 de diciembre de 20X7 se ha firmado en disconformidad un acta de la Administración tributaria a la que corresponde los siguientes importes: 800 u.m. por la cuota del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 20X4 y 124 u.m. por los intereses de demora, de los cuales 53 corresponden al ejercicio 20X7 y el resto a los ejercicios anteriores.

Trabajo a realizar:

Contabilizar el gasto por Impuesto sobre Sociedades que se debe reflejar en las cuentas anuales de 20X7.

SOLUCIÓN

SUPUESTO 1

SUPUESTO 1.1

Los saldos de las cuentas afectadas por el ejercicio al 31 de diciembre de 20X10 son los siguientes:

Saldos deudores	Importe	Saldos acreedores	Importe
Inmovilizado material	60.000	Amortización acumulada del inmovilizado material (60.000 × 70 %)	42.000
		Subvenciones oficiales de capital ¹ ..	3.600

¹ El enunciado del ejercicio señala que el importe inicial de subvención fue del 20 % del valor del inmovilizado material, esto es, $60.000 \times 20 \% = 12.000$. La NRV 18.^a «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» del PGC señala al respecto del traspaso a resultados de subvenciones:

«Se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.»

Por tanto la parte imputada a resultados ha sido: $12.000 \times 70 \% = 8.400$

Y la parte que figura en contabilidad actualmente: $12.000 - 8.400 = 3.600$

Hipótesis A

En relación con el deterioro del inmovilizado material, la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) señala lo siguiente:

«Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.»

Por otro lado, la Consulta 1 del BOICAC 86, de junio de 2011, indica que para calcular el valor en uso de los activos subvencionados hay que tener en cuenta el importe de la subvención pendiente de imputar a resultado como un componente del valor en uso.

«... Al amparo de estos argumentos, la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias vinculada a un activo subvencionado, se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro.»

Teniendo que el deterioro se calcula comparando el valor contable (18.000) con el importe recuperable que es el mayor entre el valor razonable menos coste de venta y el valor en uso pasamos a calcular estos últimos:

• Valor razonable menos coste de venta (15.500 – 1.000)	14.500
• Valor en uso	17.847
$\left(\frac{4.000}{1,03} + \frac{4.000}{1,03^3} + \frac{4.000}{1,03^5} + \frac{4.000}{1,03^7} + 3.600 \right)$	

El deterioro a registrar a será:

Valor contable	18.000
Importe recuperable	17.847
Deterioro	153

Para registrar la pérdida por deterioro hay que tener en cuenta que parte de la misma es de tipo irrecuperable según establece la NRV 18.^a del PGC:

«Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que estos hayan sido financiados gratuitamente.»

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	153	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material (153 × 80 %)		122
21-	Inmovilizado material (153 × 20 %)		31

Hipótesis B

- Valor razonable menos coste de venta 14.500
- Valor en uso 18.396

$$\left(\frac{4.000}{1,02} + \frac{4.000}{1,02^3} + \frac{4.000}{1,02^5} + \frac{4.000}{1,02^7} + 3.600 \right)$$

En este caso no hay deterioro porque el importe recuperable (18.396) es mayor que el valor contable

SUPUESTO 1.2

Apartado A

En 20X4 por la compra del 5 % de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (500 × 8)	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000

Estas acciones se incluirán en la categoría de activos disponibles para la venta ya que las mantiene en los ejercicios siguientes según se desprende del enunciado.

31 de diciembre de 20X4

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su 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 registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta que

el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Valor contable	4.000
Valor razonable (500 × 9)	4.500
Incremento	500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	500	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		500

Por la regularización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		500

31 de diciembre de 20X5

Por el ajuste a valor razonable:

Valor contable	4.500
Valor razonable (500 × 8)	4.000
Disminución	500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	500	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		500

31 de diciembre de 20X6

Volvemos a ajustar a valor razonable:

Valor contable	4.000
Valor razonable (500×11)	5.500
Incremento	1.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	1.500	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		1.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		1.500

3 de marzo de 20X7

La adquisición de un 15 % implica una participación acumulada de un 20 % y que pase a ser asociada.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir este, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con esta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo incluídas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20% de los derechos de voto de otra sociedad.

Desde el punto de vista contable, la NRV 9.^a del PGC se refiere al caso planteado en los siguientes términos:

«No obstante, en el caso de que se hubiera producido una inversión en la empresa, previa a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos previamente practicados hasta el importe de los mismos y el exceso, en su caso, se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente en el patrimonio neto no revertirá.

b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, este último se incrementará, hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos y a partir de ese momento el nuevo importe surgido se considerará coste de la inversión. Sin embargo, cuando exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor de la inversión, las pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.»

$$\text{Coste unitario} = \text{Valor razonable} = 15.000/1.500 = 10$$

Por el ajuste a valor razonable de la inversión previa:

Valor contable	5.500
Valor razonable (500 × 10)	5.000
Disminución	500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	500	
800	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		500

Por la redenominación de la participación inicial:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas (500 × 10)	5.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		5.000

Por la adquisición de la participación del 15%:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas	15.000	
	(1.500 × 10)		
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

31 de diciembre de 20X7

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Valor contable (2.000 × 10) 20.000

Valor razonable (2.000 × 12) 24.000

No procede asiento contable porque el valor razonable es mayor que es valor contable.

Apartado B

Inicio de 20X6, por la compra del 30% de las acciones (1.000 × 30% = 300 acciones), el porcentaje con la inversión ha de calificarse como empresa asociada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas (300 × 40) ...	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

La NRV 9.^a del PGC, en su apartado 2.8 «Intereses y dividendos de activos financieros» 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.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.»

Finales 20X6, por el cobro de un dividendo con cargo a reservas que supone un menor coste de la participación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.500	
2040	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas (300 × 5) .		1.500

9 de junio de 20X7, por la venta de la mitad de la participación, reconociendo el resultado correspondiente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (150 × 60)	9.000	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas (150 × 35) ..		5.250
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
7734	Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, empresas asociadas		3.750

En este momento la inversión se reduce al 15 % por lo que deja de calificarse como empresa asociada. Desde el punto de vista contable se produce el traspaso desde la categoría de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas a la de activos financieros disponibles para la venta.

El PGC señala al respecto:

«Cuando la inversión en el patrimonio de una empresa del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación, la inversión que, en su caso, se mantenga en esa empresa se valorará de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta.»

Por tanto, la inversión que ha quedado debe valorarse a valor razonable:

Conceptos	Importe
Valor contable (150 × 35)	5.250
Valor razonable (150 × 60)	9.000
Incremento.....	3.750

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (150 × 60)	9.000	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas (150 × 35) ...		5.250
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		3.750

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	3.750	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		3.750

31 de diciembre de 20X7

Por el ajuste a valor razonable de la participación:

Conceptos	Importe
Valor contable	9.000
Valor razonable (150 × 67)	10.050
Incremento	1.050

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	1.050	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		1.050

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.050	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		1.050

Apartado C

Año 20X6

Por la compra del 10% de las acciones de la sociedad «RRR», inversión que se incluye en la categoría de activos financieros disponibles para la venta:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (100 × 100)	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

31 de diciembre de 20X6

Al tratarse de activos financieros disponibles para la venta procede su ajuste al valor razonable de cierre del ejercicio.

Valor contable	10.000
Valor razonable (100 × 105)	10.500
Incremento	500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	500	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		500

Año 20X7

El 21 de junio la sociedad «RRR» realiza una ampliación de capital vendiendo la sociedad todos los derechos de suscripción que surgen de la misma. En primer lugar, se ajustan las acciones al valor razonable existente antes de la ampliación.

Valor contable	10.500
Valor razonable (100 × 120)	12.000
Incremento	1.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	1.500	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		1.500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.500	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		1.500

100 acciones ► 100 derechos

En relación con la valoración y segregación de los derechos de suscripción, el PGC 2007 en el apartado 2.6.2 de la NRV 9.^a «Instrumentos financieros» indica:

«En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.»

Valor razonable (teórico) del derecho

• 5 antiguas × 120.....	600
• 1 nueva × 16	16
• Total: 6	616
• Valor <i>ex ante</i>	120,00
• Valor <i>ex post</i> (616/6)	102,67
• Valor razonable del derecho (120 – 102,67)	17,33

Por el desglose de los derechos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250-	Derechos de suscripción (100 × 17,33)	1.733	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		1.733

Por la venta de los derechos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (100 × 15)	1.500	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...	...		
6632	Pérdidas de disponibles para la venta ($100 \times 2,33$)	233	
250-	Derechos de suscripción ($100 \times 17,33$).....		1.733

Además, al haber realizado la venta de los derechos de suscripción, que en definitiva constituyen un parte de la acción, hay que traspasar a resultados del ejercicio parte del resultado recogido en patrimonio. El importe que hay que traspasar es la diferencia entre el valor razonable teórico de derecho y el coste teórico del derecho.

Coste del derecho:

• 5 antiguas $\times$ 100	500
• 1 nueva $\times$ 16	16
• Total	516
• Coste <i>ex ante</i>	100
• Coste <i>ex post</i> ($516/6$)	86
• Coste del derecho	14

El importe a traspasar a resultados desde patrimonio por cada derecho vendido es:

$$17,33 - 14 = 3,33$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	333	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		333

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	333	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		333

31 de diciembre

Por el ajuste a valor razonable de las 100 acciones que se poseen como inversión:

Valor contable (100 × 102,67)	10.267
Valor razonable (100 × 115)	11.500
Incremento	1.233

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	1.233	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		1.233

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.233	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		1.233

SUPUESTO 1.3

A partir de los datos proporcionados por el enunciado se puede plantear la siguiente liquidación del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad «TTT» correspondiente al año 20X7.

Beneficio antes de impuestos	200.000,00
+/-Ajustes	
Amortizaciones ¹	-34.200,00
Provisión responsabilidades ²	8.500,00
Provisión para pensiones ³	-4.000,00
Intereses demora ⁴	-71,00
	.../...

.../...	
Base imponible previa	170.229,00
Base imponible negativa ⁵	-90.000,00
Base imponible	80.229,00
Tipo gravamen	30 %
Cuota íntegra	24.068,70
Deducciones	-16.500,00
Cuota líquida	7.568,70
Retenciones y pagos a cuenta	-18.000,00
Cuota diferencial	-10.431,30

¹ Este ajuste corresponde a una amortización fiscal superior a la amortización contable en 34.200. El enunciado no proporciona los datos necesarios para realizar la tabla completa de ajustes porque no se puede saber si se trata de una diferencia temporaria deducible en reversión o una diferencia temporaria imponible en origen. A efectos de solución vamos a considerar que se trata de una diferencia temporaria imponible que origina un pasivo por diferencias temporarias imponibles (479) por importe de $34.200 \times 30 \% = 10.260$.

² Al tratarse de una dotación que no es deducible nunca será un ajuste positivo que desde el punto de vista contable es una diferencia permanente.

³ En ejercicios anteriores se ha realizado una dotación a la provisión para pensiones y obligaciones similares que no fue fiscalmente deducible. En este ejercicio se ha aplicado por lo que se realiza un ajuste negativo para la obtención de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Inicialmente se registra un activo por diferencias temporarias deducibles que revierte en el ejercicio actual.

⁴ Los intereses de demora son fiscalmente deducibles, y teniendo en cuenta que los devengados en ejercicios anteriores se han cargado en una cuenta de reservas procede un ajuste negativo.

⁵ El importe de las bases imponibles negativas que compensa es facilitado directamente por el enunciado del ejercicio y asciende a 90.000 u.m.

Por el gasto por Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	7.568,70	
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	10.431,30	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		18.000,00

Por la diferencia temporaria originada por las amortizaciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	10.260	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles ($34.200 \times 30\%$) ..		10.260

Por la reversión de la diferencia temporaria de la provisión para pensiones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	1.200	
474	Activos por diferencias temporarias deducibles ($4.000 \times 30\%$) ...		1.200

Por el efecto sobre las reservas del ajuste de los intereses devengados en ejercicios anteriores:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	21,30	
113	Reservas voluntarias ($71 \times 30\%$)		21,30

Por las deducciones procedentes de ejercicios anteriores, cuyo derecho estaba recogido y que se han aplicado en el ejercicio actual:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	14.000	
4742	Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		14.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad de sociedades

La sociedad «AAA» acuerda con la sociedad «BBB» la fusión por absorción de la sociedad «BBB» por la sociedad «AAA». El proyecto de fusión es de fecha 1 de febrero de 20X5, estableciendo la relación de canje (3 acciones de la sociedad «AAA» por cada 5 acciones de la sociedad «BBB») a partir de una valoración de la sociedad «AAA» de 165.000 u.m. y de la sociedad «BBB» de 297.000 u.m.

Las cuentas anuales de ambas sociedades a 31 de diciembre de 20X4, cuyos balances de forma sintética eran los siguientes (en u.m.):

Balance	Sociedad «AAA»	Sociedad «BBB»
Activo no corriente	115.000	130.000
Activo corriente	180.000	230.000
Total activo	295.000	360.000
Capital social	100.000	150.000
Otro patrimonio neto	40.000	60.000
Pasivo no corriente	60.000	80.000
Pasivo corriente	95.000	70.000
Total patrimonio neto y pasivo	295.000	360.000

La sociedad «AAA» tiene dividido el capital social en 10.000 acciones y la sociedad «BBB» en 30.000 acciones.

El activo no corriente de la sociedad «AAA» está infravalorado en 4.000 u.m. (se trata de un activo amortizable a razón de un 12 % anual) y el de la sociedad «BBB» está infravalorado en 66.000 u.m. (se trata de un activo no amortizable) y existe un litigio entre las dos sociedades que se acuerda cancelar por 6.000 u.m. a cargo de la sociedad «BBB». El valor razonable de los restantes elementos patrimoniales coincide con su valor contable.

La fusión es aprobada por las juntas generales de las sociedades «AAA» y «BBB» celebradas el 15 de mayo de 20X5. Finalmente la fusión se inscribe en el Registro Mercantil con fecha 15 de julio de 20X5. Los activos infravalorados no han experimentado ningún deterioro, sin perjuicio de la amortización cuando proceda.

El balance de saldos de la sociedad «AAA» es en cada una de las fechas el que se indica:

	1 de febrero de 20X5	15 de mayo de 20X5	15 de julio de 20X5
Activo no corriente	115.000	115.000	115.000
Activo corriente	192.000	196.000	200.000
Gastos	25.000	39.000	50.000
Total saldos deudores	332.000	350.000	365.000

	1 de febrero de 20X5	15 de mayo de 20X5	15 de julio de 20X5
Capital social	100.000	100.000	100.000
Otro patrimonio neto	40.000	40.000	40.000
Pasivo no corriente	60.000	60.000	60.000
Pasivo corriente	95.000	95.000	95.000
Ingresos	37.000	55.000	70.000
Total saldos acreedores	332.000	350.000	365.000

El balance de saldos de la sociedad «BBB» es en cada una de las fechas el que se indica:

	1 de febrero de 20X5	15 de mayo de 20X5	15 de julio de 20X5
Activo no corriente	130.000	130.000	130.000
Activo corriente	240.000	243.000	250.000
Gastos	40.000	57.000	80.000
Total saldos deudores	410.000	430.000	460.000
Capital social	150.000	150.000	150.000
Otro patrimonio neto	60.000	60.000	60.000
Pasivo no corriente	80.000	80.000	80.000
Pasivo corriente	70.000	70.000	70.000
Ingresos	50.000	70.000	100.000
Total saldos acreedores	410.000	430.000	460.000

El valor de la sociedad «BBB» en la fecha de adquisición es 321.000 u.m.

Además, se conoce que se han realizado, entre otras, las siguientes operaciones:

- La sociedad «AAA» ha prestado 10.000 u.m. a la sociedad «BBB» el 15 de enero de 20X5 con un tipo de interés quincenal del 0,40 %.
- La sociedad «BBB» en el mes de abril ha vendido a la sociedad «AAA» unas existencias con pago al contado por importe de 2.000 u.m., con un beneficio del 10 % sobre el precio de venta.

Trabajo a realizar:

- Contabilizar la fusión, tanto en la sociedad absorbida «BBB» como en la sociedad absorbente «AAA».
- Elaborar balance y cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad absorbente a 15 de julio de 20X5.

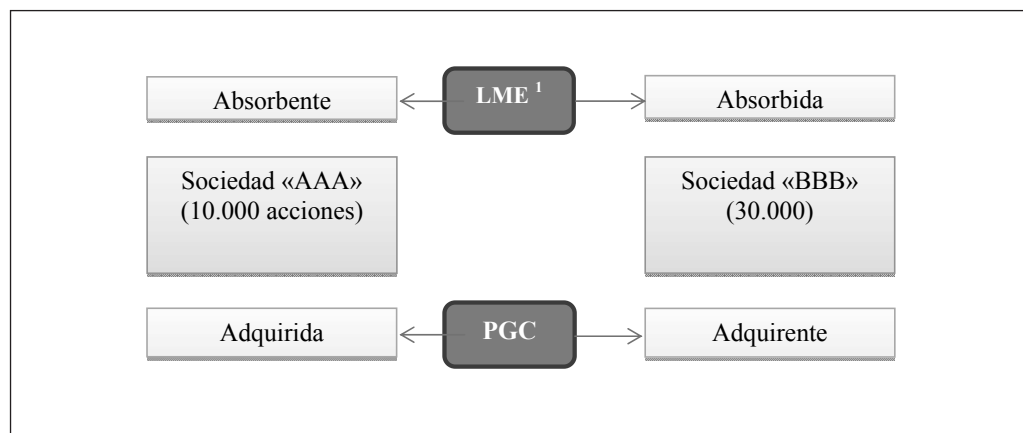
SOLUCIÓN

El caso se refiere a una combinación de negocios entre sociedades independientes y por tanto se aplica la NRV 19.^a «Combinaciones de negocios», por lo que se utilizará, desde el punto de vista contable, el método de adquisición.

Además se trata de una adquisición inversa, ya que para determinar cuál es la sociedad adquirente se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica de la combinación de negocios. Como regla general, se considerará como empresa adquirente la que entregue una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos. Para determinar qué empresa es la que obtiene realmente el control también se tomarán en consideración otros criterios, entre otros, los siguientes:

- a) Si la combinación diera lugar a que los socios o propietarios de una de las empresas o negocios que se combinan retengan o reciban la mayoría de los derechos de voto en la entidad combinada o tengan la facultad de elegir, nombrar o cesar a la mayoría de los miembros del órgano de administración de la entidad combinada, o bien representen a la mayoría de las participaciones minoritarias con voto en la entidad combinada si actúan de forma organizada sin que otro grupo de propietarios tenga una participación de voto significativa, la adquirente será generalmente dicha empresa.
- b) La sociedad adquirente suele ser aquella que paga una prima sobre el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de las restantes sociedades que se combinan.

Por tanto, con base en lo expuesto anteriormente estamos ante una adquisición inversa, instrumentada jurídicamente mediante una fusión siendo el esquema de la operación el siguiente:



Fecha de adquisición

En el enunciado del caso se menciona una serie de fechas significativas que son las siguientes

- 31 de diciembre de 20X4. Fecha del balance que sirve de base para el proyecto de fusión.
- 1 de febrero. Proyecto de fusión.
- 15 de mayo. Aprobación del proyecto de fusión por parte de las juntas generales de ambas sociedades.
- 15 de julio. Inscripción de la fusión en el Registro Mercantil.

Según la NRV 19.^a «Combinaciones del negocios» del PGC:

«En los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, dicha fecha será la de celebración de la junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior.»

En el caso del supuesto, la fecha de adquisición será el 15 de mayo de 20X5.

¹ LME, Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

Coste de la combinación de negocios

El coste de una combinación de negocios para la empresa adquirente («BBB») vendrá determinado por el valor razonable del negocio adquirido («AAA»), dato que es facilitado por el enunciado del ejercicio y que asciende a 165.000 u.m.

Sin embargo, el enunciado señala que ambas sociedades acuerdan cancelar un litigio por 6.000 u.m. a cargo de la sociedad «BBB» (sociedad adquirente), operación que de acuerdo con la NRV 19.^a del PGC, apartado 2.8, consiste en una transacción separada.

«Adquirente y adquirida pueden tener una relación previa a la combinación de negocios o pueden iniciar un acuerdo separado de la combinación de negocios de forma simultánea a esta. En ambos casos *la adquirente* identificará las transacciones separadas que no formen parte de la combinación de negocios, que deberán contabilizarse de acuerdo con lo previsto en la correspondiente norma de registro y valoración y, originar, en su caso, un ajuste en el coste de la combinación.

En aquellas ocasiones en las que exista una relación previa entre adquirente y adquirida, de carácter no contractual, la empresa adquirente reconocerá un beneficio o pérdida por la cancelación de la mencionada relación previa cuyo importe será su valor razonable».

Por tanto, el coste de la combinación de negocios será:

$$165.000 - 6.000 = 159.000$$

1. Valor de los activos identificables y pasivos asumidos de la sociedad adquirida («AAA») a la fecha de la adquisición (15 de mayo)

Conceptos	Importe
Capital social	100.000
Otro patrimonio neto	40.000
Ingresos	55.000
Gastos	-39.000
Patrimonio contable	156.000
+/-Ajustes	
Plusvalía activo no corriente amortizable	4.000
Menos amortización acumulada plusvalía $(4.000 \times 12 \% \times 4,5/12)$.	-180
Total	159.820

2. Diferencia de la combinación de negocios

El exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio.

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos fuese superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

Coste de combinación de negocios	159.000
Valor razonable de los activos identificables menos los pasivos asumidos	-159.820
Diferencia negativa	820

3. Número de acciones a emitir por la sociedad absorbente («AAA»)

El enunciado proporciona la relación de canje de la fusión (3 acciones «AAA» por 5 acciones «BBB»), por lo que el número de acciones a emitir será:

$$30.000 \times \frac{3}{5} = 18.000 \text{ acciones}$$

4. Valor de emisión de las acciones de la sociedad absorbente («AAA»)

El supuesto proporciona el valor razonable de la sociedad absorbente («AAA») a efectos de la fusión (165.000 u.m.) y el número de acciones en las que está dividido su capital social (10.000) por el valor de emisión de las acciones será:

$$\frac{165.000}{10.000} = 16,5 \text{ u.m./acción}$$

Teniendo en cuenta que su valor nominal son 10 u.m. se emitirán con una prima de 6,5 u.m.

CONTABILIDAD DE LA FUSIÓN

SOCIEDAD «BBB» (SOCIEDAD ADQUIRENTE Y ABSORBIDA)

Desde el punto de vista legal procede la disolución de esta sociedad porque es la sociedad absorbida.

Por la apertura de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Cuentas deudoras	460.000	
-	Cuentas acreedoras		460.000

Por el traspaso del activo real y del pasivo exigible:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Pasivo no corriente	80.000	
-	Pasivo corriente	70.000	
5531	Socios, cuenta de fusión	230.000	
-	Activo no corriente		130.000
-	Activo corriente		250.000

Por la eliminación de los gastos e ingresos generados hasta la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Ingresos	100.000	
-	Gastos		80.000
5531	Socios, cuenta de fusión		20.000

Por la fijación del haber social y del cierre de la contabilidad:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	150.000	
-	Otros instrumentos de patrimonio	60.000	
5531	Socios cuenta de fusión		210.000

SOCIEDAD «AAA» (ABSORBENTE Y ADQUIRIDA)

Por la apertura de la contabilidad el día 15 de julio fecha en la que se inscribe la operación y se recibe a la sociedad «BBB» (absorbida y adquirente):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Cuentas deudoras	365.000	
–	Cuentas acreedoras		365.000

Por la ampliación de capital:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas (18.000 × 16,5)	297.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		297.000

Por la eliminación de los ingresos y gastos devengados por la sociedad «AAA» hasta el 15 de mayo, ya que han sido «comprados» por la sociedad adquirente «BBB» y no deben figurar en la cuenta de resultados de la sociedad combinada, eliminación que se realiza contra la cuenta «Prima de emisión o asunción», ya que la NRV 19.^a indica:

«Sin embargo, si se trata de una fusión inversa, los efectos contables de la fusión o escisión deben mostrar el fondo económico de la operación. Por lo tanto, en la fecha de inscripción, los ingresos y gastos del negocio adquirido, es decir, la adquirente legal, devengados hasta la fecha de adquisición, deberán contabilizarse contra la cuenta prima de emisión o asunción, y los ingresos y gastos de la empresa adquirente lucirán en las cuentas anuales de la sociedad absorbente o beneficiaria de la escisión desde el inicio del ejercicio económico.»

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
7	Ingresos	55.000	
6	Gastos		39.000
110	Prima de emisión o asunción		16.000

Por incorporación del patrimonio de la sociedad «BBB» (adquirente) que se registra a valor contable y teniendo en cuenta que debe incorporar todos los gastos e ingresos devengados hasta el 15 de julio, fecha de inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Activo no corriente	130.000	
			.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
-	Activo corriente	250.000	
-	Gastos	80.000	
-	Pasivo no corriente		80.000
-	Pasivo corriente		70.000
-	Ingresos		100.000
5530	Socios de sociedad disuelta		210.000

Por el ajuste a valor razonable de los activos identificables de la sociedad adquirida y el reconocimiento de la diferencia negativa en combinaciones de negocios teniendo en cuenta que la NRV 19.^a indica:

«Salvo en los supuestos de adquisición inversa, definida en el último párrafo del apartado 2.1, y las operaciones entre empresas del grupo, las empresas adquiridas que se extingan o escindan en una combinación de negocios, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos integrantes del negocio transmitido cancelando las correspondientes partidas del balance y reconociendo el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias, por diferencia entre el valor en libros del negocio transmitido y el valor razonable de la contraprestación recibida a cambio, neta de los costes de transacción. *En los supuestos de adquisición inversa, la citada diferencia se contabilizará como un ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa absorbente o beneficiaria adquirida, sin perjuicio de su posterior eliminación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.2.»*

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Activo no corriente (4.000 - 180)	3.820	
774	Diferencia negativa en combinaciones de negocios		820
778	Ingresos excepcionales		3.000

Por la eliminación del resultado anterior de acuerdo con el apartado 2.2 de la NRV 19.^a:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
778	Ingresos excepcionales	3.000	
110	Prima de emisión o asunción		3.000

Por la entrega de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5530	Socios de sociedad disuelta	210.000	
110	Prima de emisión o asunción	87.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		297.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Capital emitido pendiente de inscripción	297.000	
100	Capital social (18.000 × 10)		180.000
110	Prima de emisión o asunción (18.000 × 6,5)		117.000

Por la eliminación del crédito y débito recíproco procedente del préstamo, suponiendo que los intereses devengados están vencidos y liquidados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Pasivo corriente	10.000	
–	Activo corriente		10.000

Por la eliminación de los gastos financieros e ingresos financieros del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
–	Ingresos (40 × 4)	160	
–	Gastos		160

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Análisis contable

Se dispone de la siguiente información sobre la sociedad «AAA»:

Balance	20X3	20X4
Ventas netas	11.435,00	18.296,00
Consumo de mercaderías	4.250,00	7.225,00
Otros costes variables	2.560,00	4.096,00
Costes fijos	1.240,00	1.240,00
Resultado de explotación	3.385,00	5.735,00
Ingresos financieros	–	26,00
Gastos financieros	260,00	210,00
Resultado financiero	– 260,00	184,00
Resultado del ejercicio	3.125,00	5.551,00

Se sabe que:

- a) Las unidades vendidas en cada uno de los ejercicios que se indica es:

20X3	20X4
2.000	3.500

- b) En 20X5 se han incrementado los costes fijos en un 10%.
- c) El coste unitario de las existencias consumidas en 20X5 es el mismo que en 20X4.
- d) En 20X5 los restantes costes variables y el precio de venta ha variado en el mismo porcentaje que el año anterior.
- e) En 20X5 el número de unidades vendidas es 5 veces las que corresponden al punto muerto, que se redondea por exceso, de ese ejercicio.

Trabajo a realizar:

1. Explicar la variación del resultado de explotación bruto entre el ejercicio 20X3 y el ejercicio 20X4.
2. Determinar el resultado y su composición correspondiente al ejercicio 20X5, supuesto que los ingresos y gastos financieros son iguales que en el ejercicio anterior.

SOLUCIÓN

1. Explicar la variación del resultado de explotación bruto entre el ejercicio 20X3 y el ejercicio 20X4

En primer lugar se estructura la cuenta de resultados con porcentajes horizontales. Puede observarse que los porcentajes de cada uno de su componentes se mantienen con pequeñas diferencias. Así, la magnitud objeto de la pregunta pasa de un 29,60 % a un 31,35 %.

	20X3		20X4	
Ventas	11.435	100,00 %	18.296	100,00 %
Costes variables	6.810	59,55 %	11.321	61,88 %
Margen de cobertura	4.625	40,45 %	6.975	38,12 %
Coste fijos	1.240	10,84 %	1.240	6,78 %
Resultado de explotación	3.385	29,60 %	5.735	31,35 %
Ingresos financieros			26	0,14 %
Gastos financieros	260	2,27 %	210	1,15 %
Resultado del ejercicio	3.125	27,33 %	5.551	30,34 %

Si embargo, en términos absolutos ha tenido un crecimiento importante:

	20X3	20X4	Variación
Ventas	11.435	18.296	160,00 %
.../...			

	20X3	20X4	Variación
.../...			
Costes variables	6.810	11.321	166,24 %
Margen de cobertura	4.625	6.975	150,81 %
Coste fijos	1.240	1.240	100,00 %
Resultado de explotación	3.385	5.735	169,42 %
Ingresos financieros		26	
Gastos financieros	260	210	80,77 %
Resultado del ejercicio	3.125	5.551	177,63 %

Por último, el análisis de los datos relativos al previo de venta unitario nos indica una bajada del precio del 8,57 % y en relación con el coste variable unitario hay una disminución menor, concretamente del 5,01 %.

	20X3	20X4	Variación
Precio de venta unitario	$\frac{11.435}{2.000} = 5,72$	$\frac{18.296}{3.500} = 5,23$	8,57 %
Coste variable unitario	$\frac{6.810}{2.000} = 3,41$	$\frac{11.321}{3.500} = 3,23$	5,01 %

De la comparación y análisis de los datos expuestos anteriormente podemos concluir que el aumento del 69,42 % del resultado bruto de explotación se debe al fuerte incremento de las unidades vendidas, 75 %, ya que pasan de 2.000 a 3.500 u.m.

2. Determinar el resultado y su composición correspondiente al ejercicio 20X5, supuesto que los ingresos y gastos financieros son iguales que en el ejercicio anterior

El número de unidades vendidas en el ejercicio 20X5 es cinco veces las unidades que corresponden al punto muerto, cuyo número se obtiene a partir de la siguiente expresión:

$$\text{Número de unidades} = \frac{CF}{PV_u - CV_u}$$

Donde:

- CF: costes fijos.
- PVu: precio de venta unitario.
- CVu: coste variable unitario.

El importe de costes fijos se incrementa en 20X5 en un 10% por lo que su importe será:

$$1.240 \times 110\% = 1.364$$

El precio de venta del ejercicio anterior fue de 5,23 que en este año varía en el mismo importe que en el ejercicio anterior por lo que disminuye un 8,57% quedando para el ejercicio actual en:

$$5,23 \times (1 - 0,0857) = 4,78$$

En cuanto al coste variable unitario, también tiene la misma variación que el año anterior, por lo que disminuye un 5,01%, siendo su importe:

$$3,23 \times (1 - 0,0501) = 3,07$$

$$\text{Número de unidades que corresponde al punto muerto} = \frac{1.364}{4,78 - 3,07} = 799,02 = 800$$

El enunciado del supuesto indica que se debe redondear por exceso.

Por último, el número de unidades vendidas será:

$$800 \times 5 = 4.000$$

Y la cuenta de resultados del año 20X5:

	20X5
Ventas (4.000 × 4,78)	19.117
Costes variables (4.000 × 3,07)	12.291
Margen de cobertura	6.827
Costes fijos	1.364
Resultado de explotación	5.463
Ingresos financieros	26
Gastos financieros	210
Resultado del ejercicio	5.279

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Consolidación de los estados financieros

Las sociedades «X», «Y» y «Z» forman un grupo de sociedades.

En la formulación de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio X5 se han realizado los siguientes ajustes de eliminación inversión-patrimonio neto:

- Por la participación de «X» en la sociedad «Y»:

	Debe	Haber
Patrimonio neto («Y»)	98.000	
Activo 1	2.000	
Activo 2	3.000	
Inversión en «Y» («X»)		60.000
Reservas en sociedades consolidadas («Y»)		22.400
Socios externos («Y»)		20.600

El control de la sociedad «Y» se realizó el 30 de junio de X2.

El activo intangible 1 tenía en 31 de diciembre de X5:

	Importe	Amortización acumulada	Valor contable neto
Balance individual	3.000	2.100	900
Balance consolidado	5.000	3.500	1.500

El activo intangible 2 tenía en 31 de diciembre de X5:

	Importe	Amortización acumulada	Valor contable neto
Balance individual	1.000	0	1.000
Balance consolidado	4.000	0	4.000

- Por la participación de «X» en la sociedad «Z»:

	Debe	Haber
Patrimonio neto («Z»)	140.000	
Activo 3	4.000	
Fondo de comercio de consolidación («Z»)	6.000	
Inversión en «Z» («X»)		84.000
Reservas en sociedades consolidadas («Z»)		30.000
Socios externos («Y»)		36.000

El control de la sociedad «Z» se realizó el 1 de enero de X4.

El activo 3 (activo intangible) tenía en 31 de diciembre de X5:

	Importe	Amortización acumulada	Valor contable neto
Balance individual	0	0	0
Balance consolidado	4.000	800	3.200

Las sociedades han realizado las siguientes operaciones:

- a) En el ejercicio X3:
- El 1 de octubre, la sociedad «X» vendió al contado a la sociedad «Y» el inmueble «AA» por importe de 2.800 u.m. con un beneficio de 200 u.m. En esa fecha el valor del suelo era el 25 % del total valor del inmueble y la vida útil de la construcción restante era 7 años con un valor residual igual a cero.
 - El 31 de diciembre, la sociedad «X» vendió al contado a la sociedad «Z» el inmueble «BB» por importe de 3.600 u.m. con un beneficio del 20 % del precio de venta, a pagar el 1 de enero de X9, con unos intereses del 8 % anual que se pagan el primer día del año inmediato posterior. En esa fecha el valor del suelo es el 10 % del total valor del inmueble y la vida útil de la construcción restante era 20 años con un valor residual igual a cero.
- b) En el ejercicio X6:

- El 1 de abril, la sociedad «Y» ha vendido a terceros el activo intangible 2 por importe de 7.000 u.m.
- El 1 de julio, la sociedad «Z» vendió al contado a la sociedad «Y» el activo intangible 3 por importe de 3.750 u.m., a pagar el 1 de julio de X7 con un interés del 7% anual.
- El 1 de julio, la sociedad «Z» vendió al contado a la sociedad «Y» el inmueble «BB» por importe de 3.500 u.m. En esa fecha el valor del suelo es el 20% del total valor del inmueble.
- El 1 de septiembre, la sociedad «Z» vendió a terceros las acciones de la sociedad asociada «SS» por 2.000 u.m., que representa el 20% del capital de esta última. La sociedad «SS» aumentó el patrimonio neto desde X2 (fecha de compra por la sociedad «Z») en 2.000 u.m. de beneficios no distribuidos, de los cuales corresponden a los 9 primeros meses de X6 un 10%. Estas acciones fueron adquiridas a terceros por importe de 1.100 u.m.

No se ha modificado el importe del capital social desde la toma de control de ninguna de las sociedades indicadas.

El balance de cada una de las sociedades del grupo a 31 de diciembre de X6 es:

Balance	Sociedad «X»	Sociedad «Y»	Sociedad «Z»
Inversión en «Y»	60.000		
Inversión en «Z»	84.000		
Otro activo no corriente	160.000	143.000	195.000
Activo corriente	125.000	160.000	130.500
Total activo	429.000	303.000	325.500
Patrimonio neto	194.000	99.000	145.000
Resultado del ejercicio	6.000	2.000	5.500
Socios externos			
Pasivo no corriente	120.000	70.000	90.000
Pasivo corriente	109.000	132.000	85.000
Total patrimonio neto y pasivo	429.000	303.000	325.500

Trabajo a realizar:

Con la información proporcionada:

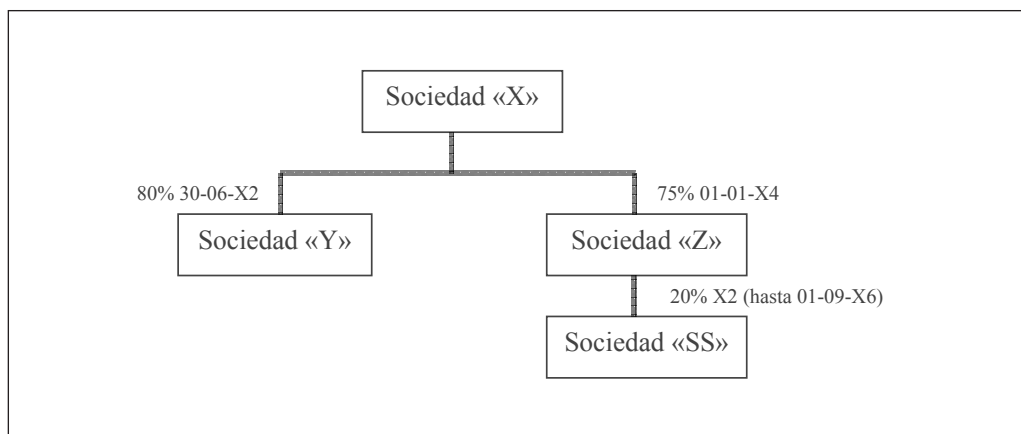
1. Realice los ajustes y eliminaciones, en forma de asientos de libro diario, para formular el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados del ejercicio 20X6.
2. Formule el balance consolidado, para lo cual puede utilizar el ANEXO.

ANEXO

Balance	Sociedad «X»	Sociedad «Y»	Sociedad «Z»	Suma	Ajustes y elimi- naciones	Conso- lidado
Inversión en «Y»	60.000			60.000		
Inversión en «Z»	84.000			84.000		
Fondo de comercio de consolidación				0		
Participación en sociedades puestas en equivalencia				0		
Otro activo no corriente	160.000	143.000	195.000	498.000		
Activo corriente	125.000	160.000	130.500	415.500		
Total activo	429.000	303.000	325.500	1.057.500	0	0
Patrimonio neto	194.000	99.000	145.000	438.000		
Reservas en sociedades consolidadas				0		
Reservas en sociedades puestas en equivalencia				0		
Resultado del ejercicio	6.000	2.000	5.500	13.500		
Socios externos				0		
Pasivo no corriente	120.000	70.000	90.000	280.000		
Pasivo corriente	109.000	132.000	85.000	326.000		
Total patrimonio neto y pasivo	429.000	303.000	325.500	1.057.500	0	0

SOLUCIÓN

Estructura a 31 de diciembre de X6 tras cálculos establecidos en el apartado 1.



1. DETERMINACIÓN DE LOS TANTOS DE INTERÉS O PARTICIPACIÓN DE «X» A 31 DE DICIEMBRE DE X5 EN LAS SOCIEDADES DEPENDIENTES «Y» Y «Z»

La sociedad «X» tiene participación directa de control en las sociedades «Y» y «Z».

El tanto de participación en el capital de la sociedad «Y» y de la sociedad «Z» se puede obtener por la participación de los intereses de socios externos (ISE) en el valor contable consolidado de los activos identificables netos a 31 de diciembre de X5.

Así pues, en el caso del tanto de participación de los ISE en la sociedad «Y» (ISE_Y), obtenido del asiento de eliminación inversión-patrimonio neto ajustado a 31 de diciembre de X5 proporcionado en el enunciado:

$$ISE_Y / \text{suma del valor consolidado de los activos identificables netos X5} (PN_Y 31-12-X5 + \text{Plusvalía activo 1} + \text{Plusvalía activo 2}) = 20.600 / (98.000 + 2.000 + 3.000) = 20\%$$

Por otro lado, en el caso del tanto de participación de los ISE en la sociedad «Z» (ISE_Z), obtenido del asiento de eliminación inversión patrimonio neto ajustado a 31 de diciembre de X5 proporcionado en el enunciado:

$$ISE_Z / \text{suma del valor consolidado de los activos identificables netos a 31-12-X5 (PN}_Z \text{ 31-12-X5 + Plusvalía activo 3)} = 36.000 / (140.000 + 4.000) = 25\%$$

Luego, calculando el complementario de la participación en el capital de los ISE, ya se pueden obtener los tantos de participación a 31 de diciembre de X5 de «X» en «Y» (100 % – 20 % = 80 %) y en «Z» (100 % – 25 % = 75 %).

De igual forma, hemos de suponer que para hallar el tanto de participación, no se ha realizado ningún aumento ni reducción de la participación sin pérdida de control.

Resumiendo los cálculos previos, presentados en forma de tabla:

% Participación en	Por parte de sociedad «X»	Por parte de intereses de socios externos	Total
Sociedad «Y»	80 %	20 %	100 %
Sociedad «Z»	75 %	25 %	100 %

2. AMORTIZACIONES DE PLUSVALÍAS SURGIDAS DESDE LA FECHA DE ADQUISICIÓN Y QUE HACEN REFERENCIA A ACTIVOS IDENTIFICABLES DEPRECIABLES

La amortización de la plusvalía de los activos identificables 1 y 3 a realizar será la siguiente, si bien habría que proceder a realizarla justo previamente a la fecha del asiento de eliminación inversión-patrimonio neto y de atribución de resultado del ejercicio, pues afectará al saldo de los componentes de patrimonio neto ajustado siguiente: reservas y resultado del ejercicio de la dependiente.

Hipótesis establecida: Tanto en contabilidad individual como en consolidada, la hipótesis establecida es que el método de amortización es lineal y que el valor residual es nulo, coincidiendo la vida útil del activo con la vida económica.

En el caso de la plusvalía del activo intangible 1:

Desde la fecha de adquisición, 30 de junio de X2 se había puesto de manifiesto una plusvalía de 2.000 u.m. diferencia entre el importe reconocido a dicha fecha en cuentas consolidadas y cuentas individuales (5.000 – 3.000).

A 31 de diciembre de X5, la amortización acumulada de la plusvalía ascendía a 1.400 u.m. que era la diferencia entre la amortización acumulada en cuentas consolidadas (3.500 u.m.) y la amortización acumulada en cuentas individuales (2.100 u.m.) (3.500 – 2.100).

La amortización anual de la plusvalía teniendo en cuenta la hipótesis previa hace que lleguemos a la conclusión de que la plusvalía se ha de amortizar en 5 años y de forma lineal, restándole 600 u.m. de amortización en el año y medio de vida útil que le queda.

Activo intangible 1 atribuible a la sociedad «Y»:

	(A) Importe	(B) Amortización acumulada	(C) Tiempo transcurrido desde fecha adquisición	(D) Amortización anual (B)/(C)
(1) Contabilidad consolidada	5.000	3.500	3,5 años	1.000
(2) Contabilidad individual	3.000	2.100	3,5 años	600
(3) Plusvalía (1) – (2)	2.000	1.400	3,5 años	400

En el caso de la plusvalía del activo intangible 3:

El activo intangible 3 atribuible a la sociedad «Z» no se encuentra reconocido en cuentas individuales. La hipótesis es de no reconocimiento en cuentas individuales de «Z» del anterior activo intangible 3 porque se ha generado internamente mientras que sí surge en el consolidado pues se supone que este último cumple el criterio de reconocimiento de identificabilidad y que el grupo habrá pagado por la misma.

	(A) Importe	(B) Amortización acumulada	(C) Tiempo transcurrido desde fecha adquisición	(D) Amortización anual (B)/(C)
(1) Contabilidad consolidada	4.000	800	2 años	400
(2) Contabilidad individual	0	0	0	0
(3) Plusvalía (1) – (2)	4.000	800	2 años	400

En el caso del activo intangible 3 se llega a la conclusión de que la vida útil remanente desde la fecha de adquisición de control asciende a 10 años y desde la fecha de consolidación de estados financieros, le queda una vida útil remanente de 8 años.

Previamente al asiento de eliminación inversión de «X» en «Y» así como de «X» en «Z»-patrimonio neto ajustado de «Y» y «Z» respectivamente en X6 debemos proceder a realizar el ajuste por la amortización acumulada de ambas plusvalías depreciables.

Luego, por los ajustes por la amortización de las plusvalías que afectarán a las reservas de las sociedades «Y» y «Z» así como a los resultados de las mismas:

Por la amortización de la plusvalía depreciable del activo intangible 1.

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Y»)	400	
Reservas («Y»)	1.400	
Amortización acumulada inmovilizado intangible 1		1.800

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible 1	400	
Saldo de pérdidas y ganancias («y»)		400

Por la amortización de la plusvalía depreciable del activo intangible 3 hasta el 30 de junio de X6:

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z») ($400 \times 6/12$)	200	
Reservas («Z»)	800	
Amortización acumulada del inmovilizado intangible 3		1.000

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Amortización inmovilizado intangible 3	200	
Saldo de pérdidas y ganancias («Z»)		200

La plusvalía atribuible al activo identificable 2 aparecerá en el asiento de eliminación inversión en «Y» de «X»-patrimonio neto ajustado de «Y» a 31 de diciembre de X6, si bien, teniendo en cuenta

la primera operación siguiente realizada a 1 de abril de X6, deberemos compensarla con el primero de los ajustes que realizaremos en el apartado 3 relativo a operaciones intragrupo, por lo que en el consolidado sería equivalente a disminuir el resultado reconocido en la contabilidad individual por la enajenación del activo identificable 2 que presentaba la plusvalía, en un importe de 3.000 u.m.

3. AJUSTES POR OPERACIONES INTRAGRUPO

No todas las operaciones intragrupo se realizan cuando las empresas pertenecen al grupo o perímetro. Así se hará constar posteriormente para detectar la necesidad de realizar el análisis.

PRIMER AJUSTE (OPERACIÓN REALIZADA el 1 de abril de X6 a efectos consolidados).

Por la venta del activo intangible 2 a terceros ajenos al grupo en fecha 1 de abril de X6, eliminamos la plusvalía que seguiremos reconociendo en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto, de tal forma que, en el consolidado, no existirá dicho valor contable de la plusvalía referente al activo identificable.

Plusvalía del activo intangible 3 atribuible a la sociedad «Y»:

Concepto	Importe
(1) Contabilidad consolidada	4.000
(2) Contabilidad individual	1.000
(3) Plusvalía (1) – (2)	3.000

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Y»)	3.000	
Plusvalía activo intangible 2		3.000

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Beneficio procedente del inmovilizado intangible	3.000	
Saldo de pérdidas y ganancias («Y»)		3.000

Operación realizada el 1 de octubre de X3 entre la sociedad «X» y la sociedad «Y» por la venta del inmueble. El control sobre la sociedad «Y» se tiene desde el 30 de junio de X2 por lo que dicha operación queda dentro del ámbito de operaciones intragrupo:

(+) Precio de venta del inmueble	2.800 u.m.
(-) Beneficio reconocido en contabilidad individual	200 u.m.
(=) Valor contable en cuentas individuales de «X»	2.600 u.m.

El 1 de octubre de X3 el valor del suelo era un cuarto del valor contable del inmueble:
 $25\%/2.600 \text{ u.m.} = 650 \text{ u.m.}$

El resto del valor contable que asciende al $75\%/2.600 \text{ u.m.} = 1.950 \text{ u.m.}$ es atribuible a las construcciones.

Si prorrateamos el beneficio intragrupo obtenido, a 31 de diciembre de X6 (200 u.m.) el 25% del mismo, esto es, 50 u.m. no se podrá considerar realizado, si bien las 150 u.m. restantes se podrán considerar realizadas parcialmente por la sobreamortización de la construcción que no se incorpora como mayor valor del activo (se amortizaron desde el 1 de octubre de X3 hasta el 31 de diciembre de X6, esto es, 3 años y 3 meses de los 7 años de vida útil remanente desde la fecha de la transacción: $150 \text{ u.m.} \times 3,25 \text{ años}/7 \text{ años}$ de los que $2,25/7$ irán a reservas de «X» y 1 año a resultado del ejercicio de «X»).

Por el diferimiento del margen interno y corrección de la sobrevaloración del inmueble:

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Reservas («X»)	200	
Construcciones		150
Terrenos		50

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación sobre el presente estado financiero.		

Por la sobreamortización de las construcciones y realización parcial del margen interno:

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Amortización acumulada inmovilizado material (construcciones) (150/7 × 3,25)	69,64	
Reservas («X»)		48,21
Resultado del ejercicio («X»)		21,43

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias («X»)	21,43	
Amortización del inmovilizado material (construcciones)		21,43

OPERACIÓN DE VENTA DEL INMUEBLE «BB» POR REFERENCIA A LA VENTA DE «X» A «Z» EN X3 Y A LA VENTA INTRAGRUPAL DE «Z» A «Y» EN X6 EL 1 DE JULIO DE X6

Operación en X3 por la venta del inmueble «BB» de «X» a «Z»

En relación con la operación realizada entre la sociedad «X» y la sociedad «Z» el 31 de diciembre de X3 por la venta intragrupo del inmueble, hemos de considerarla como una transacción al margen de la combinación de negocios llevada a cabo el 1 de enero de X4, fecha de adquisición de control sobre la sociedad «Z». Esto es, no se puede diferir el resultado que se ha reconocido la sociedad «Z» por la venta del inmueble «BB» a «X» dado que, por aquellos entonces, no formaba parte del grupo.

Cosa distinta es la financiación de dicha operación, pues la misma genera intereses (gastos e ingresos recíprocos) así como créditos-débitos recíprocos que incrementan artificialmente el importe total de la cifra de ingresos y gastos así como el importe total de balance, cuando se han generado con empresas del grupo.

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Proveedores de inmovilizado a largo plazo, empresas del grupo «X» («Z») Crédito a largo plazo por enajenación de inmovilizado, empresas del grupo «Z» («X»)	3.600	3.600

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación sobre el presente estado financiero.		

Por los intereses devengados como consecuencia del préstamo intragrupo. Se pagan-cobran por anticipado (interpretación realizada de la redacción del enunciado), luego a 31 de diciembre de X6 no tiene créditos-débitos recíprocos con saldo alguno por dicho concepto.

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación sobre el presente estado financiero.		

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Ingresos de créditos (8 %s/3.600)	288	
Intereses de deudas		288

OPERACIÓN SOBRE EL INMUEBLE «BB» ENTRE LA SOCIEDAD «Z» Y LA SOCIEDAD «Y» CUANDO AMBAS YA FORMAN PARTE DEL GRUPO. OPERACIÓN REALIZADA EN X6 A 1 DE JULIO DE X6

En este caso, al producirse la transacción intragrupo entre dos empresas que ya formaban parte del grupo y existir margen interno en la operación, hemos de diferir (eliminar transitoriamente) el mismo. Otra forma de considerar realizado el beneficio intragrupo es a medida que la sobreamorti-

zación del activo (incluye el margen interno de la operación) se incorpora como mayor valor (coste de producción) de una existencia que se termina vendiendo a terceros ajenos al grupo. En este caso concreto, hemos de considerar que, al tratarse de una pérdida en el caso del margen interno atribuido a las construcciones objeto de transacción intragrupo, si el precio de venta lo era al valor de mercado en la fecha de la transacción, implicará un deterioro de dicho activo en el consolidado, por lo que dicha pérdida se considerará realizada con el reconocimiento correspondiente del deterioro.

Ante las limitaciones de información, el margen intragrupo incorporado en esta operación, para el caso de las construcciones, se considerará realizado a medida que amorticemos el activo que incorpora dicho beneficio intragrupo. A la fecha de la transacción intragrupo, el valor contable del inmueble «BB» asciende en «Z» a:

(+) Terrenos (10%/3.600)	60
(+) Construcciones (3.600 – 360)	3.240
(–) Amortización acumulada construcción [2,5 años × (3.240 u.m./20 años)]	(405)
(=) <i>Valor contable de la construcción</i>	2.835
Valor contable a 30 de junio de 20X6	3.195

Del enunciado del supuesto se extrae la conclusión de que el valor contable de los terrenos ascendía al 10 % y el de las construcciones al 90 %.

Cálculo del resultado por tipo de elemento patrimonial relacionado con el inmueble:

a) Terrenos

(+) Precio de venta (20%/3.500)	700
(–) Valor contable.....	(360)
(=) Beneficio procedente del inmovilizado material	340

b) Construcciones

(+) Precio de venta (80%/3.500).....	2.800
(–) Valor contable.....	(2.835)
(=) Pérdida procedente del inmovilizado material	(35)

A) Por la corrección de la sobrevaloración del activo no corriente terrenos y eliminación del beneficio dado por «Z» en el X6. El margen positivo que asume «Z» asciende a 340 u.m. calcu-

lado por la diferencia entre el valor contable a «X» (360 u.m.) a 30 de junio de X6 y por el precio de venta a «Y» (700 u.m.).

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	340	
Terrenos		340

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Beneficio procedente del inmovilizado material	340	
Saldo de pérdidas y ganancias («Z»)		340

B)

B1) Por el diferimiento de la pérdida (35 u.m.) correspondiente a las construcciones y posterior realización de la misma al considerarse que se ha vendido a precio de mercado (2.800 u.m.) y que respecto al valor contable consolidado (2.835 u.m.) previo hay que realizar un deterioro:

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Construcciones	35	
Resultado del ejercicio («Z»)		35

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias («Z»)	35	
Pérdida procedente del inmovilizado material		35

B2) Por el reconocimiento del deterioro de las construcciones una vez «reconstruido» el valor contable consolidado (2.835 u.m.), considerando el precio de la transacción intragrupo (2.800 u.m.) el valor de mercado del activo y este como representativo del importe recuperable:

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	35	
Deterioro de valor de construcciones		35

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de valor del inmovilizado material	35	
Saldo de pérdidas y ganancias («Z»)		35

OPERACIÓN INTRAGRUPO CON EL ACTIVO INTANGIBLE 3 REALIZADA EL 1 DE JULIO DE X6 Y FINANCIACIÓN

El valor contable consolidado del activo intangible 3 en el momento de la transacción intra-grupo sería de 3.000 u.m. [4.000 u.m. (plusvalía reconocida en la fecha de adquisición 1 de enero de X4) – 1.000 u.m. (amortización acumulada desde el 1 de enero de X4)]. La amortización de la plusvalía de dicho activo reconocida en el consolidado ya se encuentra realizada en ajuste previo (apartado 2) hasta fecha 30 de junio de X6.

A) En la contabilidad individual de «Z» se habrá dado un beneficio de 3.750 u.m.:

(+) Precio venta	3.750 u.m
(-) Valor contable (no se encontraba reconocido)	(0 u.m.)
(=) Resultado de la operación (cuentas individuales)	3.750 u.m.

Puesto que no tenía valor contable el activo, mientras que a efectos consolidados a 1 de julio de X6 el beneficio será $(3.750 - 3.000) = 750$ u.m.:

(+) Precio venta	3.750 u.m
(-) Valor contable.....	(3.000 u.m.)
(=) Resultado de la operación (cuentas consolidadas)	750 u.m.

Se ha de tener en cuenta que en el agregado a 31 de diciembre de X6, procedente de cuentas individuales, el valor contable tras la transacción intragrupo asciende a 3.750 u.m. habiéndole descontado las amortizaciones correspondientes que se hayan realizado desde dicha fecha hasta el 31 de diciembre de X6, se debiera:

1. Reducir en las 3.000 u.m. siempre por el valor contable que presenta en el consolidado en la fecha de la transferencia intragrupo y
2. Reducir por las 750 u.m. del beneficio intragrupo que se va realizando a medida que dicho activo se amortiza en función de su vida útil remanente [asciende a 7,5 años (10 años iniciales – 2,5 años posteriores)].

El siguiente ajuste queda materializado mediante los siguientes ajustes:

1. El abono del activo intangible 3 por 4.750 u.m. procedentes de:
 - 1.a) 4.000 u.m. de plusvalía adquirida por «X» afluída en el consolidado de «Z» (asiento de eliminación inversión-patrimonio neto).
 - 1.b) 750 u.m. del beneficio intragrupo a eliminar por el que aparece el activo en la contabilidad individual de «Y» (estará por 3.750 u.m.).
2. Por otro lado, se carga la amortización de la plusvalía porque en asiento previo lo habremos abonado por dicho importe (amortización de la plusvalía adquirida hasta 30 de junio de X6 en apartado 2).

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	3.750	
Amortización acumulada del inmovilizado intangible (activo intangible 3)	1.000	
Activo intangible 3 (agregado de la contabilidad individual del comprador intragrupo + 1.000 u.m. amortización acumulada)		4.750

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Beneficio procedente del inmovilizado material	3.750	
Saldo de pérdidas y ganancias («Z»)		3.750

Solo quedaría proceder a eliminar la sobreamortización del importe equivalente a 750 u.m. con una vida útil remanente de 7,5 años y la realización parcial del beneficio intragrupo. (La correspondiente a las 3.000 u.m./7,5 años $\times$ 0,5 años se habrá amortizado en cuentas individuales de la compradora intragrupo).

Puede que en su momento el grupo adquiriera el control sobre el activo pagando 4.000 u.m. al tanto de participación de «Z» (al reconocer dicha plusvalía al 100% habrá una parte de la amortización de dicha plusvalía aplicable a ISE en «Z» que irá a reducir el valor de los intereses de socios externos en «Z» pues también la habremos incrementado en la fecha de adquisición por la plusvalía en el tanto de participación atribuible a ISE en «Z»). Lo continuaremos realizando mientras exista el grupo.

Posteriormente, al haber adquirido la sociedad «Y» (y pagado con salida de tesorería que en una parte sería atribuible a ISE en «Y») el activo intangible 3 y ser diferente el porcentaje de ISE en «Y» que en «Z» (y en sí no tienen por qué ser los intereses de socios externos los mismos), la reducción del resultado de «Y» en cuentas individuales de la compradora por la amortización del inmovilizado por 250 u.m. en el ejercicio es correcta, no debiendo afectar ningún ajuste a resultados de la compradora intragrupo, sociedad «Y».

B) El activo intangible 3 estará tras todas estas operaciones en la contabilidad individual de «Y» a partir del 30 de junio de X6 por un importe de 3.750 u.m. (en el consolidado por 3.000 u.m.). A 31 de diciembre de X6 se habrá amortizado en contabilidad individual por un importe de 250 u.m. $(3.750 - 0)/7,5 \text{ años} \times 0,5 \text{ años} = 250 \text{ u.m.}$ cuando debiera amortizarse en el consolidado exclusivamente por 200 u.m. $= [(4.000 - 0)/10] \times 6/12$ (amortización previa). Se produce un exceso de amortización de 50 u.m. y una realización parcial del resultado atribuible a la vendedora intragrupo, en este caso la sociedad «Z».

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Amortización acumulada del inmovilizado intangible (intangible 3) ...	50	
Resultado del ejercicio («Z»)		50

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias («Z»)	50	
Amortización del inmovilizada intangible		50

Otra forma de tratar esta operación sería eliminando el valor contable agregado de cuentas individuales $(3.750 \times 7/7,5) = 3.500$ [3.750 (precio adquisición individual de la compradora intragrupo) – 250 (amortización acumulada de la misma)].

Realizando:

1. La minoración del resultado a reconocer siempre en el consolidado respecto al reconocido en cuentas individuales de 3.000 u.m. (valor contable consolidado versus valor en cuentas individuales) si se hubiera vendido a terceros ajenos al grupo.
2. El diferimiento de las 750 u.m. (resultado consolidado: precio de venta – valor contable consolidado), por no haberse vendido a terceros ajenos al grupo.
3. Respecto de la amortización:

3.1. En cuentas consolidadas la amortización sería de $3.000/7,5 \times 0,5 = 200$

3.2. Mientras que en cuentas individuales será de $3.750/7,5 \times 0,5 = 250$

Debiéramos eliminar la totalidad de 3.2), así junto a 1 y 2, como si la operación no hubiera tenido lugar y con el reconocimiento de la plusvalía en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto de «Z» por 4.000 u.m. junto a la amortización previa de la misma en 2 por el importe que le corresponda anualmente (400 u.m. y no como aparece en el apartado 2, se quedaría un valor contable consolidado reconocido por 2.800 u.m.

Por la financiación de la anterior operación intragrupo:

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Proveedores de inmovilizado a corto plazo, empresas del grupo «Z» («Y») Crédito a corto plazo por enajenación de inmovilizado, empresas del grupo «Y» («Z»)	3.750	3.750

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación sobre el presente estado financiero.		

Por los intereses devengados del 1 de julio de X6 al 31 de diciembre de X6 pendiente de cobro-pago:

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Intereses a corto plazo de deudas con empresa del grupo «Z» («Y») (7 %/3.750 × 6/12)	131,25	
Intereses a corto plazo de créditos con empresa del grupo «Y» («Z»)		131,25

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Ingresos de créditos	131,25	
Intereses de deudas		131,25

ÚLTIMA OPERACIÓN AÑO X6. VENTA DE LA PARTICIPACIÓN EN LA ASOCIADA «SS»

Para determinar si existe obligación de actualizar el valor de la participación en la sociedad «SS», mediante la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación, ha de concluirse:

1. Por un lado, si la sociedad «X» se encuentra obligada a consolidar, que en este caso lo está dado que es dominante de un grupo de sociedades consideradas dependientes (grupo vertical no acogido a ninguna de las dispensas de la obligación de consolidar).
2. Si la sociedad «X» ejerce influencia significativa sobre la sociedad «SS» aunque sea de forma indirecta, como también es el caso, dado que «X» controla a «Z» y podrá ejercer la influencia significativa sobre «SS» de forma indirecta a través de «Z».

No se están presentando estados financieros consolidados de un subgrupo sino estados financieros consolidados del grupo último o de nivel superior. Que la ejerciente directa de influencia significativa no se encuentre obligada a presentar estados financieros consolidados no es óbice para que la dominante del grupo último si lo esté, y ello no ha de condicionar la forma de presentación de estados financieros consolidados del grupo último, aunque sea procediendo a aplicar la consolidación por etapas aplicando únicamente el procedimiento de puesta en equivalencia sobre la sociedad «SS».

Con la información disponible, no podemos llegar a la conclusión de que «Z» se encuentre obligada a consolidar (no es dominante de ningún grupo vertical) y que, por tanto, haya presentado estados financieros consolidados o haya aplicado el procedimiento de puesta en equivalencia

(art. 6.2 NOFCAC) a la sociedad «SS», pero esto no es justificación suficiente para que «X» esté obligada a presentar estados financieros consolidados del grupo último e incluya el procedimiento de puesta en equivalencia sobre «SS» por ejercer influencia significativa de forma indirecta además de estar consolidando por etapas.

Es por ello que, siguiendo el anterior argumento, en el consolidado último en aplicación del artículo 58.1 de las NOFCAC (RD 1159/2010), la sociedad «X» habrá perdido toda influencia significativa sobre la sociedad «SS», aunque la ejerciera de forma indirecta, debiendo, eso sí, mostrar en el consolidado último las reservas en sociedades consolidadas puestas en equivalencia (del 1 de enero de X4 al 31 de diciembre de X5) así como el resultado del ejercicio atribuido al grupo (1 de junio de X6 al 1 de septiembre de X6).

Dado que no poseemos el patrimonio neto a 1 de enero de X4 y ante la falta de desglose en asientos de eliminación inversión-patrimonio neto a 31 de diciembre de X5 separando el patrimonio neto atribuible a la sociedad a la que de forma indirecta se le debiera aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia, se establece la hipótesis de que dicho patrimonio neto generado, 2.000 u.m., se ha generado desde la fecha de adquisición de control sobre «Z», esto es, a 1 de enero de X4 y no a 1 de enero de X2 tal y como establece el enunciado.

Evoluciones en el patrimonio neto de la asociada desde el 1 de enero de X4 (enunciado: 1 de enero de X2 y se debiera haber tenido en cuenta dicho aspecto) directamente atribuible a «Z» (habrá que aplicar el tanto de participación de «X» en «Z» para el consolidado último):

RSC en sociedades puestas en equivalencia (20%/90%/2.000 u.m.)	360 u.m.
Resultado del ejercicio atribuido a «Z» (20%/10%/2.000 u.m.)	40 u.m.
Evoluciones en el patrimonio neto de «SS» atribuibles A «Z»	400 u.m.

El anterior cálculo nos sirve para corregir de cara a la presentación de los estados financieros consolidados el resultado que se ha reconocido en contabilidad individual de la sociedad «Z» (y agregado) hasta la fecha de pérdida de influencia significativa y pérdida de condición de asociada de «SS», aspecto este que se produce el 30 de junio de X6:

Resultado reconocido en cuentas individuales de la sociedad dependiente «Z» por la venta de la participación:

(+) Precio de venta	2.000 u.m.
(-) Valor contable de la participación en cuentas individuales «Z»	(1.100 u.m.)
(=) Beneficio por venta de participaciones en empresas asociadas	900 u.m.

Dejando en el consolidado «por etapas» directo reconocido a «Z» un resultado que ascenderá a: $900 \text{ u.m.} - 400 \text{ u.m.} = 500 \text{ u.m.}$

Ajuste necesario a realizar a 30 de junio de X6 sobre los estados financieros agregados de «Z».

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	400	
Reservas en sociedades puestas en equivalencia en «SS» de «Z» [20 %s/(2.000 - 200) u.m.]		360
Resultado del ejercicio atribuido a «Z» (20 %s/200 u.m.)		40

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Beneficio procedente de participaciones en empresas asociadas	900	
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a «Z»	40	
Saldo de pérdidas y ganancias («Z»)		400
Beneficio procedente venta participación en sociedades puestas en equivalencia		500
Participación en beneficio de sociedades puestas en equivalencia		40

COMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO NETO AGREGADO AJUSTADO DE «X», «Y», «Z» A 31 DE DICIEMBRE DE X6

Patrimonio neto «X»: 194.000	194.000,00
Reservas («X») (-200 + 48,21).....	-151,79
Resultado del ejercicio «X» (6.000 - 21,43).....	5.978,57
Patrimonio neto «Y»: 99.000	99.000,00
Reservas («Y»): -1.400	-1.400,00
Resultado del ejercicio «Y» (2.000 - 3.000 - 400)	-1.400,00
.../...	

.../...	
Patrimonio neto «Z»: 145.000	145.000,00
Reservas («Z»): -800	-800,00
Reservas en sociedades consolidadas puestas en equivalencia: 360	360,00
Resultado del ejercicio «Z»	
[5.500 - 400 - 3.750 + 50 - 340 + 35 - 35 - 200]	860,00
Resultado del ejercicio atribuido a «Z»: 40	40,00

ÚLTIMO APARTADO: ASIENTOS DE ELIMINACIÓN INVERSIÓN-PATRIMONIO NETO Y DE ATRIBUCIÓN DE RESULTADOS DEL EJERCICIO TENIENDO EN CUENTA LA ESTRUCTURA DEL GRUPO

Asiento de eliminación inversión-patrimonio neto ajustado de «Z»

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Patrimonio neto («Z») (145.000 - 800)	144.200	
Reservas en sociedades puestas en equivalencia en «SS» atribuidas a «Z» [20 %s/1.800]	360	
Activo intangible 3	4.000	
Fondo de comercio de consolidación en «Z»	6.000	
Inversión en «Z» («X»)		84.000
Reservas en sociedades consolidadas en «Z» atribuibles a «X» (75 %s/4.200 + 30.000)		33.150
Reservas en sociedades consolidadas puestas en equivalencia atribuibles a «X» procedentes de «SS» [75 %s/360]		270
Intereses de socios externos en «Z» [25 %s/(144.200 + 360 + 4.000)]		37.140

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación sobre el presente estado financiero.		

Asiento de atribución de resultado del ejercicio ajustado de «Z»

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	860	
Resultado del ejercicio atribuido a «Z»	40	
Resultado del ejercicio atribuido a «X» $[75\%/(860 + 40)]$		675
Resultado del ejercicio atribuido a ISE en «Z» $[25\%/(860 + 40)]$		225

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a «X»	675	
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a ISE en «Z»	225	
Saldo de pérdidas y ganancias («Z»)		860
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a «Z»		40

Asiento de eliminación inversión-patrimonio neto ajustado de «Y»

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Patrimonio neto («Y») $(99.000 - 1.400)$	97.600	
Activo intangible 1	2.000	
Activo intangible 2	3.000	
Inversión en «Y» («X»)		60.000
Reservas en sociedades consolidadas en «Z» atribuibles a «X» $[80\% / (-1.400 + 99.000 - 98.000) + 22.400]$		22.080
Intereses de socios externos en «Y» $[20\% / (97.600 + 2.000 + 3.000)]$		20.520

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación sobre el presente estado financiero.		

Asiento de atribución de resultado del ejercicio ajustado de «Y»

Ajuste balance situación agregado

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio atribuido a «X» [80 %s/(-1.400)]	1.120	
Resultado del ejercicio atribuido a ISE en «Z» [20 %s/(-1.400)]	280	
Resultado del ejercicio («Y»)		1.400

Ajuste pérdidas y ganancias agregada

Concepto	Debe	Haber
Saldo de pérdidas y ganancias («Y»)	1.400	
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a «X»		1.120
Saldo de pérdidas y ganancias atribuido a ISE en «Z»		280

COMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO

Patrimonio neto agregado ajustado («X»).....	193.848,21
RSC en «Z» («X»).....	33.150,00
RSC en «Y» («X»)	22.080,00
RSC en sociedades puestas en equivalencia en «SS»	270,00
TOTAL CS + RESERVAS ATRIBUIDAS AL GRUPO.....	249.348,21
Resultado del ejercicio («X»).....	5.978,57
Resultado del ejercicio atribuido a «X» en «Z»	675,00

Resultado del ejercicio atribuido a «X» en «Y»	(1.120,00)
TOTAL RESULTADO DEL EJERCICIO ATRIBUIDO AL GRUPO	5.533,57
ISE en «Z»	37.140,00
Resultado del ejercicio atribuido a ISE en «Z»	225,00
TOTAL ISE EN «Z»	37.365,00
ISE en «Y»	20.520,00
Resultado del ejercicio atribuido a ISE en «Y»	(280,00)
TOTAL ISE EN «Y»	20.240,00

HOJADETRABAJODELBALANCEDESITUACIÓN31DEDICIEMBRE DE X6

	Sociedad «X»	Sociedad «Y»	Sociedad «Z»	Agregado	Ajustes		Consolidado
					Debe	Haber	
Inversión en «Y»	60.000,00			60.000,00		60.000,00	0,00
Inversión en «Z»	84.000,00			84.000,00		84.000,00	0,00
Otro activo no corriente	160.000,00	143.000,00	195.000,00	498.000,00	104,64	4.175,00	493.929,64
Fondo de comercio en «Z»				0,00	6.000,00		6.000,00
Plusvalía activo intangi- ble 1				0,00	2.000,00		2.000,00
– Amortización acumula- da inmovilizado intangi- ble 1				0,00		1.800,00	-1.800,00
Plusvalía activo intangi- ble 2				0,00	3.000,00	3.000,00	0,00
Plusvalía activo intangi- ble 3				0,00	4.000,00	4.750,00	-750,00
– Amortización acumula- da inmovilizado intangi- ble 3				0,00	1.050,00	1.000,00	50,00
Activo corriente	125.000,00	160.000,00	130.500,00	415.500,00		3.881,25	411.618,75
TOTAL ACTIVO	429.000,00	303.000,00	325.500,00	1.057.500,00	16.154,64	162.606,25	911.048,39
.../...							

	Sociedad «X»	Sociedad «Y»	Sociedad «Z»	Agregado	Ajustes		Consolidado
					Debe	Haber	
.../...							
Patrimonio neto	194.000,00	99.000,00	145.000,00	438.000,00	244.200,00	48,21	193.848,21
Resultado del ejercicio	6.000,00	2.000,00	5.500,00	13.500,00	9.025,00	1.546,43	6.021,43
Reservas en soc. cons. en «Y»				0,00		22.080,00	22.080,00
Reservas en soc. cons. en «Z»				0,00		33.150,00	33.150,00
RSC ptas. en equiv. atrib. a «Z»				0,00	360,00	360,00	0,00
RSC ptas. en equiv. atrib. a «X»				0,00		270,00	270,00
Rtdo. ejerc. atrib. a «X» ...				0,00	1.120,00	675,00	-445,00
ISE en «Z»				0,00		37.140,00	37.140,00
ISE en «Y»				0,00		20.520,00	20.520,00
Rtdo. ejerc. atrib. a sext. en «Y»				0,00	280,00		-280,00
Rtdo. ejerc. atrib. a sext. en «Z»				0,00		225,00	225,00
Pasivo no corriente	120.000,00	70.000,00	90.000,00	280.000,00	3.600,00		276.400,00
Pasivo corriente	109.000,00	132.000,00	85.000,00	326.000,00	3.881,25		322.118,75
Total patrimonio neto + pasivo	429.000,00	303.000,00	325.500,00	1.057.500,00	262.466,25	116.014,64	911.048,39

Recensiones bibliográficas

La práctica del embargo para el cobro de la deuda tributaria

Sabina DE MIGUEL ARIAS

Aranzadi, Navarra, 2011, 503 págs.

El libro del que damos noticia desentraña los múltiples problemas que suscita el embargo, tema clásico en la doctrina, como avanza en el prólogo el profesor y maestro de la autora, Joaquín ÁLVAREZ MARTÍNEZ, con quien estoy muy de acuerdo en considerar la bondad del resultado alcanzado en la investigación, procedente de la tesis doctoral defendida hace unos meses en la Universidad de Zaragoza. Desde luego estamos ante una obra detallada por su planteamiento y contenido, que trata de dar respuesta a los principales interrogantes que suscita esa institución clave en el desarrollo del Derecho tributario.

La profesora DE MIGUEL ARIAS encara con solvencia el examen del régimen jurídico al que se encuentra sometida la práctica del embargo para el cobro de las deudas tributarias, siguiendo para ello un doble objetivo: la observación minuciosa de su regulación en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación, sugiriendo las medidas que podrían adoptarse para subsanar las deficiencias registradas en esa normativa.

El embargo, forzoso es reconocerlo, representa uno de los cometidos fundamentales en el desarrollo del procedimiento de apremio que incide de manera destacada en los intereses de los deudores tributarios. De aquí la importancia que merece el tratamiento efectuado en la obra de cuanto concierne a la defensa de los obligados tributarios frente a su práctica, así como de las consecuencias que provoca la realización de un embargo jurídicamente incorrecto.

El libro se ha estructurado en seis capítulos, que recogen los diversos aspectos generales, presupuestos del embargo, elementos sustantivos y documentales del mismo, las numerosas cuestiones procedimentales, el ya advertido problema de la oposición al embargo por los obligados y el tratamiento de los ilícitos tributarios en este marco; todo lo cual se completa con un anexo de jurisprudencia y resoluciones, así como el señalamiento de la bibliografía consultada.

El primer capítulo trata de la configuración general del embargo para el cobro de la deuda tributaria, encuadrándolo entre los medios de ejecución forzosa reconocidos por el Derecho administrativo —aquí se exponen tanto el fundamento constitucional, como los medios de ejecución forzosa previstos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común— y abordando, después, la concreta inclusión de esa actuación de la Administración en el procedimiento de recaudación tributaria, para lo cual se efectúa una sucinta aproximación a sus caracteres principales y finalidad.

Complementariamente, la profesora DE MIGUEL ARIAS afronta en ese capítulo introductorio varios aspectos claves del embargo, como su definición y estructura —distinguiéndolo del embargo dictado judicialmente y de otras figuras asegurativas como el embargo cautelar y las garantías reales—, los efectos derivados del mismo, los intereses perseguidos por la Administración con su realización y, por fin, los diversos principios (proporcionalidad, suficiencia, sucesividad y subsidiariedad) que inciden de forma destacada en la práctica de las trabas.

A lo largo del capítulo segundo se abordan tanto los presupuestos exigidos para llevar a cabo el embargo de los bienes y derechos del obligado tributario, como las circunstancias en que tal actuación viene impedida, ya que la determinación de los diversos requisitos previstos para efectuar las trabas en el procedimiento de recaudación ejecutiva constituye el paso previo inexcusable a la hora de realizar un estudio acerca de dicha institución.

En esta línea, son objeto de examen los distintos presupuestos que permiten dar comienzo a las actuaciones ejecutivas sobre el patrimonio del deudor tributario, así como los problemas que en torno a los mismos se plantean. A su vez, vienen a analizarse las circunstancias impeditivas de la práctica del embargo, como son la existencia de garantías de la deuda tributaria, el fraccionamiento o aplazamiento del pago, la suspensión del procedimiento de apremio o la concurrencia de este último con otros procedimientos o procesos ejecutivos.

Tras la determinación de la configuración y presupuestos del embargo, el libro se adentra en todo cuanto se refiere al régimen jurídico característico de la práctica de las trabas en sede tributaria.

Así, ya en el capítulo tercero, se analizan los aspectos sustantivos y documentales relacionados con la institución que se estudia. En primer término, el estudio se centra en los distintos sujetos intervinientes en la práctica del embargo, tanto desde el punto de vista activo como pasivo, delimitando qué órganos tributarios llevarán a cabo dicho acto y qué personas o entidades pueden ser afectadas por las trabas. En segundo lugar, se analizan los bienes y derechos que pueden constituir el objeto de la traba, examinando los diferentes requisitos que, en relación con los mismos, exige el ordenamiento jurídico, y se concreta, a continuación, el alcance cuantitativo del embargo.

Por lo demás, en este punto se tratan los caracteres de la diligencia de embargo, acto que recoge la totalidad de las actuaciones efectuadas durante la traba y que presenta una relevancia incuestionable en el procedimiento, pudiendo ser objeto de impugnación por el obligado tributario.

El capítulo cuarto entra de lleno en las diversas actuaciones que deben realizar los órganos de recaudación para trabar los bienes y derechos de los deudores tributarios. En el mismo se distinguen las actividades previas de afección de bienes, el embargo propiamente dicho y las medidas de aseguramiento de las trabas.

El completo examen realizado por la autora del conjunto de actos de la Administración, aunque no siempre sea exigible el desarrollo de todos para la práctica del embargo, ni de su realización obligatoriamente sucesiva, lleva a la consideración, en primer lugar, de las cuestiones atinentes a la búsqueda de información acerca del patrimonio del obligado tributario y al orden que ha de seguirse a la hora de seleccionar los diferentes bienes y derechos a embargar. Acto seguido, en la monografía aparece dibujada la regulación de la práctica del embargo estrictamente considerada, incidiendo, de manera singular, en la traba del dinero depositado en cuentas en entidades bancarias, por ser este el supuesto más frecuente en la actualidad. Posteriormente se pasa al estudio de los distintos medios previstos en la Ley General Tributaria para asegurar la traba de los bienes y derechos, analizando, en concreto, la regulación del depósito, la anotación preventiva y la administración de establecimientos mercantiles e industriales.

Y como cierre de capítulo sobre el procedimiento, la profesora DE MIGUEL ARIAS alude a determinadas incidencias que pueden acontecer a la hora de llevar a cabo el embargo, efectuando una especial referencia a la posibilidad de proceder a la sustitución de los bienes trabados, a las hipótesis de modificación del embargo y, por último, a las situaciones en que hayan de levantarse las trabas.

Por su parte, y en orden a analizar todas aquellas cuestiones concernientes a la práctica de las trabas, el capítulo quinto se dedica a las posibilidades de oposición arbitradas en relación con el embargo y se consideran, asimismo, las consecuencias derivadas del incumplimiento, por parte de la Administración tributaria, de las diversas normas reguladoras de dicha actuación. A tales efectos se estudian las distintas vías de recurso existentes frente a la práctica del embargo, examinando, en concreto, la impugnación de la diligencia de embargo y la oposición desarrollada por terceros.

Por último, el capítulo sexto se proyecta sobre las consecuencias que, desde un punto de vista estrictamente tributario, comporta la realización de conductas ilícitas por parte de los obligados tributarios durante la práctica del embargo; problema este que es tratado, en exclusiva, desde la perspectiva tributaria, sin examinar las consecuencias de orden penal que podrían derivarse de dichas actuaciones.

En este sentido, aparece tratada la posibilidad de declarar responsables solidarios de la deuda tributaria a quienes hayan impedido u obstaculizado la traba de los bienes y, también, la eventual imposición de sanciones a aquellos sujetos cuyas conductas, al hilo de la práctica del embargo, puedan resultar constitutivas de infracciones tributarias.

En suma, nos encontramos con una obra que realiza un examen completo de las trabas en el ámbito tributario, que estoy seguro que dará satisfacción a cuantos se acerquen a su lectura motivados por los aspectos teóricos del embargo o por sus incuestionables problemas prácticos.

Miguel Ángel Martínez Lago