Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 364 Julio 2013

- La restitución de tributos contrarios al ordenamiento comunitario. *F. Alfredo García Prats*
- Debilidades de la lucha contra el fraude de IVA en los concursos. *Fernando Martín Martín*
- Las tarifas aeroportuarias. *Bernardo Sánchez Pavón*
- Fiscalidad de la empresa y catástrofes naturales. *Carlos M.ª López y Antonio E. Ureña*
- Jurisprudencia errónea del TS en materia de rentas de artistas y deportistas. *Stella Raventos Calvo*
- Novedades y controversias en los grupos IVA. *Eduardo Verdún Fraile*
- El nuevo concepto de valor razonable. *Antonio Somoza López*
- Nuevo enfoque para el reconocimiento de los acuerdos conjuntos: NIIF 11. *Juan del Busto Méndez*
- Consultas planteadas al ICAC. *Juan del Busto Méndez*
- Caso práctico de contabilidad. Inmaculada de Benito, Ángel González y José Tovar

www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Julio 2013 – Número 364

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 Travy *(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

CEF.–

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

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

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

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

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (2013) ... 142,31 € (IVA no incluido)

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

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

  (No incluye tomos anuales de recopilación de Legislación y Jurisprudencia)

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (2013) + + Recopilación en tomos separados Legislación publicada en 2013 y Jurisprudencia publicada en la Revista en 2013 ..... 221,16 € (IVA no incluido)

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A UN SOLO VOLUMEN (2013) .. 80,77 € (IVA no incluido)
  (Se puede elegir suscribirse al volumen de Comentarios o al de Legislación)

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES SOLO A TRAVÉS DE INTERNET (2013) ..... 48,08 € (IVA no incluido)
  (No hay envío en papel)

- SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):

  – Suscriptores ..... 10,58 € (IVA no incluido)
  – No suscriptores ..... 16,35 € (IVA no incluido)

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

Sumario

Página

TRIBUTACIÓN

44/2013 Los efectos de la incompatibilidad de las normas tributarias con el ordenamiento de la UE y la restitución de lo ingresado 5
(F. Alfredo García Prats)

45/2013 Las distorsiones del IVA motivadas por la normativa concursal: medidas correctoras introducidas por la Ley 7/2012 37
(Fernando Martín Martín)

46/2013 Las tarifas aeroportuarias y su influencia sobre el transporte aéreo en España 57
(Bernardo Sánchez Pavón)

47/2013 La fiscalidad de la empresa ante catástrofes naturales o desastres medioambientales 99
(Carlos María López Espadafor y Antonio Emilio Ureña López)

48/2013 Las rentas de artistas y deportistas en la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo. Errores de concepto 103
(Stella Raventos Calvo)

CUESTIONES A DEBATE... (TRIBUTACIÓN)

49/2013 Novedades y controversias en los grupos IVA 115
(Eduardo Verdún Fraile)

CONTABILIDAD

50/2013 El nuevo concepto de valor razonable en la normativa internacional: novedades e implicaciones prácticas 121
(Antonio Somoza López)

51/2013 Nuevo enfoque para el reconocimiento de los acuerdos conjuntos: NIIF 11 141
(Juan del Busto Méndez)

52/2013 Consultas planteadas al ICAC 155
(Juan del Busto Méndez)

53/2013 Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el cuerpo de Administración de la Xunta de Galicia, subgrupo A2, escala técnica de finanzas 179
(Inmaculada de Benito Cámara, Ángel González García y José Tovar Jiménez)

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS 233

Solo disponible en versión digital

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

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

Summary

Page

TAXATION

44/2013 The effects of the incompatibility of tax rules with EU Law and the refund of paid amounts 5
(F. Alfredo García Prats)

45/2013 Distortions in VAT due to insolvency regulations: corrective measures introduced/provided by Law 7/2012 37
(Fernando Martín Martín)

46/2013 The airport charges and its influence on air transport in Spain 57
(Bernardo Sánchez Pavón)

47/2013 Corporate taxation in light of natural disasters or environmental disasters 99
(Carlos María López Espadafor y Antonio Emilio Ureña López)

48/2013 Artistes and sportsmen income in the most recent case law of the spanish Supreme Court 103
(Stella Raventos Calvo)

ISSUES TO DEBATE... (TAXATION)

49/2013 Developments and controversies in the VAT groups 115
(Eduardo Verdún Fraile)

ACCOUNTING

50/2013 The new concept of fair value in international standards: new and practical implications 121
(Antonio Somoza López)

51/2013 A new approach for the joint arrangements: IFRS 11 141
(Juan del Busto Méndez)

52/2013 Questions formulated to ICAC 155
(Juan del Busto Méndez)

53/2013 Second exam of the selective examination for the admission to the body of the Administration of Xunta de Galicia, finance technical scale 179
(Inmaculada de Benito Cámara, Ángel González García y José Tovar Jiménez)

BIBLIOGRAPHIC REVIEWS 233

Available only in digital

LOS EFECTOS DE LA INCOMPATIBILIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS CON EL ORDENAMIENTO DE LA UE Y LA RESTITUCIÓN DE LO INGRESADO

F. Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Jean Monnet Chair «EU Law and Taxation».
Universitat de València

Extracto

El trabajo analiza las dificultades derivadas de la verificación de las exigencias de los principios de eficacia y efectividad que matizan el principio de autonomía procedimental en el examen de la compatibilidad de las normas tributarias con el Derecho de la Unión Europea a la luz de la reciente jurisprudencia del TJUE. Asimismo, estudia la posible aplicación de las exigencias derivadas de dichos principios a los supuestos en los que exista una norma procedimental de rango comunitario, la aceptación de los plazos preclusivos razonables como límite a la obligación de restitución y la posible revisión extraordinaria de situaciones firmes por exigencias del principio de efectividad del ordenamiento de la Unión Europea.

Palabras claves: devolución ingresos tributarios, Derecho de la Unión Europea, principio de autonomía procesal, principio de equivalencia y principio de efectividad.

Fecha de entrada: 13-05-2013 / Fecha de aceptación: 30-05-2013

THE EFFECTS OF THE INCOMPATIBILITY OF TAX RULES WITH EU LAW AND THE REFUND OF PAID AMOUNTS

F. Alfredo García Prats

Abstract

The article analyzes the difficulties arising from the verification of the requirements of the principles of efficiency and effectiveness that qualify the EU Law principle of procedural autonomy in the examination of the compatibility of tax laws with European Union law in the light of recent ECJ case law. It also examines the possible application of the requirements arising from these principles to cases where there is a procedural rule at Community level, the acceptance of reasonable preclusive terms as a limit to the mandatory restitution of incompatible taxes and the possible extraordinary revisión of res iudicata situations as a requirement of the principle of effectiveness.

Keywords: refund of taxes, European Union Law, autonomous procedural rule, principle of equivalence and principle of effectiveness.

Sumario

1. Introducción: presupuestos previos
2. La doctrina básica del Tribunal de Luxemburgo sobre los efectos de la declaración de incompatibilidad en situaciones pretéritas
   2.1. Base jurídica de la obligación de restitución o reparación
   2.2. Mecanismos para garantizar la efectividad del ordenamiento de la Unión Europea
3. Breve excurso sobre el concepto de ingresos tributarios incompatibles con el ordenamiento de la Unión Europea
4. Las vías para la restitución del ingreso tributario «incompatible»
   4.1. La autonomía procedimental, las limitaciones a los principios de efectividad y equivalencia y sus exigencias: esquema general de comprensión
   4.2. La existencia de un cauce procedimental *comunitario* y el principio de equivalencia
5. La admisibilidad de los plazos preclusivos razonables como límite a la obligación de restitución
6. Firmeza, efectividad del ordenamiento de la Unión Europea y revisión extraordinaria
7. La responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por incumplimiento del ordenamiento comunitario

NOTA: El presente trabajo es el resultado de la elaboración posterior de la Conferencia impartida con el mismo título el 14 de diciembre de 2012 en la Universidad de Valencia en el marco de la Jornada «Los efectos de la declaración de nulidad de normas y actos tributarios y de incompatibilidad con el ordenamiento comunitario», organizada conjuntamente por la Cátedra Jean Monnet «EU Law and Taxation», el Máster Financiero y Tributario de la Universidad de Valencia y el Proyecto de Investigación «El control del ordenamiento tributario español desde la óptica constitucional y comunitaria: análisis y propuestas» (DER 2009-13199). Se enmarca en las actividades del proyecto Prometeo 2013-054. Para consultas con el autor pueden dirigirse a *Alfredo.Garcia@uv.es*

1. INTRODUCCIÓN: PRESUPUESTOS PREVIOS

Las recientes sentencias *condenatorias* del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a España por considerar que determinados preceptos de naturaleza tributaria resultaban incompatibles con el ordenamiento de la Unión Europea han revitalizado el interés por un asunto que, en líneas generales, reviste una importante complejidad, como consecuencia de la ausencia de perfiles normativos que delimiten claramente las consecuencias de dichas declaraciones del Tribunal de Luxemburgo[1].

En efecto, la delimitación de los efectos de la incompatibilidad de las normas tributarias con el ordenamiento de la Unión Europea, por lo que afecta a la restitución de la situación jurídica del obligado tributario que había abonado un tributo *incompatible* con el ordenamiento de la Unión Europea, se ha llevado a cabo, *revelándose* de forma progresiva, mediante la acción jurisprudencial. Ha sido el TJUE, complementado por la interpretación que de su doctrina han realizado los tribunales nacionales actuando como juez de lo comunitario, los que han ido concretando, de forma progresiva y a golpe de sentencia, los efectos de dicha incompatibilidad tanto para los Estados miembros como para los obligados tributarios.

En líneas generales, tanto el derecho originario de la Unión Europea como el derecho derivado guardan silencio sobre la determinación de las consecuencias e implicaciones jurídicas de la declaración de incompatibilidad. A la misma conclusión se llega tras el análisis del ordenamiento interno, en el que la lacónica referencia del artículo 7.1 c) de la Ley General Tributaria (LGT) –son fuente del ordenamiento tributario «las normas que dicte la Unión Europea»– no permite, por sí

[1] El asunto generó un considerable debate doctrinal y jurisprudencial con ocasión de la Sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005, Comisión c. España, asunto C-204/03 (NFJ020809), sobre el derecho a la deducción del IVA en relación con determinadas subvenciones. Sin embargo, recientemente, han sido otros pronunciamientos los que han afectado directamente a las normas tributarias españolas. *Vid*., entre otras, las Sentencias del TJCE de 9 de diciembre de 2004, asunto C-219/03 (NFJ018622), Comisión c. España sobre tributación de ganancias de capital, y de 6 de octubre de 2009, asunto C-562/07 (NFJ035348), sobre tributación de ganancias de capital obtenidas por no residentes; de 13 de marzo de 2008, Comisión c. España, asunto C-248/06 (NFJ028748), sobre tratamiento de las actividades de investigación y desarrollo realizadas en el extranjero; de 6 de octubre de 2009, Comisión c. España, asunto C-153/08 (NFJ035349), sobre tratamiento de los premios de lotería obtenidos en el extranjero; de 12 de noviembre de 2009, Comisión c. España, asunto C-154/08 (NFJ035917), sobre el tratamiento en el IVA de las Oficinas Liquidadoras del Registro Hipotecario; de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos c. Administración del Estado, asunto C-118/09, sobre la aplicación del principio de equivalencia en la doctrina de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador; de 3 de junio de 2010, Comisión c. España, asunto C-487/08 (NFJ038558), sobre tratamiento tributario de dividendos obtenidos en España por accionistas no residentes; de 12 de julio de 2012, Comisión c. España, asuntos C-269/09 (NFJ047562), sobre tributación de salida aplicable a personas físicas en el IRPF; y de 12 de julio de 2012, asuntos C-55/11, C-57/11 y C-58/11 (acumulados) (NFJ047557), Vodafone España c. Ayuntamientos de Santa Amalia y Tudela y France Telecom c. Ayuntamiento de Torremayor (Vodafone España), sobre tasas por utilización de bienes de dominio local.

sola, determinar las consecuencias de la incompatibilidad, lo que añade dificultad al ejercicio de la delimitación jurídica de los efectos.

Debe añadirse a la misma la circunstancia asociada a la acción limitada del Tribunal de Luxemburgo que, de acuerdo con su ámbito funcional, no asume competencia alguna para la declaración de la nulidad de las normas internas incompatibles. De este modo, la verificación de la incompatibilidad de la norma tributaria interna con el ordenamiento de la Unión Europea solo determina, ab initio, su inaplicabilidad, en virtud del principio de primacía, sin perjuicio de que el órgano interno competente para dicha declaración así lo determine. No obstante, los órganos jurisdiccionales internos –el Tribunal Supremo– pueden decretar la anulación de normas reglamentarias internas que vulneren un precepto de derecho comunitario, cuyo efecto directo queda menoscabado por la norma interna reglamentaria incompatible. Así, por ejemplo, lo ha declarado el Tribunal Supremo, en una serie numerosa de sentencias que comienza con la Sentencia de 10 de octubre de 2012 (NFJ049169), anulando determinados preceptos de las Ordenanzas locales impugnadas de diferentes municipios por resultar contrarias a la Directiva 2002/20/CE, de autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas, en caso de aplicación de un canon por derechos de instalación de recursos en una propiedad pública o privada a los operadores que, sin ser propietarios de dichos recursos, los utilizan para prestar servicios de telefonía móvil, tras la declaración de incompatibilidad formulada por el TJUE en su Sentencia de 12 de julio de 2012.

En todo caso, sin embargo, deben tomarse en consideración y distinguirse los distintos efectos que genera la declaración del Tribunal de Luxemburgo en la resolución de un recurso por incumplimiento (art. 260 del TFUE), en el que se declara el incumplimiento de las obligaciones derivadas del Derecho de la Unión Europea por parte del Tribunal de Justicia mismo, de los efectos de la declaración del TJUE en una cuestión prejudicial, en la que es el Tribunal nacional el que, en última instancia, debe concretar los efectos derivados de la integración de la norma tributaria interna con el ordenamiento de la Unión Europea a la luz de la interpretación proporcionada por el Tribunal de Luxemburgo.

De este modo, lo que se pone de manifiesto es que la eficacia y efectividad de la verificación de la incompatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea depende, en gran parte, de la colaboración que se establezca entre los jueces nacionales, actuando como jueces de lo comunitario, y el TJUE, mediante el correcto uso y desarrollo de la cuestión prejudicial y de los mecanismos que delimitan su acción, como son las doctrinas del acto claro y del acto aclarado[2].

Frente a esta ausencia de reconocimiento formal de dichos efectos, la doctrina del Tribunal de Luxemburgo se ha caracterizado por su antiformalismo y por la necesidad de procurar, de forma progresiva, la protección material de los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea de forma efectiva, a cuyo efecto ha desarrollado los mecanismos y técnicas de protección de la tutela judicial efectiva del ordenamiento de la Unión Europea con la intención de proyectar,

[2] *Vid*., al respecto, DOURADO, A. P. (ed.). *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. IBFD. 2008. GARCÍA PRATS, F. A. «The acte clair doctrine and the effective judicial protection of EC Law in tax matters: the Spanish case as an example» en DOURADO (cit.).

en el ámbito procesal y procedimental de cada uno de los Estados miembros, y en ausencia de normas procedimentales y procesales propias, la efectividad del ordenamiento. En el bien entendido que, además, y en ausencia de una normativa propia de la Unión Europea que garantice el ejercicio efectivo de los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea, el Tribunal se refiere a las técnicas procesales y procedimentales reconocidas y formuladas por los ordenamientos de los Estados miembros, lo que añade dificultad al ejercicio de proyección jurídica.

En ausencia de terminología propia del ordenamiento comunitario, el Tribunal de Justicia hace referencia a categorías y preceptos de derecho interno de los Estados miembros, lo que exige una mayor cautela en la traslación de efectos y en la configuración de las categorías y conceptos propios del ordenamiento de la Unión Europea por parte de la doctrina. Referencias a la caducidad, la prescripción o la legitimación para el recurso, o los efectos de los mismos –y en ocasiones como consecuencia de la traducción de las decisiones del Tribunal de Justicia– deben entenderse lógicamente no como *conceptos de derecho comunitario o de la Unión Europea*, sino como simples requisitos de derecho interno que deben proyectarse con cautela en la formación del *acquis communautaire*.

De este modo, el objeto del presente trabajo consiste en analizar la reciente doctrina del Tribunal de Luxemburgo en torno a la formulación de los efectos de la declaración de incompatibilidad de una norma tributaria con el ordenamiento de la Unión Europea, con especial referencia a la obligación de restituir lo ingresado por parte del Ente Público. Queda excluido del análisis las situaciones en las que la restitución de la legalidad del ordenamiento de la Unión Europea exige al obligado tributario la necesaria devolución de las ventajas fiscales disfrutadas ilegalmente –en los casos de las ayudas de Estado de carácter fiscal–[3], o aquellos supuestos en los que la declaración de incompatibilidad determina que la normativa tributaria interna no se ajustaba a las exigencias comunitarias por exigir al obligado tributario una cuantía inferior a la conformada por la norma –Directiva– comunitaria[4]. No constituye su objeto, por tanto, el análisis en detalle de la recepción de la doctrina formulada por el Tribunal de Luxemburgo por parte de nuestros Tribunales.

2. LA DOCTRINA BÁSICA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO SOBRE LOS EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCOMPATIBILIDAD EN SITUACIONES PRETÉRITAS

El Tribunal de Luxemburgo reconoció desde un primer momento el derecho a la devolución de los ingresos tributarios incompatibles con el Derecho de la Unión Europea[5], a partir del

3 *Vid*., por ejemplo, la Sentencia del TJCE de 14 de diciembre de 2006, Comisión c. España, asuntos C-485 a 490/03.

4 Valga como ejemplo de lo dicho la reciente Sentencia del TJUE de 17 de enero de 2013, C-360/11 (NFJ049511), Comisión c. Reino de España, relativa a la aplicación en España de un tipo reducido en el IVA a determinados productos relacionados con el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y el tratamiento con fines médicos y veterinarios.

5 En la Sentencia Lütticke, de 16 de junio de 1966 (Firma Alfons Lütticke GmbH contre Hauptzollamt de Sarrelouis, asunto 57/65, rec-0293 francés), el Tribunal reconoció que el Tratado de la Comunidad Europea reconocía derechos

reconocimiento de la protección material de los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea.

Desde ese momento, el Tribunal de Luxemburgo ha forjado una consolidada jurisprudencia según la cual la devolución de ingresos tributarios incompatibles con el Derecho de la Unión Europea constituye una manifestación de la obligación de restitución de la legalidad comunitaria, *consecuencia y complemento* de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión Europea que prohíben tales tributos; por lo que, *en principio,* los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contravención.

Como complemento y expansión de la efectividad del derecho comunitario, junto a la obligación de restitución, y de forma subsidiaria, el Tribunal también reconoce la exigencia necesaria de la responsabilidad patrimonial de los Estados miembros, a partir de la doctrina formulada en la Sentencia *Francovich*, asunto 6/90, como mecanismo de reparación del daño causado. Dicha acción surge así como consecuencia lógica de la efectividad y primacía del ordenamiento comunitario, a modo de mecanismo de cierre, subsidiario, de tutela de los derechos subjetivos derivados y reconocidos por el Derecho de la Unión Europea, en tanto en cuanto constituye una garantía inherente al sistema del Tratado.

La acción del Tribunal de Luxemburgo ha conseguido consolidar, a golpe de sentencia, la protección de los derechos que el ordenamiento de la Unión Europea reconoce a los ciudadanos y operadores económicos, en su condición de obligados tributarios, cuando los Estados miembros les exigen un tributo contrario a las normas comunitarias. Hitos en este proceso han sido, en primer lugar, el reconocimiento de la primacía del ordenamiento de la Unión Europea, frente al ordenamiento interno de los Estados miembros, lo que determina la inaplicabilidad del ordenamiento interno que resulte incompatible con las normas comunitarias que dispongan de una eficacia directa; en segundo lugar, el reconocimiento del efecto directo de las normas de Derecho de la Unión Europea, permitiendo su invocación directa ante los jueces nacionales con independencia del procedimiento constitucional y legal previsto para la incorporación de las normas del ordenamiento comunitario y del desarrollo concreto de las medidas de ejecución en el ordenamiento interno, siempre que se incorporen normas incondicionales y suficientemente precisas; en tercer lugar, el forzar a una interpretación conforme y consistente del ordenamiento interno con el comunitario, a efectos de respetar la primacía y sin acudir a la inaplicabilidad de la norma interna; en cuarto lugar, el reconocimiento de la responsabilidad patrimonial de los Estados miembros por los daños causados por quiebras sustanciales del Derecho de la Unión Europea por sus autoridades públicas.

En todas estas situaciones, el argumento subyacente descansa en la necesidad de garantizar la efectividad y protección material de las normas contenidas en el ordenamiento de la Unión Eu-

y producía efectos directos en las relaciones entre los particulares frente a los Estados que dichos Estados tenían la obligación de salvaguardar, sin que fuera necesaria intervención adicional por parte de los Estados miembros para generar dicho reconocimiento, generando en los Estados la obligación de eliminar o corregir aquellas disposiciones contrarias a los principios enunciados por el derecho comunitario que estuvieran dotados de efecto directo.

ropea, lo que ha conducido, finalmente, al reconocimiento de dicha protección como manifestación de la tutela judicial de los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea [*vid*., por todas, la Sentencia Unibet del TJUE, de 13 de marzo de 2007, Unibet (London) Ltd., Unibet (internacional) Ltd. y Justitiekanslern, asunto C-432/05 (Gran Sala) (NCJ047779)].

En esta línea, el Tribunal de Luxemburgo se encuentra en una etapa de consolidación y desarrollo de mecanismos que permitan verificar el cumplimiento de dicha tutela, superando para ello la ausencia de un auténtico sistema casacional en el seno del ordenamiento de la Unión Europea, pero en el que el TJUE aparece como el máximo garante de la *rule of law*.

2.1. BASE JURÍDICA DE LA OBLIGACIÓN DE RESTITUCIÓN O REPARACIÓN

En ausencia de un precepto específico en el ordenamiento de la Unión Europea que reconozca el derecho de los obligados tributarios a obtener la restitución o la reparación derivada del pago de una obligación tributaria contraria a las exigencias comunitarias, el Tribunal de Justicia fundamenta la obligación de los Estados miembros de restituir o reparar al obligado tributario en el principio de cooperación leal, reconocido en la actualidad en el artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea.

De acuerdo con la formulación de dicho principio, el mismo comporta tanto una obligación positiva –los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados o resultantes de los actos de las instituciones de la Unión–, como una obligación negativa –los Estados miembros... se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión–.

Además, tras la aprobación del Tratado de Lisboa, puede afirmarse, con el magistrado Huelin, que «los europeos podemos hoy, dándose las condiciones de competencia de nuestros tribunales, pedirles que tutelen los derechos que nos reconoce la Unión, con independencia de si existe un cauce procedimental específico para hacerlo y hayan o no nuestros legisladores incorporado esos derechos al sistema interno, siempre que quepa atribuir efecto directo a la norma que los reconoce. A la inversa, los jueces nacionales están obligados a dar curso a cualquier pretensión fundada en el derecho de la Unión, con independencia de si el derecho procesal interno cuenta con las vías procesales pertinentes». (Huelin Martínez de Velasco, J.: «El derecho a la tutela judicial efectiva en el ordenamiento de la Unión Europea después de Lisboa: algunas notas para la reflexión», *El Derecho*, 24 de noviembre de 2011.)

El Tratado de la Unión Europea, en su artículo 19.1 segundo párrafo, reconoce que los Estados miembros *establecerán las vías de recurso necesarias* para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión; aunque dicha obligación no comporte la necesidad de proporcionar una acción legal independiente. En la Sentencia Unibet, de 13 de marzo de 2007, Unibet (London) Ltd., Unibet (internacional) Ltd. y Justitiekanslern, asunto C-432/05 (Gran Sala) (NCJ047779), el Tribunal consideró que (punto 65) el principio de tutela judicial efectiva de los derechos conferidos a los justiciables por el ordenamiento jurídico comunitario debe interpre-

tarse en el sentido de que no exige que en el ordenamiento jurídico de un Estado miembro exista una acción autónoma que tenga por objeto, con carácter principal, el examen de la compatibilidad de disposiciones nacionales con el artículo 49 de la CE, cuando otros cauces procesales efectivos, que no sean menos favorables que los relativos a las acciones nacionales similares, permitan apreciar con carácter incidental dicha compatibilidad, extremo este que ha de verificar el órgano jurisdiccional nacional. Además, dicho principio constata que los derechos conferidos a los justiciables por el ordenamiento jurídico comunitario exige que, con arreglo al Derecho de un Estado miembro, se puedan acordar medidas cautelares hasta que el órgano jurisdiccional competente se pronuncie sobre la conformidad de las disposiciones nacionales de que se trate con el Derecho comunitario, cuando la concesión de dichas medidas sea necesaria para garantizar la plena eficacia de la resolución judicial que resuelva sobre la existencia de tales derechos. Para finalizar señalando que (punto 83) el principio de tutela judicial efectiva de los derechos conferidos a los justiciables por el ordenamiento jurídico comunitario debe interpretarse en el sentido de que, en caso de duda sobre la conformidad de disposiciones nacionales con el Derecho comunitario, la concesión de medidas cautelares para suspender la aplicación de dichas disposiciones hasta que el órgano jurisdiccional competente se pronuncie sobre la conformidad de estas con el Derecho comunitario se rige por los criterios establecidos por el Derecho nacional aplicable ante el órgano jurisdiccional competente, siempre que dichos criterios no sean menos favorables que los referentes a recursos semejantes de naturaleza interna ni hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil la tutela judicial cautelar de tales derechos.

Dicha posición ha quedado refrendada con la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, cuyo artículo 41 reconoce el deber de buena administración, y el artículo 47 reitera la protección de la tutela judicial efectiva. Téngase en cuenta que, de conformidad con el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea, se reconoce a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea el mismo valor jurídico que los Tratados, aunque no implique un aumento de las competencias de la Unión.

En este sentido, son varios los cauces procedimentales que pueden sustanciarse para el reconocimiento de la tutela judicial del ordenamiento comunitario en materia tributaria en ausencia de cauces procesales específicos, e incluso ante la negativa judicial frente al reconocimiento de las exigencias de la primacía comunitaria. En primer lugar, el amparo constitucional; en segundo lugar la nulidad sobrevenida; y, en tercer lugar, la consideración de las sentencias posteriores como hechos nuevos que permiten la revisión de las situaciones juzgadas con anterioridad.

2.2. MECANISMOS PARA GARANTIZAR LA EFECTIVIDAD DEL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

La jurisprudencia del TJUE se ha encargado de garantizar, de forma progresiva, la protección de la tutela judicial efectiva de los derechos otorgados y reconocidos por las normas del ordenamiento de la Unión Europea, superando de forma progresiva las limitaciones que derivaban de un Tratado internacional de estructura y funciones limitadas.

Así, el primer objetivo del TJUE fue garantizar la primacía de las normas del ordenamiento de la Unión Europea frente a las disposiciones del ordenamiento interno de los Estados miembros, mediante el señalamiento de la inaplicabilidad del ordenamiento interno incompatible con las normas comunitarias eficaces y directas. Junto con el reconocimiento del efecto directo (*self-executing*), se garantizaba la invocación directa del ordenamiento comunitario ante los jueces y órganos administrativos nacionales de aquellas normas que establecían obligaciones claras e incondicionales para los Estados, que no estaban sujetas a ninguna condición, ni subordinadas en su ejecución o en sus efectos a la adopción de ningún acto. Al ser dichas normas capaces de producir efectos directos en las relaciones jurídicas entre los Estados miembros y sus justiciables, creaban derechos *individuales* para los particulares que los órganos jurisdiccionales nacionales debían tener en cuenta. A partir de este reconocimiento, se garantizó la *devolución de los ingresos tributarios incompatibles con el derecho de la Unión Europea* (Sentencia Alfons Luticke c. Haupzollamt Saarlouis, de 16 de junio de 1966, asunto 57/65). Dicha devolución de ingresos tributarios incompatibles con el Derecho de la Unión Europea surge como manifestación de la obligación de restitución de la legalidad comunitaria, siendo «consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión Europea que prohíben tales tributos»; por lo que, en principio, el Estado miembro queda obligado a devolver los tributos recaudados en contravención.

Junto con la obligación de dejar inaplicadas las normas del derecho interno incompatibles con el ordenamiento comunitario, la obligación de restituir la legalidad comunitaria con la devolución de los tributos recaudados en contravención, el Tribunal de Justicia obliga a otorgar una interpretación conforme y consistente de las normas de derecho interno e internacional con las exigencias del ordenamiento de la Unión Europea, como una manifestación adicional de la primacía comunitaria y de las consecuencias del efecto directo, que en este caso también afectan a las Recomendaciones a pesar de configurarse como *derecho en agraz* o *soft law* (Sentencia de 13 de diciembre de 1989, Grimaldi c. Fonds des Maladies Professionnelles, asunto C-322/88, punto 19).

La efectividad del ordenamiento comunitario alcanza un reconocimiento superior con la consolidación de la doctrina de la responsabilidad patrimonial del Estado miembro por daños causados por quiebras sustanciales del Derecho de la Unión Europea por parte de sus autoridades públicas, a partir de la Sentencia Francovich, asunto 6/90, como consecuencia lógica de la efectividad y la primacía del ordenamiento comunitario, y como mecanismo de cierre, aunque subsidiario, de tutela de los derechos subjetivos derivados del ordenamiento comunitario; que, a su vez, constituye una herramienta inherente al sistema del Tratado, encontrando su fundamento en el principio de cooperación leal.

Junto a estas técnicas, el Tribunal de Justicia ha reforzado el *principio de efectividad* como matización y excepción al principio de autonomía procedimental y procesal de los Estados miembros para garantizar la primacía y efecto directo de las normas comunitarias. Todo ello con el objetivo de consolidar la protección de la tutela judicial efectiva de los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea, mediante el desarrollo de mecanismos de verificación de la misma que superan y circundan la ausencia de un sistema casacional con el TJUE como máximo garante de la protección de los derechos derivados del ordenamiento comunitario.

Sin embargo, el desarrollo de dichas técnicas quedaría desprovisto de eficacia sin el concurso y colaboración de los jueces nacionales actuando como jueces de lo comunitario. El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) fija las relaciones entre los jueces nacionales y el Tribunal de Luxemburgo como una relación de colaboración mutua, a partir de la cuestión prejudicial que se estructura en ocasiones como una potestad del juez nacional y en otras ocasiones como una obligación –de los jueces nacionales sobre cuya decisión no quepa recurso–, con la excepción de las doctrinas del acto claro y del acto aclarado.

A los jueces nacionales corresponde la obligación de interpretar y aplicar las normas –tributarias– al caso concreto de conformidad con las exigencias del ordenamiento de la Unión Europea –teniendo como referencia en este caso incluso las normas comunitarias del *soft law*–; la obligación de verificar y habilitar la regulación procesal y procedimental apropiada que garantice la salvaguardia de los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea; la obligación de inaplicar las normas incompatibles con el derecho de la Unión Europea, de conformidad con los postulados de la Sentencia *Simmenthal*, asunto 106/77, incluso a pesar de la prórroga de un precepto inconstitucional por decisión del Tribunal Constitucional, asunto *Filipiak* C-314/08 (NFJ036246)[6] o incluso la posibilidad, en el ámbito de sus competencias, de declarar nulo un precepto reglamentario por incompatibilidad con el ordenamiento de la Unión Europea [entre todas *vid.*, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 octubre de 2012, (NFJ049168), a consecuencia de la Sentencia del TJUE de 12 de julio de 2012]. Como indica el TJUE en la Sentencia *IN.CO.GE*. [Sentencia de 22 de octubre de 1998, Ministero delle Finanze c. IN.CO.GE., asuntos (acumulados) C-10/97 a C-22/97 (NFJ006833)], son los jueces nacionales los que disponen de la facultad de aplicar entre los distintos cauces procesales y procedimentales los apropiados para salvaguardar los derechos individuales reconocidos por el Derecho de la Unión Europea.

---

6 De acuerdo con la Sentencia *Filipiak*, asunto C-314/08 (NFJ036246), de 19 de noviembre de 2009, Krzystof Filipiak y Dyrektor Izby Swarbowej w Poznaniu, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea reitera la obligación de los jueces nacionales de dejar inaplicada una norma nacional tributaria aunque el Tribunal Constitucional haya decretado expresamente la prórroga de la vigencia de las disposiciones controvertidas. En dicha sentencia, el Tribunal de Luxemburgo consideró que una norma del impuesto sobre la renta polaco que supeditaba la deducción de la base imponible del impuesto, el importe de las cotizaciones a la seguridad social y las cotizaciones obligatorias al seguro de enfermedad a que dichas cotizaciones fueran abonadas en el Estado polaco, denegando la deducción cuando las cotizaciones se hubieran abonado en otro Estado miembro aunque no se hubieran deducido en el mismo se oponía a los artículos 43 y 49 del TCE. Y en consecuencia, el juez nacional tenía la obligación de dejar inaplicadas dichas disposiciones, aunque el Tribunal Constitucional polaco, en Sentencia de 7 de noviembre de 2007, hubiera declarado la inconstitucionalidad con efectos prospectivos, prorrogando la vigencia de la disposición incompatible con el ordenamiento comunitario hasta dicha fecha en virtud de lo dispuesto en el artículo 190.3 de la Constitución polaca. Y ello porque la declaración de incompatibilidad con el ordenamiento comunitario no determina la invalidez o nulidad de la disposición tributaria nacional incompatible, sino únicamente su inaplicación. La incompatibilidad con el Derecho comunitario de una norma de Derecho nacional posterior no produce el efecto de determinar la inexistencia de esta. Ante semejante situación, el juez nacional está obligado, en cambio, a no aplicar esa norma, si bien esta obligación no limita la facultad de los órganos jurisdiccionales nacionales competentes para aplicar, entre los distintos procedimientos del ordenamiento jurídico interno, aquellos que sean apropiados para salvaguardar los derechos individuales reconocidos por el Derecho comunitario [véase la Sentencia de 22 octubre de 1998, IN.CO.GE.' 90 y otros, C-10/97 a C-22/97 (NFJ006833), apartado 21].

Una cuestión a debatir sobre la que la doctrina no se ha pronunciado en detalle reside en determinar los efectos de la inaplicación de la norma tributaria recogida en el ordenamiento tributario del Estado miembro. Ante dicha inaplicación de la norma inicialmente prevista debe existir un mecanismo que otorgue la cobertura jurídica frente a la inaplicación de la norma recogida en el ordenamiento y que sigue manteniendo su validez. A pesar de la prohibición interna de la extensión analógica de las normas tributarias referidas al hecho imponible y a las exenciones (art. 14 LGT), en caso de aplicación de las manifestaciones del principio de no discriminación, ejercicio de las libertades fundamentales, es factible colegir que la norma tributaria que debe resultar aplicable es aquella de la que se beneficia el otro término de comparación o de referencia y que se toma para verificar la existencia de discriminación o restricción.

3. BREVE EXCURSO SOBRE EL CONCEPTO DE INGRESOS TRIBUTARIOS INCOMPATIBLES CON EL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

La obligación de proceder a la devolución o restitución de los ingresos tributarios exige establecer un régimen jurídico apropiado que precise las consecuencias jurídicas de la incompatibilidad. La LGT no fija un mecanismo específico para proceder al reconocimiento y ejecución de dicha devolución por lo que deberá aplicarse el régimen tributario previsto por la LGT, normalmente para los ingresos tributarios indebidos, por analogía, en virtud de las exigencias del principio de equivalencia. Debe tenerse en cuenta, al respecto, que también pueden tener la consideración de ingresos tributarios incompatibles los ingresos anticipados o a cuenta, aunque la incompatibilidad, en ningún caso, puede obligar a un Estado al reembolso de tributos extranjeros [Sentencia de 30 de junio de 2011, Wienand Meilicke c. Finanzamt Bonn-Innenstadt, asunto C-262/09 (NFJ043187)].

En relación con la fijación del importe de la restitución, el TJUE ha considerado que debe ser objeto de restitución o devolución el ingreso efectuado que resulte incompatible con el ordenamiento de la Unión Europea, así como una compensación de los perjuicios directos soportados por el obligado tributario, el abono de los intereses de demora, aunque no pueden quedar englobados en la obligación de restituir los perjuicios indirectos. Para la fijación del concreto régimen jurídico interno comparable de la compensación que resulte aplicable, el juez nacional debe tener en cuenta las exigencias que derivan del principio de equivalencia.

Al respecto, el Tribunal indica en la Sentencia de 19 de julio de 2012, Gran Sala, *Littlewoods* Retail Ltd. y otros y Her Majesty Commissioners for Revenue and Customs, C-591/10 (NFJ047878), que «al comprobar si se ha respetado el principio de equivalencia en el asunto principal, procede recordar que el respeto de ese principio exige que la norma nacional de que se trate se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno y que tengan un objeto y una causa semejantes. Sin embargo, *el principio de equivalencia no puede interpretarse en el sentido de que obliga a un Estado miembro a extender su régimen interno más favorable a todas las*

acciones entabladas en un determinado ámbito jurídico. Para comprobar si se respeta este principio, le corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que es el único que conoce directamente la regulación de los recursos para obtener una restitución dirigidos contra el Estado, *verificar si la regulación procesal* destinada a garantizar, en Derecho interno, la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión otorga a los justiciables se atiene a este principio, y *examinar tanto el objeto como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente similares*. A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional debe *verificar la similitud de estos recursos desde el punto de vista de su objeto, de su causa y de sus elementos esenciales* (véase, en este sentido, la Sentencia de 29 de octubre de 2009, Pontin, C-63/08 (NSJ029999), apartado 45 y jurisprudencia citada).» (párrafo 31 de la sentencia).

Un punto de especial complejidad y controversia se refiere a las cuotas impositivas incompatibles que han sido objeto de repercusión directa a un tercero. En este caso, el Tribunal considera válida la fijación de una excepción a la obligación de devolución puesto que la misma generaría un enriquecimiento sin causa del obligado tributario, si bien dicha doctrina es objeto de interpretación restrictiva. Así, la teoría del enriquecimiento sin causa no engloba los supuestos en los que las cantidades indebidamente pagadas por un sujeto pasivo en concepto de un tributo recaudado en un Estado miembro contraviniendo el Derecho de la Unión hayan sido repercutidas directamente sobre el comprador. Por consiguiente, el Derecho de la Unión se opone a que un Estado miembro deniegue la devolución de un tributo ilícito basándose en que las cantidades indebidamente pagadas por el sujeto pasivo se hayan visto compensadas por el ahorro resultante de la supresión simultánea de otros gravámenes, puesto que, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, tal compensación no puede considerarse un enriquecimiento sin causa en relación con el referido tributo [Sentencia de 6 de septiembre de 2011, Gran Sala, Lady & Kid A/S y otros c. Skatteministeriet, asunto C-398/09 (NFJ043900)].

La teoría del enriquecimiento injusto ha sido restringida por el TJCE. Por ejemplo, en la Sentencia Weber's Wine, el TJCE considera que a pesar de que exista la posibilidad por parte del obligado tributario de trasladar la carga económica del tributo incompatible a terceros, el obligado tributario puede sufrir un perjuicio económico debido a una disminución del volumen de sus ventas (Weber's Wine, punto 99; Comateb, punto 29; Michailidis, punto 35). De ahí que el Tribunal concluye que el derecho comunitario se opone a una normativa nacional que niegue la devolución de un impuesto incompatible con el derecho comunitario por la sola razón de que este haya sido repercutido sobre terceros, sin exigir que se determine la medida del enriquecimiento sin causa que originaría para el operador económico la devolución de este impuesto.

La segunda excepción a la obligación de proceder a la devolución o restitución de los tributos ingresados que resultan incompatibles con el ordenamiento de la Unión Europea viene fijado por la admisión, por parte del Tribunal, del transcurso de los plazos preclusivos fijados por la normativa tributaria interna de los Estados miembros para proceder a la reclamación oportuna del reconocimiento con el derecho a dicha devolución. Dicha excepción resulta congruente con el principio de autonomía procedimental y procesal, aunque se encuentra delimitada por las exigencias de los principios de equivalencia y efectividad, que matizan al primero. Ambas ex-

cepciones constituyen una proyección del principio de razonabilidad o *rule of reason* al ámbito procedimental, con sus matizaciones correspondientes.

De hecho, debe tenerse en cuenta que las Sentencias del TJUE tienen naturaleza declarativa por su carácter interpretativo del ordenamiento de la Unión Europea, por lo que, a priori y con carácter general, disponen de efectos retroactivos o *ex tunc*. Sin embargo, dicha eficacia interpretativa retroactiva puede verse, de facto, limitada, como consecuencia del reconocimiento de la validez de efectos a las acciones preclusivas –a la existencia de plazos preclusivos para el ejercicio de las distintas acciones, reclamaciones y recursos– disponibles de acuerdo con el ordenamiento interno de los Estados miembros.

El Tribunal de Luxemburgo reconoce únicamente con carácter excepcional el alcance prospectivo de sus decisiones interpretativas, limitando temporalmente los efectos de la declaración de incompatibilidad. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «la interpretación que hace el Tribunal de Justicia de una norma de derecho comunitario se limita a aclarar y precisar el significado y el alcance de esta, tal como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. [...] Solo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la disposición interpretada con el fin de cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe» [entre otras, Sentencia de 15 de marzo de 2005, *Bidar* (C-209/03, Rec. p. I-0000), apartados 66 y 67]. De ahí que las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos en el tiempo de esta sentencia.

Tal limitación es posible, en cambio, siempre con carácter excepcional, si concurren los siguientes requisitos, a saber (véanse, en especial, la Sentencia de 23 de mayo de 2000, Buchner y otros, C-104/98, Rec. p. I-3625, apartado 39; Conclusiones del Abogado General Tizzano de 10 de noviembre de 2005, Meilicke, asunto C-292/04, punto 34):

i) Si existe «un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor». También se aplica en el caso de que se trate de cuestionar impuestos recaudados por las autoridades nacionales competentes. [Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C-437/97, NFJ008916), apartado 59.]

ii) Y si «los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión». [Sentencia de 15 de marzo de 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-0000), apartado 69.]

Sin embargo, para que dicha limitación temporal de los efectos de interpretación surta efecto es necesario que la limitación se establezca de forma expresa en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada [Sentencias de 2 de febrero de 1988, Barra, 309/85, Rec. p. 355, apartado 13, y Blaizot, 24/86, Rec. p. 379, apartado 28; de 16 de julio de 1992, Legros y otros, C-163/90 (NFJ001854), apartado 30; de 15 de diciembre de 1995, Bosman y otros, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 142, y de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97 (NFJ008916), apartado 57]; por lo que, de no formularse en un primer momento, la limitación temporal de los efectos no puede formularse a posteriori en una sentencia ulterior [Sentencia de 6 de marzo de 2007, Meilicke, C-292/04 (NFJ025069), punto 37]; pues de este modo se garantiza la seguridad jurídica y la igualdad de los Estados miembros y de los justiciables ante el derecho que se reconoce por el ordenamiento de la Unión Europea.

Aunque estemos de acuerdo con la fijación de la doctrina de la prospectividad como excepción a la regla general, atendiendo a la naturaleza declarativa de las sentencias del Tribunal de Justicia, consideramos que la fijación de los presupuestos de dicha excepción deberían ser delimitados con mayor precisión por parte del Tribunal de Justicia, en consonancia con las opiniones manifestadas por algunos Abogados Generales en sus Conclusiones Generales a diferentes casos en los que se ha analizado la materia. Y ello por cuanto lo que en última instancia fundamenta dicha fijación es la garantía de seguridad jurídica e igualdad.

Dos son a nuestro entender las principales líneas que deberían guiar esa reconsideración: en primer lugar, la necesidad de garantizar la seguridad jurídica en la interpretación del ordenamiento de la Unión Europea, poniendo especial énfasis en aquellos casos que resuelven una cuestión no tratada previamente o que no puede inferirse de manera previsible de la jurisprudencia anterior. En estos casos, el Tribunal debería precisar dichos efectos temporales con independencia de que los mismos fueron planteados o no por el Tribunal remitente o formulados por las partes intervinientes en el proceso ante el Tribunal. En este sentido, el Tribunal debería precisar los elementos que definen una jurisprudencia *novedosa*, al igual que ha precisado –y creado– en su jurisprudencia los conceptos de acto claro o acto aclarado.

Los importantes avances que se generan con algunas decisiones son asimilables a alternaciones en el contenido de la norma, tal como era entendida la misma con anterioridad, por lo que la fijación de un límite temporal podría quedar justificado. De este modo, además se garantizaría una interpretación uniforme y un igual trato de los operadores –aplicación uniforme de la norma– al no quedar supeditada la misma a las importantes variaciones que derivan de la pluralidad de preclusiones que impiden el ejercicio de acciones de modo diverso en los distintos Estados miembros. En cualquier caso, merece destacarse la relevancia de la función garantista de la jurisprudencia del TJUE con el reconocimiento genérico de efectos retroactivos a sus decisiones que protegen y reconocen los derechos de los obligados tributarios derivados del ordenamiento de la Unión Europea, frente a posiciones más limitadas de otros tribunales –en especial, de algunos Tribunales Constitucionales– que restringen la vigencia de los derechos que dimanan de sus textos ante su posible vulneración por parte de los legisladores estatales.

4. LAS VÍAS PARA LA RESTITUCIÓN DEL INGRESO TRIBUTARIO «INCOMPATIBLE»

El reconocimiento del principio de autonomía procedimental y procesal, como mecanismo para garantizar la eficacia de los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea y su efectiva aplicación, pone de manifiesto la necesidad de remitirse al ordenamiento de cada uno de los Estados miembros para concretar las vías procedimentales y procesales que permitan y habiliten el ejercicio concreto de los derechos reconocidos por el ordenamiento de la Unión Europea.

En todo caso, sin embargo, la remisión al principio de autonomía procedimental y procesal se realiza en ausencia de normas procedimentales y procesales comunitarias específicas que concreten dichos cauces procesales y/o procedimentales. De modo que la verificación de las vías para la restitución del ingreso incompatible con el ordenamiento de la Unión Europea depende de un distinto punto de partida, en función de que existan o no normas de la Unión Europea que regulen o habiliten un procedimiento específico para el reconocimiento y/o ejecución del derecho a la devolución o restitución.

4.1. LA AUTONOMÍA PROCEDIMENTAL, LAS LIMITACIONES A LOS PRINCIPIOS DE EFECTIVIDAD Y EQUIVALENCIA Y SUS EXIGENCIAS: ESQUEMA GENERAL DE COMPRENSIÓN

Con carácter general, la asunción del principio de autonomía procedimental y procesal comporta la aceptación de los plazos preclusivos razonables previstos en la normativa interna como excepción válida a la obligación de restituir o proceder a la devolución de los ingresos tributarios incompatibles con el ordenamiento comunitario. El principio de seguridad jurídica se configura así, de este modo, como un criterio de interés general válido que justifica la limitación al ejercicio de los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea. Solo en aquellos supuestos en los que las *exigencias* derivadas de los principios de equivalencia y efectividad, atendiendo a ciertos parámetros de proporcionalidad, verifiquen que la aplicación del régimen interno de plazos preclusivos resulta excesivo y por tanto irrazonable, hasta el punto de impedir o imposibilitar la acción de restitución o de generar un tratamiento discriminatorio de las acciones de defensa del ordenamiento comunitario, el Tribunal de Luxemburgo obliga a los Estados miembros a alterar el régimen preclusivo establecido en su ordenamiento interno. De este modo, el Tribunal de Justicia, a golpe de sentencia, elabora un derecho a la revisión extraordinaria por incompatibilidad derivada o sobrevenida con el ordenamiento comunitario como excepción a las situaciones de firmeza o cosa juzgada que derivan de la aplicación de los mecanismos procedimentales y procesales internos de revisión. Derecho a la revisión extraordinaria que debe ponerse en relación, asimismo, con el acceso a las acciones de reparación del daño causado por el incumplimiento a través del reconocimiento y exigencia de la responsabilidad patrimonial de los Estados miembros, al entender las exigencias del principio de efectividad como obligación de resultado. Ante esta situación abierta, en ocasiones incierta y no positivizada, corresponde al juez nacional escoger y aplicar los procedimientos nacionales que *mejor garanticen* el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento de la Unión Europea.

Conforme a una jurisprudencia consolidada del TJUE, si no existen normas de la Unión Europea (derecho derivado) que regule el procedimiento resultará de aplicación el principio de autonomía procedimental y procesal, con dos importantes condicionantes: el principio de equivalencia y el principio de efectividad. «A falta de normas comunitarias en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario». Esta es la situación que afecta a la práctica totalidad de los supuestos de tributos ingresados de forma incompatible con las exigencias del ordenamiento de la Unión Europea, puesto que no existe regulación procesal o procedimental propia del ordenamiento de la Unión Europea que se encargue de fijar los mecanismos de reconocimiento y ejecución de dicho derecho.

El principio de equivalencia exige que el procedimiento previsto se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del derecho de la Unión y a los que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno, cuando se trata de un mismo tipo de tributos o exacciones[7]. El principio de equivalencia no obliga a un Estado miembro a extender todas las acciones de devolución de tributos o exacciones percibidos en contra de las disposiciones del derecho comunitario, ni a otorgar el régimen interno más favorable. Le corresponde, por tanto, al órgano jurisdiccional nacional, que es el único que conoce directamente la regulación procesal de los recursos en el ámbito del Derecho laboral, examinar tanto el objeto, la causa como los elementos esenciales de los recursos de carácter interno supuestamente semejantes[8]. Se aplica también en el ámbito de los procedimientos de declaración de responsabilidad patrimonial, como advierte la sentencia *Transportes Urbanos* del TJCE[9]. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se exige una apreciación completa del ordenamiento jurídico interno, por lo que si una norma interna prevé la posibilidad de reconocer y obtener la devolución de un tributo declarado inconstitucional el mismo trato debe otorgarse a los tributos que resulten contrarios al ordenamiento comunitario[10]. Cuestión distinta es verificar si, conforme al principio

---

7 La jurisprudencia es amplia y constante en este sentido. *Vid*., por todas la Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de septiembre de 1998. Edilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis) contra Ministero delle Finanze , asunto C-231/96 (NFJ006868), Edis, punto 36; la Sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de diciembre de 1998. B.S. Levez contra T.H. Jennings (Harlow Pools) Ltd., asunto C-326/96, Levez, punto 41; la Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de mayo de 2000. Shirley Preston y otras contra Wolverhampton Healthcare NHS Trust y otros y Dorothy Fletcher y otras contra Midland Bank plc, asunto C-78/98, Preston, punto 55, o la Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 19 de septiembre de 2006. i-21 Germany GmbH (C-392/04) y Arcor AG & Co. KG (C-422/04) contra Bundesrepublik Deutschland, Arcor i-21, punto 62.

8 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 29 de octubre de 2009. Virginie Pontin contra T-Comalux SA, asunto C-63/08, Pontin, punto 45.

9 Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL c. Administración del Estado, asunto C-118/08 (NFJ036742).

10 Sentencia de 2 de octubre de 2003, Weber's wine world Handels-GmbH, Ernestine Rathgeber, Karl Schlosser, Beta-Leasing GmbH c. Abgabenferufungskommission Wien, C-147/01 (NFJ014940), Weber's Wine, punto 108.

de equivalencia, un trato procedimental distinto de las facultades Administrativas –en cuanto al cómputo del periodo de prescripción– y las exigibles al obligado tributario –como las que se infieren de la modificación operada por la Ley 7/2012 al art. 68 LGT– resulta contrario al ordenamiento comunitario.

Por el contrario, el principio de efectividad tiene como objetivo permitir que los sujetos puedan ejercer los derechos derivados del ordenamiento de la Unión Europea de forma efectiva, garantizando de este modo la efectividad y la ejecución objetiva del derecho de la Unión Europea en todos los Estados miembros. Obliga a los jueces nacionales a dejar inaplicadas y/o a superar las reglas procedimentales que impidan o hagan excesivamente difícil el acceso a los Tribunales para el ejercicio y reconocimiento de los derechos que se infieren del ordenamiento de la Unión Europea. Como manifestaciones de su exigencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que, con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia de la que resulte que una legislación determinada es incompatible con el Tratado, el legislador nacional no puede adoptar ninguna norma de procedimiento que reduzca especialmente las posibilidades de promover una acción de devolución de los impuestos percibidos indebidamente en virtud de dicha legislación[11].

De estas sentencias se desprende que un Estado miembro no puede adoptar disposiciones que supediten la devolución de un tributo, que una sentencia del Tribunal de Justicia haya declarado contrario al derecho comunitario o cuya incompatibilidad con el derecho comunitario se deduzca de dicha sentencia, a requisitos específicamente referidos a dicho tributo y que sean menos favorables que los que se habrían aplicado, de no existir estos, a la devolución del mencionado tributo[12]. No obstante, ello no impide que los Estados puedan adoptar disposiciones retroactivas que restringen *con carácter general* la posibilidad de obtener la devolución de ingresos indebidos, aunque sí resulta lesionado el principio de equivalencia si los efectos retroactivos se refieren o limitan de facto a prevenir los efectos que pudiera tener una sentencia del Tribunal de Justicia que declara que el derecho comunitario se opone al mantenimiento de un tributo nacional o viene referida específicamente a dicho tributo[13].

También se opone al principio de efectividad una normativa nacional que limita las pruebas que permiten la anulación de la liquidación del tributo por resultar este contrario a la Directiva 69/335[14]. Asimismo, tampoco se cumplen las exigencias del principio cuando la aplicación de la normativa interna *priva totalmente* al sujeto pasivo del derecho a recuperar de la Administración tributaria el IVA abonado indebidamente que él mismo hubo de devolver al desti-

---

11 Véanse las Sentencias de 29 de junio de 1988, Deville c. Administration des Impôts, asunto C-240/87 (NFJ000424), apartado 13; Sentencias de 9 de febrero de 1999, Dilexport c. Amministrazione delle Finanze dello Stato, asunto C-343/96, apartados 38 y 39, y de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00 (NFJ012312), apartado 36.

12 Sentencia Edis, antes citada, apartado 24.

13 Weber's wine, cit., punto 92.

14 Sentencia de 1 de julio de 2012, Ministero dell' Economia e delle Finanze et Agenzia delle Entrate c. Paolo Speranza, asunto C-35/09 (NFJ038914).

natario de los servicios, generando empobrecimiento injusto al mismo y suponiendo una carga injusta e indebida[15].

4.2. LA EXISTENCIA DE UN CAUCE PROCEDIMENTAL *COMUNITARIO* Y EL PRINCIPIO DE EQUIVALENCIA

En el caso de existir normas procedimentales de derecho de la Unión Europea, son estas las que deberán ser objeto de aplicación prioritaria y preferente. El ordenamiento comunitario ha fijado y reconocido, para algunos supuestos específicos, unas vías de restitución de tributos a efectos de garantizar el cumplimiento de los objetivos de la normativa comunitaria; fundamentalmente en el ámbito del IVA relacionados con las vías para la restitución del IVA soportado por parte de sujetos pasivos no establecidos en un determinado territorio. En estos casos, surge inmediatamente la necesidad de interrogarse sobre la aplicación de las exigencias derivadas de los principios de equivalencia y efectividad. A priori, la fijación en una norma de rango comunitario tiene como objetivo el garantizar una eficacia común de los derechos reconocidos por la norma de la Unión Europea, por lo que no resultaría exigible un mayor grado de eficacia que el previsto en la misma. Mayor debate genera la verificación del principio de equivalencia, por cuanto, junto con el principio de no discriminación, constituyen manifestación del principio general de igualdad reconocido por el Derecho de la Unión Europea y, en última instancia, suponen el reforzamiento del cumplimiento del principio de neutralidad impositiva que vertebra la exacción y funcionamiento del sistema común del IVA vigente en la Unión Europea.

A este respecto, el Tribunal de Justicia, en su Sentencia ELSACOM, parece pronunciarse en favor de la aplicación estricta del procedimiento previsto en la norma comunitaria, sin entrar a valorar la posible aplicación de la normativa interna ni la verificación del cumplimiento del principio de equivalencia. La Sentencia, de 21 de junio de 2012, C-294/11 (NFJ047394), se refiere a la aplicación del procedimiento de devolución del IVA para los obligados tributarios no establecidos, y no, por tanto, al menos en principio, a un supuesto de restitución de un tributo declarado incompatible con el ordenamiento comunitario.

La Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, derogó y sustituyó a la Octava Directiva IVA. No obstante, el artículo 28, apartado 2, de la Directiva 2008/9 precisa que las disposiciones de la Octava Directiva IVA seguirán siendo de aplicación a las solicitudes de devolución presentadas antes del 1 de enero de 2010, fijando a su vez un nuevo régimen y un régimen transitorio de

[15] Sentencia de 15 de diciembre de 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta SpA c. Ministero dell' Economia e delle Finanze y Agenzia delle Entrate, asunto C-427/10 (BAPV) (NFJ045003).

adaptación. Conforme al artículo 7.1 de la Octava Directiva del IVA, la solicitud de devolución del IVA soportado debía ser presentada «dentro de los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto»; confirmando el anexo C, punto B de la misma Directiva que «La solicitud deberá [...] dirigirse, antes del 1 de julio del año siguiente al que se refiere la devolución, al servicio competente...».

La Directiva 2008/9/CE fija, en su artículo 15.1, un nuevo plazo, al señalar que «La solicitud de devolución deberá presentarse [...] a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al periodo de devolución», indicando la Directiva 2010/66/UE, de 14 de octubre de 2010, que modifica la Directiva 2008/9/CE, no obstante, de forma transitoria, para las operaciones soportadas durante el periodo 2009 que «Las solicitudes de devolución relativas a periodos de devolución correspondientes a 2009 deberán presentarse [...] a más tardar, el 31 de marzo de 2011».

El Tribunal considera, en relación con la Octava Directiva, que *el plazo reconocido en el artículo 7.1 de la Directiva 2008/9/CE es un plazo de caducidad* (párrafo 24 y Fallo de la Sentencia ELSACOM). La sentencia, en cambio, no condiciona ni determina los efectos derivados de la presentación tardía de una solicitud de devolución, ni prefigura las consecuencias que se infieren de la misma presentación tardía, aunque resulta lógico pensar que, atendiendo a la naturaleza jurídica del plazo, las solicitudes tardías puedan ser rechazadas por extemporaneidad.

El Tribunal de Luxemburgo fundamenta su conclusión en la interpretación plurilingüe de las diferentes versiones de la Octava Directiva. Puesto que «Si bien es cierto que algunas versiones lingüísticas de dicha disposición –como en particular las versiones italiana ("entro"), inglesa ("within") y española ("dentro")– podrían crear dudas sobre la naturaleza de ese plazo, del anexo C, punto 2, de esa Directiva en esas versiones lingüísticas resulta claramente que el referido plazo no es un mero plazo indicativo» (párrafo 25). «Esa interpretación se confirma por otras versiones lingüísticas de dicho artículo. De tal forma, por ejemplo, en su versión en lengua francesa el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Octava Directiva IVA prevé expresamente que una solicitud de devolución debe presentarse «au plus tard» en los seis meses siguientes a la expiración del año natural durante el que se hubiera devengado el impuesto. Esa precisión indica con suma claridad que después de esa fecha ya no puede presentarse válidamente una solicitud (véase en ese sentido la Sentencia de 29 de julio de 2010, Grecia/Comisión, C-54/09 P, Rec. p. I-7537, apartado 46). Así sucede también con las versiones en lengua alemana ("spätestens") y neerlandesa ("uiterlijk"). De igual modo, el anexo C, punto B, de esa Directiva contiene, en todo caso en las versiones francesa, alemana y neerlandesa, una mención análoga que confirma esa interpretación». Asimismo, descansa su decisión en la necesidad de garantizar la seguridad jurídica, impidiendo poner en discusión *de forma indefinida* los derechos y obligaciones derivados de la aplicación de la Directiva, y en la necesidad de evitar desviaciones en el tráfico comercial y distorsiones en la competencia.

A pesar de dicha conclusión tajante, consideramos que existe otra interpretación de los plazos preclusivos establecidos en la Directiva que resulta más conforme con las exigencias de neutralidad conformada como uno de los principales objetivos del funcionamiento del sistema

IVA en la Unión Europea, y que logra una mayor integración de las exigencias de la Directiva 2008/9/CE y de la Octava Directiva con las exigencias derivadas de la aplicación del régimen tributario interno de cada Estado miembro. Conforme a dicha interpretación, los plazos fijados en la Octava Directiva deberían considerarse como plazos mínimos que, en todo caso, deben respetarse por parte de los Estados miembros sin que en su transposición puedan fijarse plazos perentorios menores para el ejercicio de los derechos que reconoce la Octava Directa. Sin embargo, dichos plazos mínimos, reconocidos por la Directiva, para nada empecen la aplicación de plazos perentorios, preclusivos o de prescripción previstos en la normativa interna de los Estados miembros reconocidos a los obligados tributarios que resultaran más favorables para estos.

Una posición parecida es la que mantiene, en nuestro ordenamiento, la Audiencia Nacional. En su Sentencia de 16 de marzo de 2011 (NFJ042514), la Audiencia Nacional reconoce que la negativa a reconocer el derecho a la restitución del IVA soportado por su representada genera un enriquecimiento injusto de la Administración tributaria española que no puede encontrar acomodo legal de acuerdo con la normativa aplicable en materia de IVA. Razón por la cual deben arbitrarse los mecanismos necesarios para reconocer al sujeto pasivo no establecido la posibilidad de obtener dicha restitución del IVA indebidamente retenido por la Administración tributaria.

La negativa de la Administración a reconocer el derecho a la devolución del IVA, sobre la base de la preclusividad, implica la pérdida de facto del derecho a recuperar sumas que fueron indebidamente retenidas por la Administración tributaria y, por lo tanto, indebidamente percibidas por la Administración, por lo que debe arbitrarse un mecanismo explícito para permitir el ejercicio efectivo de los derechos reconocidos a los sujetos pasivos sin menoscabar su derecho a la neutralidad del impuesto y a la efectividad y equivalencia de las medidas puestas a disposición del sujeto pasivo para recuperar el IVA soportado.

En este sentido, la Audiencia Nacional, en Sentencia de 16 de marzo de 2011 [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.ª, recurso núm. 235/2010 (NFJ042514)], ha reconocido el derecho del sujeto pasivo a presentar una reclamación contra la denegación de la solicitud de devolución, efectuada antes de que prescriba el derecho a solicitar la devolución del IVA retenido indebidamente por la Administración, así como el derecho de la recurrente a que sea devuelta la suma reclamada con los intereses de demora correspondientes, cumpliendo de este modo de forma eficaz con el mandato derivado de las normas tributarias. En palabras de la Audiencia Nacional, en el fundamento de derecho cuarto de la citada sentencia, «esta Sala considera que, en las circunstancias descritas, si bien es cierto que no concurre el supuesto de hecho previsto en la normativa que regía en las fechas relevantes la devolución de ingresos indebidos, la normativa contempla una vía específica para la devolución del impuesto en el artículo 115 de la LIVA».

Por ello la Audiencia Nacional concluye que, a pesar de no constituir técnicamente un ingreso indebido, puesto que dicho saldo de IVA constituye un crédito que se origina en el hecho de que no realizan entregas de bienes ni prestaciones de servicios en el territorio de aplicación del impuesto, debe aceptarse el recurso y debe reconocerse el derecho de la recurrente a que le sea devuelta la suma reclamada con los intereses de demora correspondientes.

Como indica la Audiencia Nacional en el mismo fundamento de derecho, «*en este supuesto no se pone en duda por la Administración la concurrencia de los elementos fundamentales para que sea procedente la devolución, concretamente, el haber soportado el IVA, el haberlo documentado reglamentariamente, y se reconoce expresamente que se ha agotado el plazo para rectificar el modelo 361*. Igualmente resulta que se ha reclamado la devolución dentro del plazo previsto en la ley para la solicitud de devolución de ingresos indebidos o para la solicitud de la devolución de un IVA soportado y no repercutido. La consecuencia no puede ser sino la estimación del recurso, declarando el derecho de la recurrente a que le sea devuelta la suma reclamada, con los intereses de demora, que se abonarán con fundamento en lo previsto en el artículo 115 de la LIVA.

La tesis administrativa conduciría a entender que únicamente en el supuesto de las devoluciones a no residentes su derecho ha de ejercitarse en el exclusivo plazo de seis meses contemplado en el artículo 119, quedando fuera de la normativa que ampara a los restantes empresarios y profesionales que tienen abierta la posibilidad de recuperar el IVA soportado en exceso o indebidamente por el plazo de cuatro años, *bien por la vía de la compensación o de la devolución o de la devolución de ingresos indebidos*».

La Audiencia Nacional reconoce, por tanto, que las exigencias de neutralidad y equivalencia derivadas de la normativa del impuesto y del derecho comunitario exigen una interpretación del ordenamiento tributario conforme con las mismas, por lo que no cabe aceptar la tesis también sostenida contra su representada de denegar la posibilidad de obtener la recuperación del IVA soportado en España por la misma en calidad de sujeto pasivo no establecido del IVA por la presunta extemporaneidad de la solicitud de devolución.

De este modo, la fijación de un plazo similar en la Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, no puede configurarse como una excepción al periodo general de prescripción establecido en la LGT ni como un mecanismo que restrinja las posibilidades de obtener la devolución que, de otro modo, se reconocen con carácter general en la normativa interna de desarrollo de la normativa comunitaria del IVA o en la normativa tributaria general.

De prevalecer una interpretación del precepto en dicho sentido, se produciría una vulneración del principio de no discriminación por razón de nacionalidad. Dicha vulneración se encuentra prohibida expresamente por el TFUE (art. 18). Asimismo, dicha vulneración resulta contraria a la protección de los derechos humanos garantizados por la Carta Europea de Derechos Humanos y garantizados por la Convención Europea de salvaguarda de los derechos del hombre que se han asumido como derecho de la Unión tras el Tratado de Lisboa (art. 6 del Tratado de la Unión Europea). En la medida en que los sujetos afectados por dicho plazo fijado en la Directiva son, principalmente, sujetos no establecidos en el territorio del Estado que aplica dicha normativa, y dichos sujetos no establecidos son, mayoritariamente, sujetos que poseen una nacionalidad dife-

rente de la del Estado que aplica dicha normativa y, además, son sujetos que poseen una nacionalidad de otro Estado miembro, en aquel en el que se encuentran establecidos, dicha diferencia de trato constituye una discriminación indirecta por razón de nacionalidad que, de acuerdo con una jurisprudencia constante y consolidada del TJUE (a partir de la Sentencia Sotgiu, asunto 152/73), resulta contraria al artículo 18 del TFUE.

Cabe, además, considerar que los mecanismos previstos por la Directiva de Devolución del IVA a No Establecidos son una garantía mínima de obtención de la devolución que en nada empecen a o impiden que los sujetos pasivos puedan acudir a otros mecanismos de obtención de la restitución del IVA ingresado, contrariando las exigencias de la normativa comunitaria y proporcionando un enriquecimiento injusto al Estado. De este modo, la Directiva de Devolución del IVA a No Establecidos debe interpretarse no en el sentido de proporcionar la única vía para obtener la devolución –ni de forma excluyente, impidiendo la activación de otros mecanismos de restitución– del IVA soportado por los sujetos pasivos no establecidos, sino como un mecanismo mínimo que garantice –de forma alternativa y *adicional*– la verificación de una vía procedimental armonizada en todo el territorio de aplicación del IVA comunitario. De este modo, caso de no considerar nulo de pleno derecho el artículo 31.4 del RIVA, el mismo debe interpretarse de conformidad con las exigencias comunitarias e internas, sin que la formulación de dicho plazo, ni la alegación de su pretendido carácter preclusivo, impida el ejercicio de las acciones necesarias para hacer valer frente a la Administración tributaria el ejercicio de derechos generales reconocidos a los contribuyentes por la LGT.

En este sentido, cabe considerar que el artículo 2.3 define la expresión «periodo de devolución» como «el periodo cubierto, según el artículo 16, por la solicitud de devolución». No lo define, por tanto, como el único y exclusivo periodo de tiempo durante el cual puede hacerse efectiva o presentarse una solicitud de devolución. En la misma línea, el artículo 2.4 define la expresión «solicitud de devolución», como «la solicitud presentada por el sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de devolución para que se le devuelva el IVA soportado en el Estado miembro de devolución por los bienes o servicios que le hayan sido entregados o prestados por otros sujetos pasivos en ese Estado miembro o por la importación de bienes en dicho Estado miembro». Una vez más, no se define como el único medio o la única vía de que dispone el sujeto pasivo no establecido para obtener la devolución del IVA soportado, sino como un mecanismo garantizado para la obtención de la restitución.

Consideramos, finalmente, que dicha posición encuentra acomodo en la propia Sentencia ELSACOM del TJUE por el propio Tribunal de Luxemburgo, en la medida en que trata de garantizar, con su respuesta y conclusión, que los Estados miembros no puedan aplicar «su normativa nacional más rigurosa en materia de prescripción» (párrafos 31 y 32); y al no estar armonizados los plazos de prescripción extintiva de derechos en la Unión y pueden variar, debe ponerse fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros.

Al mismo tiempo, la conclusión propuesta resulta coherente con las exigencias del principio de proporcionalidad.

A mayor abundamiento, el TJUE indica en la citada Sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión c. Hungría, C-274/10 (NFJ043553) (punto 45), que las modalidades establecidas por los Estados miembros no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso de este impuesto, por lo que las modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte del excedente del IVA, debiendo realizarse la devolución en un plazo razonable.

A estos efectos, el Tribunal indica que «En cuanto a la posibilidad, en virtud del artículo 183 de la Directiva 2006/112, de prever que el excedente del IVA se traslade al periodo impositivo siguiente o sea devuelto, el Tribunal de Justicia ha precisado que las modalidades establecidas por los Estados miembros a este respecto no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (véanse las Sentencias, antes citadas, Comisión/Italia, apartados 33 y 34; Sosnowska, apartado 17, y Enel Maritsa Iztok 3, apartados 33 y 64)».

Por ello, consideramos que el señalamiento de un término para la solicitud en la Directiva de la Unión Europea debe interpretarse en este sentido: la de permitir la devolución en un plazo razonable, pero de ningún modo impedir la devolución fuera de dicho plazo, siempre que para supuestos comparables internos se habilite el ejercicio de derechos similares.

5. LA ADMISIBILIDAD DE LOS PLAZOS PRECLUSIVOS RAZONABLES COMO LÍMITE A LA OBLIGACIÓN DE RESTITUCIÓN

Desde las Sentencias del TJCE de 16 de diciembre de 1976, Rewe-Zentralfinanz eG y Rewe-Zentral AG c. Landwirtschaftskammer für das Saarland, asunto 33/76[16] y de 16 de diciembre de 1976, Comet Bv c. Prodztschap voor Siergewassen, asunto 45/76[17], el Tribunal de Luxemburgo

[16] En su fundamento jurídico quinto se lee: «... a falta de tales medidas de armonización, los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario deben ejercitarse ante los órganos jurisdiccionales nacionales según las modalidades establecidas por la norma nacional; que solo podría ser de otro modo si estas modalidades y plazos hicieran imposible en la práctica el ejercicio de derechos que los órganos jurisdiccionales nacionales deben salvaguardar; que no es este el caso cuando se han fijado plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir; que, en efecto, la fijación de tales plazos, en lo que respecta a los recursos de carácter tributario, constituye la aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectada».

[17] En sus fundamentos jurídicos 15 a 18 se lee (no existe traducción oficial al español en el Repertorio, por lo que tomamos su versión inglesa): «15. In default of such harmonization measures, the rights conferred by Community law must be exercised before the national courts in accordance with the rules of procedure laid down by national law.

incorpora una regla de razonabilidad, a modo de *rule of reason*, de tipo procedimental, como justificación que excepciona la aplicación del principio general de restitución de los tributos incompatibles con el ordenamiento de la Unión Europea. Dicha excepción engloba tanto el respeto por el principio de seguridad jurídica, alegando la existencia de plazos preclusivos internos razonables, la firmeza o la cosa juzgada, como el enriquecimiento injusto del que pretende la restitución o razones de buen procedimiento. Dichas excepciones se aceptan como válidas «siempre que no frustren la efectividad sustantiva del ordenamiento de la Unión Europea». En el bien entendido que, a priori, se sustentan en la doctrina del *acto confirmado* (la irrevocabilidad del acto que provoca el ingreso cuya restitución se pretende) con algunas excepciones; pero no en la doctrina del *acto consentido*, sin que a priori resulte relevante la falta o no de diligencia del sujeto afectado.

Conforme a dicha excepción, los plazos preclusivos fijados por el ordenamiento interno no vulneran el principio de efectividad si no resultan menos favorables que los previstos para situaciones comparables internas; se aplican de forma clara, no discrecional, y de manera firme; y proporcionan *una oportunidad real* de someter a enjuiciamiento la efectividad de los derechos otorgados por el ordenamiento de la Unión Europea. El examen de la razonabilidad, conforme a dichos criterios genéricos enunciados por el Tribunal es, sin embargo, casuístico, atendiendo a las circunstancias concretas del caso [Sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef Nv c. Belgische Staat, asunto C-89/10, y Frans Bosschaert c. Belgische Staat, Vleesgroothandel Georges Goosens en Zonen Nv y Slachthuizen Goossens Nv, asunto C-96/10 (NFJ044595)].

La fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir satisface, en principio, la exigencia de efectividad en la medida en que constituye la aplicación del principio fundamental de seguridad jurídica [véanse las Sentencias de 10 de julio de 1997, Palmisani, C-261/95 (NSJ001273), apartado 28; Preston y otros, antes citada, apartado 33; de 24 de septiembre de 2002, Grundig Italiana, C-255/00, Rec. p. I-8003, apartado 34, y Kempter, antes citada, apartado 58]. En efecto, plazos de este tipo no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véanse las Sentencias Grundig Italiana, apartado 34; Kempter, apartado 58, y Pontin, apartado 48). Con esta salvedad, los Estados miembros son libres para establecer plazos más o menos largos [véase la Sentencia de 17 de junio de 2004, Recheio-Cash & Carry, C-30/02 (NFJ017698), apartado 20]. Asimismo, por lo que respecta a los plazos de caducidad, el Tribunal de Justicia ha declarado que corresponde a los Estados miembros determinar, en lo que respecta a las normativas nacionales comprendidas en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario, plazos en función de la importancia para los interesados de las decisiones que han de adoptarse, la complejidad de los procedimientos y de la legislación que debe aplicarse, el número de personas a las que pueden afectar y los demás intereses públicos o privados que deban tenerse en cuenta (véase la Sentencia Pontin, apartado 48).

16. The position would be different only if those rules and time-limits made it impossible in practice to exercise rights which the national courts have a duty to protect.

17. This does not apply to the fixing of a reasonable period of limitation within which an action must be brought is

18. The fixing, as regards fiscal proceedings, of such a period is in fact an application of a fundamental principle of legal certainty which protects both authority concerned and the party from whom payment is claimed.»

Para dicha verificación casuística resulta relevante tanto la duración genérica del plazo o la naturaleza del mismo, como el modo de cómputo de dichos plazos.

En relación con el primero, el Tribunal de Justicia ha considerado razonables plazos de reclamación de un mes[18], de 60 días[19], de 90 días[20], o superiores como 3 años[21] o 5 años[22], sin importar a estos efectos sobremanera si el plazo se configuraba como de caducidad de la acción o de prescripción del derecho.

Mayor relevancia puede tener para la valoración del cumplimiento de las exigencias de efectividad y equivalencia la forma del cómputo de dichos plazos preclusivos. Así, el Tribunal no considera que los plazos sean razonables si se valoran discrecionalmente, con una simple mención a que se presenten sin demora[23]. También considera que los plazos preclusivos pueden no resultar razonables si su cómputo se efectúa de la fecha de finalización, lo que impide conocer y prevenir y actuar de forma suficiente los derechos que pretenden ejercerse[24]. En cambio, el Tri-

---

18 Sentencia Arcor, i-21, asunto C-392/04. Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 19 de septiembre de 2006, i-21 Germany GmbH (C-392/04) y Arcor AG & Co. KG (C-422/04) c. Bundesrepublik Deutschland.

19 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 27 de febrero de 2003. Santex SpA contra Unità Socio Sanitaria Locale n. 42 di Pavia, en el que participa Sca Mölnlycke SpA, Artsana SpA y Fater SpA, asunto C-327/00.

20 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 17 de junio de 2004. Recheio - Cash & Carry SA contra Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas, en el que participa Ministério Público, asunto C-30/02 (NFJ017698).

21 Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de abril de 2010, Barth, asunto C-542/08, párrafo 29.

22 Sentencia de 8 de septiembre de 2011, Q-Beef Nv c. Belgische Staat, asunto C-89/10, y Frans Bosschaert c Belgische Staat, Vleesgroothandel Georges Goosens en Zonen Nv y Slachthuizen Goossens Nv, asunto C-96/10 (NFJ044595), párrafo 37.

23 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 28 de enero de 2010. Uniplex (UK) Ltd. contra NHS Business Services Authority, asunto C-406/08, punto 41. Un precepto nacional, como el artículo 47, apartado 7, letra b), del Reglamento de 2006, de acuerdo con el cual solo se podrá interponer un recurso cuando «se presente sin demora y, en cualquier caso, en el plazo de tres meses», conlleva una incertidumbre. En efecto, no cabe descartar que tal precepto faculte a los tribunales nacionales para inadmitir un recurso por caducidad de la acción, aun antes de expirar el plazo de tres meses, si consideran que el recurso no se ha interpuesto «sin demora» en el sentido de este precepto. Como sostiene la Abogado General en el punto 69 de sus conclusiones, y reafirma el Tribunal en el párrafo 42 de la sentencia «no puede preverse el tiempo disponible de un plazo de caducidad cuya duración se deja a la libre discreción del tribunal competente. Por ello, un precepto nacional que establece tal plazo no garantiza la adaptación efectiva del Derecho interno a lo dispuesto en la Directiva 89/665».

24 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 18 de octubre de 2012. Pelati d.o.o. contra Republika Slovenija, asunto C-603/10 (NFJ048746). De acuerdo con la normativa nacional (punto 34 de la sentencia), por lo que respecta al punto de partida del plazo de 30 días previsto en el artículo 363, apartado 2, del ZDavP1, de la resolución de remisión se desprende que **dicho plazo se calcula hacia atrás a partir del día en que se realiza la operación de reestructuración**, teniendo en cuenta que la fecha en la que esta se considera efectuada es la de la inscripción de la operación en el registro de sociedades mercantiles por parte de la autoridad competente. Por consiguiente, en tal situación, el periodo durante el que transcurre el plazo de 30 días no depende del sujeto pasivo, dado que este último no tiene la posibilidad de conocer con exactitud ni el punto de partida de ese plazo ni su término, es decir, el día de la inscripción de la operación de reestructuración prevista en el registro de sociedades mercantiles. Pues bien, concluye el Tribunal, «debe

bunal sí considera razonables los plazos que se computan a partir del momento en que existe conocimiento de la vulneración alegada[25].

6. FIRMEZA, EFECTIVIDAD DEL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA Y REVISIÓN EXTRAORDINARIA

Las exigencias del principio de efectividad del ordenamiento de la Unión Europea comportan en ocasiones la posibilidad de someter a un proceso de revisión extraordinaria actos de liquidación tributaria incompatibles con el ordenamiento comunitario a pesar de que hayan devenido firmes. Dichas exigencias han sido formuladas, una vez más, a golpe de sentencia, por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, fundamentalmente en las Sentencias *Kühne*, asunto C-453/00[26], *i-21 Arcor*, asunto C-392/04[27] y *Kempter*, asunto C-2/06[28].

La Sentencia *Kühne* aborda la cuestión de los efectos de una sentencia prejudicial dictada por el Tribunal de Justicia con posterioridad a una resolución administrativa que ha adquirido firmeza, y la posibilidad de revisión de la misma atendiendo a la primacía del derecho comunitario. Previamente Kühne había recurrido la resolución administrativa que determinaba la exacción contraria al ordenamiento comunitario sobre la base de los argumentos, denegados, sobre los que se pronuncia a posteriori el Tribunal, decretando su corrección y validez –basada en la clasificación aduanera de determinadas piezas cárnicas–.

El Tribunal, tras recordar la relevancia del principio de seguridad jurídica como principio general del Derecho comunitario y su proyección sobre las resoluciones administrativas firmes, como consecuencia del transcurso de los plazos razonables para el recurso o el agotamiento de

---

recordarse que los objetivos perseguidos por la Directiva 90/434 deben realizarse en Derecho nacional con respeto a las exigencias de seguridad jurídica. Con este fin, los Estados miembros tienen la obligación de establecer un *régimen de plazos suficientemente preciso, claro y previsible para permitir que los particulares conozcan sus derechos y obligaciones* [véase, por analogía, la Sentencia de 28 de enero de 2010, Uniplex (UK), C-406/08, Rec. p. I-817, apartado 39 y la jurisprudencia citada]. Corresponde al juez nacional comprobar si se respetan esas exigencias».

25 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 8 de julio de 2010. Susanne Bulicke contra Deutsche Büro Service GmbH, punto 41: se desprende tanto de la resolución de remisión como de las observaciones del Gobierno alemán que el momento de inicio del plazo previsto en el artículo 15, apartado 4, de la AGG no es necesariamente, según una interpretación teleológica de dicha disposición, la recepción del rechazo de la candidatura, sino el momento en que el trabajador ha tenido conocimiento de la discriminación alegada. En tales condiciones, dicha disposición no puede hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

26 Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz Nv c. Produktschap voor Pluimvee en Eieren, asunto C-453/00 (NFJ036348).

27 Cit. nota 7.

28 Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 12 de febrero de 2008, Willi Kempter KG c. Hauptzollamt Hamburg-Jonas, asunto C-2/06.

las vía del recurso (párrafo 24), considera la posibilidad de revisar la resolución administrativa firme. Para ello se adapta a las exigencias de revisión extraordinaria previstas en derecho holandés, fijando los siguientes requisitos (párrafo 28):

- Que la facultad de revisión de actos firmes esté prevista en el derecho nacional (principio de autonomía procedimental).
- Que la resolución haya adquirido firmeza tras haberse emitido sentencia en última instancia (firmeza como consecuencia de la cosa juzgada).
- Que la sentencia en última instancia esté basada en una interpretación del Derecho de la Unión Europea errónea según la jurisprudencia del TJUE y que no se hubiera sometido una cuestión prejudicial.
- Que el interesado solicite la revisión *inmediatamente después* de haber tenido conocimiento de dicha jurisprudencia.

Como señalamos, la formulación de dichos criterios se inferían del análisis de la norma holandesa que permitía la revisión extraordinaria sometiéndola a dichos condicionantes.

Posteriormente, el TJCE matizó la doctrina de la revisión extraordinaria de los actos tributarios firmes incompatibles con el ordenamiento comunitario en la Sentencia i-21 Arcor. Conforme a la misma, el derecho comunitario no exige la reconsideración de un acto administrativo firme si han expirado los correspondientes plazos de recursos o se han agotado los mismos, como principio de carácter general. Sin embargo, la revisión extraordinaria de actos firmes es posible si se encuentra prevista en derecho nacional (autonomía procedimental), aplicando en dichos casos las exigencias del principio de equivalencia. Corresponde en dicho caso al juez nacional apreciar si una normativa nacional claramente incompatible con el derecho comunitario constituye una *ilegalidad manifiesta* con arreglo al Derecho nacional de que se trate. En cuyo caso, debe deducir las consecuencias jurídicas pertinentes como consecuencia de la revocación del acto.

La doctrina de la revisión extraordinaria de los actos firmes evolucionó en Kempter. De acuerdo con dicha formulación, el Tribunal de Justicia asume que no es necesario haber alegado previamente el derecho comunitario para acceder a la revisión extraordinaria si existe la posibilidad de que el órgano administrativo o judicial que resuelve el litigio pueda haberlo considerado de oficio o haberlo examinado por sí mismo. Y ello porque el examen de oficio de las normas aplicables también debe englobar a las normas comunitarias de carácter imperativo.

Asimismo, matiza y aclara la exigencia formulada en Kühne de que la reclamación se haya presentado *inmediatamente después*. El Tribunal considera que el derecho comunitario no establece ningún plazo preclusivo per se para la presentación de la solicitud de revisión extraordinaria (punto 56). Por el contrario, los obligados tributarios deben ajustar sus pretensiones de revisión extraordinaria a lo previsto en el ordenamiento interno de los Estados miembros, en virtud de las exigencias del principio de autonomía procedimental, por lo que la razonabilidad del

plazo de presentación –inmediatamente después–, y la fijación del dies a quo, deberá concretarse por referencia al ordenamiento interno con las matizaciones que deriven de los principios de efectividad y equivalencia.

La Sentencia Fallimento Olimpiclub[29] tenía como misión verificar si es compatible con el principio de efectividad la interpretación del principio de fuerza de cosa juzgada que menciona el órgano jurisdiccional remitente y según la cual, en los litigios en materia fiscal, la cosa juzgada en un determinado asunto, cuando se refiere a un punto fundamental común a otros asuntos, tiene, en dicho punto, fuerza vinculante, aunque las apreciaciones realizadas en esa ocasión se refieran a un ejercicio fiscal diferente. Y el Tribunal concluyó que la seguridad jurídica derivada de la consideración como cosa juzgada de determinadas situaciones previas debe ceder cuando afecta a la aplicación del derecho comunitario obstaculizando que el órgano jurisdiccional nacional que conoce de dicho litigio tome en consideración las normas comunitarias en materia de prácticas abusivas vinculadas al IVA.

En la Sentencia Byankov[30], el Tribunal confirma que el acceso a la vía extraordinaria de revisión de actos administrativos por vulneración del ordenamiento comunitario debe realizarse no en virtud de unas exigencias comunitarias propias, que derivarían a juicio de algún sector doctrinal de su formulación por el Tribunal en Kühne, sino atendiendo a los presupuestos derivados del principio de autonomía procedimental tal y como viene matizado por los principios de equivalencia y efectividad[31]. Y ello a pesar de que el Abogado General y el Tribunal se desdigan de la jurisprudencia Kühne alegando que en este caso se trataba de un asunto de cosa juzgada y en el caso Byankov únicamente existía firmeza en sede administrativa (punto 51)[32].

---

29 Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de septiembre de 2009 Amministrazione dell' Economia e delle Finanze y Agenzia delle Entrate c. Fallimento Olimpiclub Srl, asunto C-2/08.

30 Sentencia de 4 de octubre de 2012, Byankov, asunto C-249/11 (NSJ045169), punto 52. Se enjuiciaba en este caso la adecuación al ordenamiento comunitario de una norma búlgara que permitía imponer a un individuo la prohibición de abandonar el territorio búlgaro como consecuencia de la existencia de deudas pendientes que superen un umbral legal y que no estuvieran cubiertas por una garantía. Y la posibilidad de revisar un acto administrativo que aplica dicha norma, que es firme sin haberse producido reclamación judicial, por vulnerar la libre circulación de trabajadores y ciudadanos en la Unión Europea.

31 Así se desprende de la conclusión del Tribunal formulada en el apartado 82 de la Sentencia: «... el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual el procedimiento administrativo que culminó con la adopción de una prohibición de abandonar el territorio, como la analizada en el litigio principal, que ha adquirido firmeza y contra la que no se ha interpuesto un recurso judicial, solo puede reabrirse, en el caso de que esta prohibición sea manifiestamente contraria al Derecho de la Unión, en las condiciones enunciadas taxativamente en el artículo 99 del APK, y a pesar de que tal prohibición continúe produciendo efectos jurídicos respecto de su destinatario».

32 «... en el presente asunto no es preciso pronunciarse sobre los argumentos expuestos al respecto en la resolución de remisión, ya que basta recordar que, puesto que la resolución de 2007 adquirió firmeza sin haber sido objeto de un control jurisdiccional, la Sentencia Kühne & Heitz, antes citada, no resulta directamente pertinente para determinar si, en una situación como la analizada en el litigio principal, un órgano administrativo debe reabrir el procedimiento administrativo con el fin de revocar un acto administrativo como la resolución de 2007 (véase, por analogía, la Sentencia de 19 de septiembre de 2006, i21 Germany y Arcor, C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-8559, apartados 53 y 54).

De la jurisprudencia citada cabe concluir que en el ordenamiento español, como consecuencia de la aparición de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ponga de manifiesto la incompatibilidad de un tributo previamente exigido con las exigencias del ordenamiento comunitario, es posible aplicar las vías extraordinarias de revisión administrativa previstas en la LGT. Así sucede con la aplicación de la revocación administrativa del artículo 219 de la LGT. A pesar de las reticencias de la Administración tributaria española, la aparición de una sentencia del TJUE posterior que aclara la interpretación e implicaciones de un precepto comunitario constituye una «circunstancia sobrevenida» que afecta a una situación jurídica particular y que puede poner de manifiesto la improcedencia del acto dictado. El mismo régimen debería aplicarse en aquellos supuestos en los que la actuación administrativa denegando la aplicación de las exigencias derivadas del ordenamiento de la Unión Europea hubiera generado indefensión a los interesados. De forma evidente, la aclaración interpretativa propiciada por el TJUE debería poner de manifiesto la infracción manifiesta del ordenamiento por parte del acto administrativo tributario, con independencia de su firmeza.

La aparición de los nuevos elementos interpretativos derivados de sentencias posteriores debería posibilitar, asimismo, la actuación del recurso extraordinario de revisión del artículo 244.1 de la LGT. La firmeza del acto administrativo o de la resolución administrativa que pone fin a la vía económico-administrativa no debe constituir un impedimento para impedir la admisión del recurso si consideramos que la sentencia del TJCE puede caracterizarse como «documento de valor esencial para la decisión del asunto que fuera posterior al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos» cuando es, precisamente, dicha sentencia posterior del TJCE la que puede poner en evidencia el error cometido.

7. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS POR INCUMPLIMIENTO DEL ORDENAMIENTO COMUNITARIO

El reconocimiento de la exigibilidad de la responsabilidad patrimonial constituye un complemento necesario arbitrado por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo para garantizar la efectividad del ordenamiento de la Unión Europea. Conforme a dicha jurisprudencia, iniciada con la Sentencia *Francovich*, se exige para el reconocimiento de la responsabilidad la verificación de los siguientes elementos:

- La existencia de una norma violada del ordenamiento de la Unión Europea que tiene por objeto conferir derechos a los particulares.
- Que la violación esté suficientemente caracterizada.
- Que exista relación de causalidad directa entre el incumplimiento y el daño sufrido.

La relación entre las acciones de restitución y responsabilidad.

La verificación de las condiciones enunciadas corresponde al juez nacional como juez de lo comunitario, no se encuentra subordinada a la existencia de una sentencia del Tribunal de Luxem-

burgo con carácter prejudicial y resulta exigible con independencia del órgano estatal que genere el incumplimiento, sea este el órgano legislativo o incluso el órgano judicial.

La consideración de violación suficientemente caracterizada comporta, normalmente, un margen de apreciación considerablemente reducido o inexistente. Así, existe violación suficientemente caracterizada cuando la infracción perdura a pesar de que el TJUE dicta sentencia que declara la existencia del incumplimiento, cuando existe una sentencia prejudicial específica o una jurisprudencia reiterada. También existe violación suficientemente caracterizada cuando un juez nacional da a una norma comunitaria de derecho material o procedimental un alcance manifiestamente erróneo o en aquellos supuestos en los que la interpretación del derecho nacional desemboca en una violación del derecho comunitario aplicable.

Para apreciar la existencia de dicha violación manifiesta y grave debe atenderse al grado de claridad y precisión de la norma vulnerada, a la amplitud del margen de apreciación que la norma infringida deja a las autoridades nacionales o comunitarias, al carácter intencional o involuntario de la infracción cometida o al perjuicio causado; al carácter excusable o inexcusable de un eventual error de Derecho, o a cualquier otra circunstancia que permita considerar que las actitudes de las instituciones comunitarias contribuyan a la omisión, adopción o mantenimiento de medidas incompatibles.

La exigencia de responsabilidad patrimonial constituye, de este modo, un mecanismo de cierre del sistema para garantizar la efectividad del ordenamiento comunitario en aquellos supuestos en los que no resulte posible la restitución de la legalidad comunitaria y, por tanto, aparece a priori como un mecanismo de naturaleza subsidiaria, sin que pueda considerarse como una situación de *forum shopping* que habilite al obligado tributario a elegir u optar por la vía que resulte más beneficiosa para sus intereses. Sin embargo, el Tribunal establece la obligación de los Estados miembros de establecer vías procesales y procedimentales que permitan, de forma efectiva, verificar la reparación del daño. Como indica el TJCE «sin perjuicio del derecho a indemnización que está basado directamente en el Derecho comunitario, desde el momento en que se reúnen los tres requisitos mencionados, incumbe al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose que las condiciones establecidas por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que las referentes a reclamaciones semejantes de naturaleza interna y no pueden articularse de manera que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización». Con todo, debe distinguirse la obligación de reparación del daño conforme al principio de responsabilidad patrimonial reconocido por el ordenamiento comunitario de la aplicación del principio de equivalencia en la verificación de la correcta aplicación de los cauces procedimentales internos y su interpretación judicial interna, sobre el que pivota la Sentencia *Transportes Urbanos*, dictada en materia de responsabilidad patrimonial contra España por no extender la doctrina jurisprudencial del reconocimiento de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en caso de normas tributarias declaradas inconstitucionales al ámbito de la incompatibilidad de la exacción tributaria con el ordenamiento comunitario. En otros términos, la doctrina comunitaria de la responsabilidad patrimonial no impide la aplicación de una normativa interna más favorable, de conformidad con las exigencias del principio de equivalencia.

El Tribunal de Justicia de Luxemburgo ha tenido ocasión de indicar la relación existente entre las acciones de restitución y de responsabilidad como mecanismo de reparación y restitución de la exigencia de un tributo incompatible con el ordenamiento comunitario, reconociendo el carácter prioritario de la acción de restitución[33]. En primer lugar, ambas acciones no pueden quedar condicionadas por la reacción previa del obligado tributario que, tras la Sentencia *Van Gend en Loos*, de la que se cumple el 50.º aniversario, tiene derecho a la alegación directa de las normas comunitarias con efecto directo con independencia de los mecanismos de transposición al ordenamiento interno, pero al que no cabe exigir una especie de deber de vigilancia de la correcta transposición. Indica el Tribunal de Luxemburgo [Sentencias Metallgesellschaft, C-397/98 (NFJ010201), puntos 105-106; Thin Cap Group, asunto C-524/04 (NFJ024996), punto 125; CFC, C-201/05 (NFJ038723), punto 129], que el ejercicio de los derechos que las disposiciones del derecho comunitario directamente aplicables confieren a los particulares *sería imposible o excesivamente difícil* –y por tanto, contrario al principio de efectividad, añadimos nosotros– «si sus acciones de restitución o de indemnización basadas en la violación del derecho comunitario se desestimaran o redujeran simplemente porque los particulares no habían solicitado disfrutar de la ventaja fiscal que la ley nacional les denegaba, para oponerse a la negativa de la Administración tributaria mediante la utilización de los cauces jurídicos establecidos al efecto, invocando la primacía y el efecto directo del derecho comunitario». Como indica el Abogado General Poiares Maduro en sus conclusiones al caso Transportes Urbanos, la diligencia razonable no puede llegar a configurarse como una obligación del ciudadano de cuestionar las normas internas para obtener el resarcimiento del perjuicio.

33 *Vid*., Sentencia del Tribunal de Justicia (Gran Sala) de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation vs. Commissioners of Inland Revenue, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, asunto C-35/11 (NFJ049182), FII2, punto 87. No obstante, el Tribunal Supremo del Reino Unido ha planteado, de nuevo, una cuestión prejudicial relativa al mismo asunto, Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation vs. Commissioners of Inland Revenue, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, asunto, C-362/12, presentada el 30 de julio de 2012 (FII3), en la que se pregunta si, ante una opción por reclamar la devolución de impuestos recaudados de forma incompatible, existen dos acciones alternativas, y una de ellas goza de un plazo de prescripción más prolongado, es compatible con los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, que dicho Estado miembro promulgue disposiciones legislativas que reduzcan dicho plazo de prescripción más prolongado, sin previo aviso y con carácter retroactivo hasta la fecha de publicación de la correspondiente propuesta legislativa.

LAS DISTORSIONES DEL IVA MOTIVADAS POR LA NORMATIVA CONCURSAL: MEDIDAS CORRECTORAS INTRODUCIDAS POR LA LEY 7/2012

Fernando Martín Martín

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales
Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

La independencia que se produce entre el ingreso de las cuotas de IVA devengadas y la devolución de cuotas deducibles y que se manifiesta entre distintos sujetos pasivos, o en distintos periodos de un mismo sujeto pasivo, conlleva el riesgo de tener que devolver cuotas que no han sido ingresadas, y constituye la base de la mayoría de los comportamientos fraudulentos en el IVA.

Estos comportamientos se ven favorecidos por la situación de concurso del sujeto pasivo por dos motivos:

a) El concurso limita el pago, en todo o en parte, del IVA repercutido por el concursado que va a ser deducido por el destinatario de la operación.
b) La prohibición de la compensación de oficio que establece la Ley Concursal consagra la independencia de cuotas de distinto signo en un mismo sujeto pasivo, atentando contra la naturaleza compensatoria del impuesto y amparando devoluciones que se desvinculan del no ingreso de cuotas correlacionadas.

La Ley 7/2012 ha tratado de resolver ambos problemas mediante un sistema casuístico de inversión del sujeto pasivo que llega tarde, así como de rectificación de autoliquidaciones complejo que no resuelve el problema de fondo: la prohibición de compensación de la Ley Concursal.

Palabras claves: IVA, concurso, facturas rectificativas, acciones de reintegración e inversión del sujeto pasivo.

Fecha de entrada: 21-01-2013 / Fecha de aceptación: 14-02-2013 / Fecha de revisión: 21-02-2013

DISTORTIONS IN VAT DUE TO INSOLVENCY REGULATIONS: CORRECTIVE MEASURES INTRODUCED/PROVIDED BY LAW 7/2012

Fernando Martín Martín

Abstract

The disconnection between the payment of due VAT and the refund of deductible VAT is evidenced by different taxable persons or by different tax periods of the same taxable person; this situation implies the risk of having to refund non-collected VAT, and is the basis of most of VAT fraud behaviors.

Two reasons lead the judicial insolvency of the taxable person to increase these behaviors:

a) Judicial Insolvency legally restricts, at least in part, the possibility of payment of the VAT charged by the insolvent person over the acquirer, even when the acquirer is going deduct it.

b) Automatic credit compensation is forbidden in current Insolvency Regulation and this results in a definitive disconnection between positive and negative VAT shares within a taxable person, erasing the compensating essence of VAT and making it possible to refund VAT credits that are definitively disconnected of their correlative due tax actually unpaid.

Law 7/2012 is trying to solve both problems through a case reverse charge mechanism, at a very late date, and through a complex system to rectify previous declarations. These measures don´t solve the actual problem: the prohibition to compensate credits established by the Insolvency Regulations.

Keywords: VAT, insolvency, amendment invoices, recovery action and reverse charge mechanism.

Sumario

1. Introducción
2. Un marco de referencia: la dinámica del IVA
3. Distorsiones en el correcto funcionamiento del IVA derivadas de la normativa concursal
4. Modificaciones del IVA introducidas por Ley 7/2012: adecuación del impuesto a las distorsiones motivadas por la normativa concursal
   4.1. Inversión del sujeto pasivo en caso de transmisión de inmuebles
   4.2. El efecto impositivo de las acciones de reintegración
   4.3. Limitaciones al derecho de deducción y compensación
   4.4. Tratamiento fiscal de las facturas rectificativas
5. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un impuesto de gran perfección técnica, pero con una amplia casuística que lo hace especialmente complejo. Precisamente por ello, al analizar cuestiones concretas del impuesto, como es en nuestro caso el ámbito concursal, no hay que perder nunca de vista la finalidad del IVA, y los principios que informan su configuración, en definitiva su esencia, pues de otro modo, al estar el estudio fuera de contexto, se perdería la perspectiva.

Por ello, vamos a comenzar este trabajo con una esquemática aproximación al impuesto, lo que nos va a servir en todo momento, a lo largo de la exposición, como punto de referencia para comprender mejor el propósito de las reformas operadas por la Ley 7/2012, para analizar el alcance de las mismas, su grado de acierto, así como sus carencias y soluciones alternativas.

2. UN MARCO DE REFERENCIA: LA DINÁMICA DEL IVA

El IVA es un impuesto indirecto, que grava el consumo o capacidad de gasto, que recae sobre el consumidor final a través del mecanismo de la repercusión, pero que se recauda a través de los operadores económicos integrantes de la cadena de producción-distribución: es en definitiva un impuesto plurifásico.

A diferencia de los impuestos plurifásicos en cascada, el IVA recauda, a través de cada operador económico, la parte de impuesto correspondiente al valor añadido por el mismo, de tal suerte que al consumidor final se le repercute y paga el impuesto sobre el total valor de la mercancía o servicio adquirido.

Esta configuración es matemáticamente posible a través del mecanismo de repercusión del impuesto correspondiente al total valor del bien transmitido o servicio prestado y de deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios necesarios. Esta suerte de «compensación» de cuotas devengadas y soportadas (que no olvidemos es un simple recurso matemático para determinar el gravamen que se pretende recaudar en cada fase[1]) se verifica por periodos temporales de liquidación determinando, en su caso, una única deuda al final de cada uno.

[1] No han faltado intentos interesados de considerar como créditos y deudas tributarias independientes (que no lo son) los componentes de cálculo de la cuota (IVA soportados y devengados durante el periodo de autoliquidación) pretendiendo ver en la forma de cálculo de la cuota tributaria una compensación contraria a la Ley Concursal.

Bien podría el legislador, de forma alternativa, haber articulado la cuantificación de la deuda tributaria de una manera directa, es decir, calculando el valor que el empresario ha añadido respecto de los productos vendidos (ej. a través de un sistema de contabilidad de costes) y aplicando el tipo impositivo sobre la base de este valor añadido. Esta fórmula, seguramente más compleja, sin embargo, refleja con más fidelidad la configuración del gravamen y su forma de recaudación.

Si bien la ley es relativamente rígida en cuanto al devengo y repercusión del impuesto, resulta más flexible en cuanto al momento de deducibilidad de las cuotas soportadas. El hecho de no exigir una correlación temporal entre IVA repercutido y soportado deducible, determina que se produzcan importantes desviaciones en las cuotas periódicas, que se pueden traducir en elevadas devoluciones.

Si siguiéramos un criterio de correlación de ingresos y gastos, lo razonable y habitual sería que siempre se generara algo de valor (y solo excepcionalmente pérdida de valor), y las cuotas resultarían regular y moderadamente a ingresar. Sin embargo, al desvincular el IVA soportado del repercutido, puede ocurrir que se anticipe en el tiempo la deducibilidad del IVA soportado respecto de las entregas o prestaciones posteriores[2] y determine una devolución inicial de IVA que será compensada al Fisco, a futuro, con mayores ingresos tributarios, derivados de unas cuotas repercutidas que ya no se minoran por ausencia de IVA deducible (al haberse deducido ya anticipadamente).

La alternativa inversa, posponer la deducibilidad del IVA, implicaría ab initio unas cuotas tributarias a ingresar elevadas, que se verían compensadas a futuro por la devolución tributaria correspondiente al ejercicio del derecho a deducir las correlativas cuotas inicialmente soportadas.

En resumen, es al final de la vida de la empresa cuando podemos decir que se cierra el ciclo de tributación de todo el valor añadido a lo largo de su existencia, y a este cierre podríamos llegar de una forma regular y moderada, bien vía correlación IVA devengado y deducible, bien por la determinación directa de la base imponible (valor añadido en cada periodo), o podemos llegar de una manera indirecta, intuitiva e irregular que implica ora devoluciones, ora mayores ingresos.

Aunque el resultado final sería el mismo, sin embargo, el buen funcionamiento de la última alternativa, que es a la que en general se ajusta el sistema vigente, implica depositar amplias dosis de confianza en la buena fe del contribuyente.

Si en el sistema actual, y partiendo de una dispersión temporal de las cuotas positivas y negativas, se produce, respecto de un sujeto pasivo de IVA, una devolución de las cuotas soportadas y el subsiguiente no ingreso de las correlativas cuotas repercutidas, rompiendo el tracto del sistema liquidatorio del impuesto, ocurrirá que:

- El Fisco le ha devuelto al sujeto pasivo las cuotas ingresadas por su proveedor (y antecesores en la cadena de valor), y que corresponden al valor que se ha añadido

[2] Supuesto habitual derivado de la adquisición de bienes de inversión.

hasta ese momento respecto de los bienes y servicios que nuestro sujeto pasivo ha adquirido.

- Que a su cliente, el Fisco le va a compensar o a devolver de nuevo las cuotas repercutidas, no ingresadas, es decir, las que corresponden al valor añadido por el propio sujeto pasivo más los anteriores en la cadena de valor.

En definitiva, el sujeto pasivo (que ya había obtenido la devolución de las cuotas soportadas) se va a quedar ahora con la parte del impuesto (que pagará el consumidor final) que grava el valor añadido por él y por todos los anteriores en la cadena de valor (el IVA repercutido, cobrado y no ingresado a la Hacienda Pública) y cuya recaudación la Hacienda Pública pierde definitivamente; adicionalmente, la Hacienda Pública tiene que compensar, si no devolver *ex novo* tal importe al cliente del sujeto pasivo y solo lo recuperará, en el futuro, en la medida en que no se vuelva a romper el tracto del impuesto en alguna de las subsiguientes entregas o prestaciones.

A partir de esta situación, tantas veces se rompa el tracto (se vuelva a repercutir sin ingreso), la compensación o devolución que Hacienda haga al adquirente implicará una detracción neta con cargo a las Arcas Públicas por cuantía equivalente a la cuota nuevamente defraudada. No es figurado por tanto la consideración coloquial del IVA como una fuente de financiación empresarial (a veces incluso a fondo perdido).

EJEMPLO

Imaginemos un tipo de IVA del 20 %.

Un empresario B, que efectúa adquisiciones a A por importe de 500 euros, soporta y paga 100 euros en concepto de IVA, de los que obtiene su devolución en la autoliquidación periódica.

Esos 100 euros de IVA que suponemos previamente ingresados por su proveedor A representan la parte de impuesto sobre el valor añadido por este.

Es decir, Hacienda devuelve a B los 100 euros previamente cobrados a A, como si no hubiera percibido aún nada en concepto de impuesto.

Supongamos que B transforma el bien adquirido y lo vende a C en 550 euros (añade valor por 50 €), repercutiría e ingresaría 110 euros que es el impuesto correspondiente al valor añadido por A y B.

Imaginemos que C obtiene una devolución de los 110 euros soportados, transforma los bienes adquiridos y los vende a D en 650 euros, añadiendo un valor de 100 euros y repercutiendo un IVA de 130 euros que ingresa en el Tesoro.

Finalmente D, que obtiene una devolución de 130, vende a un consumidor final por 850 euros, añadiendo un valor de 200 euros e ingresando el IVA repercutido por importe de 170 euros.

.../...

.../...

Al final, el consumidor paga 170 euros, un impuesto del 20 % sobre el valor añadido al producto en las diferentes fases 850 euros = 500 + 50 + 100 + 200. Debido a la separación temporal entre repercusión y deducción, resulta que en lugar de recaudar de los empresarios de la cadena de valor 100, 10, 20 y 40 euros respectivamente, ingresa 100 euros, devuelve 100 euros, ingresa 110 euros, devuelve 110 euros, ingresa 130 euros, devuelve 130 euros y finamente ingresa los 170 euros.

Pero sucede que si B y C no ingresaran las cuotas repercutidas, ocurriría que Hacienda ingresa 100 euros, y los devuelve, no ingresa 110 euros, pero devuelve 110 euros, no ingresa 130 euros, pero devuelve 130 euros y finamente ingresa los 170 euros, es decir, ingresa un total de 270 euros y devuelve un total de 340 euros, lo que arroja un resultado neto negativo de 70 euros cuando el consumidor final ha soportado una carga de 170.

En definitiva, lo que ha ocurrido es que el consumidor soporta la carga tributaria del valor añadido, 170 euros; Hacienda ha ingresado el impuesto sobre el valor añadido por los sujetos pasivos «cumplidores», 100 euros de A y 40 euros de D. Sin embargo B, que no ingresa la parte del impuesto por su valor añadido 10 euros (soportados por el contribuyente), sin embargo se lleva, vía devolución, la parte del impuesto ingresado por A: 100 euros. Y C, no solo no ingresa la parte del impuesto por su valor añadido 20 euros (soportados por el contribuyente), sino que detrae directamente del Tesoro los 110 euros que le son devueltos (es decir, los 40 € que después ingresará D y otros 70 € procedentes de otros recursos públicos).

Hacienda no solo ha dejado de ingresar el impuesto pagado por el consumidor, 170 euros, sino que ha perdido otros 70 euros adicionales. Esta financiación a los defraudadores por importe de 240 euros se reparte del siguiente modo:

D se puede haber quedado hasta un importe de 130 euros en función de que haya pagado o no a C el IVA que este le repercute. Realmente se queda con aquella parte del importe de la repercusión soportada de C y no pagada y que le es devuelta por Hacienda.

C se puede haber quedado hasta 240 euros repartidos del siguiente modo: hasta 130 euros correspondientes a la parte cobrada del importe repercutido a D, y no ingresado y hasta 110 euros por el importe de la repercusión soportada de B y no pagada a este y que le es devuelta por Hacienda.

B se puede haber quedado hasta 110 euros correspondientes a la parte cobrada del importe repercutido a C, y no ingresada.

En la medida en que estas operaciones se verifican entre partes vinculadas, por ejemplo con un simple movimiento de inmuebles hipotecados con asunción por parte de la adquirente de deudas del transmitente por importe del valor del bien más IVA, y suponiendo que la transmitente no ingrese, el grupo, a través de la adquirente, puede conseguir *ex novo* una devolución de IVA sin necesidad de efectuar ningún ingreso en el Tesoro.

En definitiva, la desvinculación del derecho a la devolución de cuotas de IVA soportado respecto de la obligación de ingreso de las cuotas devengadas, unido a la dispersión en el tiempo de ambas, es caldo de cultivo para el fraude en el IVA. Las «truchas», el «fraude carrusel» o tramas, no son más que variantes más o menos sofisticadas de fraude que se apoyan en estas premisas y a las que, como veremos, tampoco son ajenas determinadas operaciones realizadas en el seno de los concursos.

De ello se deduce una reflexión más profunda: la bondad de un impuesto, no solo se ha de evaluar en atención a su potencia recaudatoria, perfección técnica, respeto de los principios de justicia tributaria y capacidad contributiva, sino también respecto de la forma en que resiste a los ataques fraudulentos.

En este punto, la debilidad del IVA es patente: no solo es fácil de eludir, sino que en ocasiones es una excusa para detraer irregularmente fondos públicos.

3. DISTORSIONES EN EL CORRECTO FUNCIONAMIENTO DEL IVA DERIVADAS DE LA NORMATIVA CONCURSAL

El artículo 55.1 de la Ley 22/2003 Concursal establece que: «Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor...».

Es decir, las deudas pendientes de pago por el IVA correspondiente a autoliquidaciones anteriores al auto declarativo del concurso, quedarán paralizadas y sometidas a las condiciones de pago establecidas en la Ley Concursal: en general un 50 % tendrán carácter ordinario y solo otro 50 % gozarán de privilegio general. Las posteriores al auto se clasifican como crédito contra la masa.

Ello implica que el pago de estas deudas se paraliza ab initio. En caso de aprobación de convenio, las quitas y esperas se aplicarán obligatoriamente a la parte del crédito concursal calificado como ordinario, y opcionalmente al privilegiado. En caso de liquidación, y sin perjuicio de los créditos con privilegio especial, se atenderá primeramente el pago de los créditos clasificados contra la masa, y posteriormente los de privilegio general, ordinarios y subordinados, sucesivamente, respetando la *par conditio creditorum*, dentro de cada tipo, y hasta donde la masa activa alcance.

En definitiva, la posibilidad de impago, legalmente contemplado respecto de las cuotas de IVA repercutido por el concursado, y que pueden ser posteriormente compensadas o devueltas al adquirente de tales bienes y servicios, consagra la posibilidad de ruptura del tracto del impuesto en los términos anteriormente expuestos. Se posibilita así que el concursado se quede con el impuesto que paga el consumidor final hasta el importe de las cuotas repercutidas y finalmente no ingresadas en el Tesoro.

Esta situación es, en última instancia, la consecuencia de tratar las deudas de IVA como deuda propia del concursado, y despojarla de carácter privilegiado, en lugar de atender a la rea-

lidad económica: es un impuesto que grava al consumidor final, que lo paga efectivamente este último y que se recauda a través de los empresarios que integran la cadena de valor, que son meros depositarios de un dinero ajeno y que debería separarse de la masa activa del concursado.

El artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal que regula la prohibición de compensación establece que:

> «Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 205, declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado, pero producirá sus efectos la compensación cuyos requisitos hubieran existido con anterioridad a la declaración, aunque la resolución judicial o acto administrativo que la declare se haya dictado con posterioridad a ella.
>
> En caso de controversia en cuanto a este extremo, esta se resolverá a través de los cauces del incidente concursal».

Este artículo trata de encapsular la deuda concursal haciendo del auto declarativo de concurso una especie de *fresh start* y evitar que la continuidad de la actividad económica o las eventuales operaciones de liquidación se vean condicionadas o contaminadas con deudas pasadas. En definitiva, se trata de evitar que los acreedores concursales adquieran bienes o servicios del concursado, y en lugar de pagarlos efectivamente, compensen el precio por pagar con los créditos concursales que se les adeuda. Este comportamiento implicaría *in fine* un **cobro anticipado y en especie** de sus créditos concursales, desordenado y sin respetar ni los privilegios concursales ni la *par conditio creditorum*.

Sin embargo, este artículo, aplicado literalmente, con abstracción de su finalidad, ataca al IVA directamente en su tendón de Aquiles: la desconexión formal entre las obligaciones de ingreso y el derecho a la devolución, y consagra la prohibición a posteriori de cualquier eventual posibilidad de conexión, una vez dictado el auto declarativo de concurso, impidiendo la compensación en sus términos, y privando a la recaudación tributaria de medios de reacción para que el tributo se aplique efectivamente de la forma en que ha sido diseñado: recaudar del sujeto pasivo la parte del impuesto que recae sobre el valor por él añadido (y que es el NETO de compensar todas las partidas positivas y negativas, a ingresar y a devolver, especialmente al término de la vida económica del sujeto pasivo, como ocurre en la mayoría de los concursos).

En resumen, el artículo 58 de la Ley 22/2003 obliga en muchos casos a devolver al concursado las cuotas de IVA soportado aun cuando no ha ingresado las correlativas cuotas repercutidas, sin que sea posible la compensación entre ambas[3].

Solamente se podrán compensar de oficio en el caso de que la devolución haya sido solicitada y acordada o reconocida (previa verificación por los órganos gestores o inspectores de la

[3] Hablamos de las cuotas a devolver del propio IVA, no de la compensación con otros créditos públicos.

Agencia Tributaria) antes del auto declarativo del concurso y la deuda se encuentre en periodo ejecutivo. La mera solicitud de devolución no determina la existencia del crédito en condiciones de ser compensable[4].

4. MODIFICACIONES DEL IVA INTRODUCIDAS POR LEY 7/2012: ADECUACIÓN DEL IMPUESTO A LAS DISTORSIONES MOTIVADAS POR LA NORMATIVA CONCURSAL

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, ha introducido una serie de modificaciones en la Ley 37/1992 de IVA esencialmente relacionadas con las situaciones de concurso.

Como señala la Ley 7/2012 en su exposición de motivos, se incorporan modificaciones en la ley del impuesto para evitar comportamientos fraudulentos, en especial en las operaciones de entregas de inmuebles e impedir que la situación de concurso altere la neutralidad del impuesto.

Se pueden destacar de la reforma cuatro bloques de actuación:

4.1. INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN CASO DE TRANSMISIÓN DE INMUEBLES

Uno de los supuestos típicos de ruptura del tracto de IVA se produce con ocasión de la liquidación de los bienes de las concursadas, pues la repercusión del IVA derivado de la transmisión de sus activos y el derecho a la deducción de este IVA por los adquirentes, no se ve acompañado en muchos casos de su ingreso como consecuencia de la aplicación legal de las normas concursales de pago de créditos (los créditos contra la masa se atienden por orden de vencimiento, salvo insuficiencia de masa activa, que se pagarán a prorrata distinguiendo entre algunas categorías[5]).

Esta situación ya se trató de paliar, respecto de la transmisión de bienes inmuebles, como consecuencia de un proceso concursal, introduciendo un nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo [art. 84.uno.2.º e) de la Ley 37/1992 de IVA] por medio de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley Concursal (con efecto a partir del 1 de enero de 2012), de forma que el adquirente de los inmuebles que pretende deducirse el IVA de la operación se ha de autorrepercutir

4 Véanse los artículos 71 y 73 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

5 Véanse los artículos 84 y 176 bis de la Ley 22/2003 Concursal.

previamente a sí mismo tal IVA (se vinculan devengo y deducción, evitando los efectos negativos e inclusive fraudulentos derivados de su disgregación, lo cual era especialmente sangrante cuando se acompañaba de una previa renuncia a la exención del IVA).

Respecto de los bienes distintos de los inmuebles, el empresario adquirente está facultado, opcionalmente, a facturar y liquidar la operación en nombre y por cuenta del concursado en los términos de la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992[6].

La Ley 7/2012 añade dos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo con ocasión de la entrega de inmuebles. Aunque no son específicos de situaciones concursales resultan asimilables, pues son operaciones en las que fácilmente se puede romper el tracto del impuesto si el transmitente se encuentra en situación de insolvencia o preconcurso y previsiblemente no va a ingresar el IVA repercutido[7]:

a) Cuando se renuncia a la exención de los número 20 y 22 del artículo 20.uno de la Ley 37/1992 (transmisión de inmuebles rústicos y segundas y ulteriores transmisiones de inmuebles urbanos). Es un supuesto preventivo: el insolvente que no tiene intenciones de pagar el IVA que repercuta (e incluso pretenda levantarlo), tiene un especial incentivo a renunciar a la exención del impuesto y a repercutirlo. La forma de cerrar esta oportunidad de defraudar, compatible con la renuncia a la exención, es la de establecer un supuesto de inversión del sujeto pasivo, vinculando de nuevo devengo y derecho a deducir en sede del adquirente.

b) La entregas de inmuebles en ejecución de las garantías constituidas sobre los mismos. Es un supuesto revelador de insolvencia del transmitente ejecutado y del riesgo de ruptura del tracto del IVA. Se abandona en este supuesto la opción contemplada en la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992 (el adquirente factura y liquida la operación en nombre y por cuenta del ejecutado) y se sustituye por un régimen obligatorio de inversión del sujeto pasivo vinculando de nuevo devengo y derecho a deducir en sede del adquirente.

Queda, por tanto, el régimen opcional de la disposición adicional sexta de la Ley 37/1992, para la ejecución de bienes distintos de los inmuebles.

Asimismo, y a los efectos de la inversión del sujeto pasivo, la Ley 7/2012 asimila la dación en pago a la ejecución de garantía sobre inmuebles, entendida aquella como la transmisión de un

---

6 La reforma de la Ley 38/2011 excluyó de esta opción a los inmuebles para reconducirlos a un sistema obligatorio de inversión del sujeto pasivo.

7 El supuesto de inversión del sujeto pasivo, por la transmisión de bienes inmuebles como consecuencia de un proceso concursal, vigente desde el 1 de enero de 2012, se podía eludir anticipando la transmisión de inmuebles, y efectuándola inmediatamente antes de que se dictara auto declarativo de concurso.

inmueble a cambio de la extinción total o parcial de la deuda garantizada, o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente.

Se trata de operaciones reveladoras de una posible insolvencia del sujeto pasivo, del riesgo de ruptura del tracto sucesivo del IVA, que con frecuencia se han verificado antes de la solicitud de concurso y que se tratan de frenar incluyéndolos en estos nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo[8].

Esta tendencia del legislador, al amparo del artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, con el fin de evitar comportamientos fraudulentos, consistente en ampliar sucesivamente los supuestos de inversión del sujeto pasivo, y de trasladar la tributación efectiva hacia las fases finales de la cadena de valor, convirtiendo al IVA gradualmente en un impuesto final sobre el consumo, nos debería hacer reflexionar acerca de la conveniencia de replantear el esquema actual de tributación europeo sobre el consumo[9].

4.2. EL EFECTO IMPOSITIVO DE LAS ACCIONES DE REINTEGRACIÓN

El artículo 71 de la Ley 22/2003 Concursal, que regula las acciones de reintegración, prevé que se puedan rescindir determinados actos que se consideren perjudiciales para la masa activa y que se hayan verificado en el plazo de dos años anteriores a la declaración de concurso, y ello sin necesidad de que haya existido intención fraudulenta.

A efectos de IVA, el planteamiento general de dejar sin efecto operaciones gravadas implica que la base imponible se modifique en la cuantía correspondiente (art. 80.dos LIVA). Según el artículo 89 de la LIVA, en este caso, los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas repercutidas, en el momento en que se produzcan tales circunstancias (se dicte resolución firme).

Cuando la rectificación implique una minoración de las inicialmente repercutidas, la regularización, en su caso, deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación.

---

8 Como puede observarse, se afronta el fraude de una manera casuística, quizá respecto de los casos más graves, y por ello entendemos que no se resuelve el problema de fondo, porque siempre aparecerán fórmulas no amparadas legalmente: nada impediría que se solicite un crédito puente para cancelar la deuda que garantiza el bien que se pretende transmitir, para inmediatamente cancelar esta deuda puente con el producto de la venta, dejando impagado el IVA repercutido; ¿acaso no es igualmente arriesgada la transmisión de un inmueble a cambio de la subrogación en una deuda no garantizada?; ¿no merecen similar tratamiento las entregas y prestaciones distintas de los inmuebles?; ¿y si los inmuebles transmitidos inmediatamente antes del concurso no estuvieran exentos de IVA?

9 En esta misma línea se ha incorporado también por la Ley 7/2012 otro nuevo supuesto de inversión del sujeto pasivo para las ejecuciones de obra y para las cesiones de personal como consecuencia de contratos entre promotor y contratista o entre contratista principal y otros subcontratistas [letra f) del art. 84.uno.2.º de la Ley 37/1992 de IVA].

Es decir, el IVA se configura a modo de cuenta corriente, en la que cada operación se anota al debe o al haber según su signo, sin que «las nuevas circunstancias acaecidas» supongan rectificación de anotaciones anteriores, sino nuevos apuntes en el momento en que se detectan a favor o en contra del contribuyente o de la Hacienda Pública, confiando en la buena fe mutua la liquidación de los saldos pendientes y sobre la base de posibilidad de compensación de oficio de créditos prevista en la Ley General Tributaria (las devoluciones posteriores pueden compensar deudas pendientes anteriores aunque al revés no siempre es posible).

Este mecanismo, sin embargo, se rompe si una entrega de bienes por la que se ha repercutido IVA y no se ha ingresado, por devenir el sujeto pasivo en posterior situación concursal, resulta rescindida como consecuencia de una acción de reintegración, pues ocurrirá que al rectificar el concursado el IVA repercutido, obtendrá un saldo de IVA a su favor que no se podrá compensar con la cuota repercutida y no ingresada derivada de la operación rescindida, y ello en virtud de la expresa prohibición del artículo 58 de la Ley Concursal, al ser el crédito a su favor posterior al auto declarativo de concurso. La neutralidad del impuesto ha resultado definitivamente comprometida.

Para solventar esta situación, de desconexión entre los créditos y débitos por IVA, derivada de su dispersión temporal (aunque como en este caso tengan su origen en una misma operación) y ante la imposibilidad de vincularlos vía compensación de oficio, es por lo que la Ley 7/2012 ha introducido un nuevo párrafo en el artículo 89.cinco de la LIVA: «En los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, el sujeto pasivo deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que fueron declaradas las cuotas devengadas».

Se trata de un remiendo para intentar vincular, en un mismo periodo, la cuota repercutida y la rectificación de esta, de suerte que si la repercutida no fue ingresada, resulte «compensada» con la rectificación al aplicarla en el mismo periodo y no se produzca una devolución por una cuota no ingresada. Se trata en definitiva de aprovechar la compensación intraperiodo derivada de la sistemática liquidatoria del impuesto sorteando la prohibición del artículo 58 de la Ley Concursal.

Aunque la idea es buena y trata de preservar la neutralidad del impuesto respecto de operaciones o actos rescindidos, sin embargo el procedimiento elegido por el legislador adolece de debilidades técnicas: el hecho imponible y las obligaciones tributarias no pueden depender de hechos posteriores al periodo impositivo en aras a la seguridad jurídica. ¿Cómo se articularía una rectificación derivada de una acción de reintegración que afecte a un periodo comprobado y cerrado mediante liquidación definitiva por actuaciones inspectoras? ¿Cómo se puede cerrar una inspección con carácter general si puede depender de hechos posteriores al periodo comprobado o incluso a la propia inspección? El margen de dos años anteriores a la declaración de concurso unido al tiempo que pueda transcurrir desde que se inicia una acción de reintegración hasta que se obtiene una sentencia firme en el sentido de la demanda, puede determinar que se rescindan operaciones realizadas con más de cuatro años de antelación, ¿cómo se presenta una rectificación complementaria de un ejercicio prescrito?

Como hemos visto, es por los problemas anteriores por lo que las rectificaciones en IVA derivadas de acontecimientos posteriores, con carácter general, se plantean en el ejercicio en que se determina la necesidad de rectificar o en otros posteriores, y solo los motivos de rectificación existentes desde origen (incorrecta determinación de cuotas repercutidas) se rectifican y comprueban en la autoliquidación del periodo correspondiente.

Mucho más sencillo hubiera sido excepcionar el artículo 58 de la Ley 22/2003, Concursal, en el sentido de permitir que en todo caso se puedan compensar las cuotas de IVA entre sí, cualquiera que sea el periodo en que se devenguen las cuotas a ingresar o se reconozcan los créditos a devolver, y ello simplemente atendiendo a la sistemática liquidatoria del impuesto, que para nada desvirtúa la idea del legislador concursal, ya que el IVA realmente debido por el concursado, es el resultado de compensar cuotas de distinto sentido a lo largo de la vida del sujeto pasivo, por más que se establezcan liquidaciones provisionales periódicas para determinar saldos provisionales de la cuenta por IVA.

En paralelo con la modificación que acabamos de ver, la Ley 7/2012 ha contemplado el supuesto de que la rescisión derivada de una acción de reintegración afecte a una entrega, cuando sea el adquirente el que se encuentre en situación concursal (sea originaria o sobrevenida al ejercicio de la acción). Si siguiéramos el criterio general del IVA, el adquirente concursado que ha soportado y deducido una cuota de IVA por una operación que posteriormente se anula se verá obligado, en el periodo en que la operación se anula, y como consecuencia de la rectificación del IVA originariamente soportado a declarar y reintegrar ese IVA soportado «negativo» en el tesoro.

Ocurría que al estar el adquirente en concurso, la deducción del IVA soportado podía ocasionar un derecho a una devolución que no se podía compensar de oficio con la nueva obligación de ingreso (devengada con posterioridad al auto de concurso), y ello aunque tuviera su origen en una misma operación anulada, afectando de nuevo a la neutralidad del impuesto.

El artículo 114.dos.2.º de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 7/2012, establece que: «en los supuestos en que la operación gravada quede sin efecto como consecuencia del ejercicio de una acción de reintegración concursal u otras de impugnación ejercitadas en el seno del concurso, si el comprador o adquirente inicial se encuentra también en situación de concurso, deberá proceder a la rectificación de las cuotas inicialmente deducidas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora».

Esta modificación trata de vincular en el mismo periodo la deducción con la rectificación de la deducción, haciendo que la eventual devolución se compense con el eventual ingreso sorteando de nuevo la prohibición del artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal.

La crítica es la misma que la que acabamos de señalar respecto del concursado transmitente: la inseguridad jurídica respecto de la liquidación e inspección de hechos posteriores al ejercicio objeto de declaración o comprobación, así como la obligación de rectificar periodos definitivamente liquidados o prescritos.

Se añade además un elemento subjetivo que no se puede determinar hasta en el mismo momento de efectuar la rectificación: la situación concursal o no del adquirente.

En puridad, no se podría cerrar definitivamente ninguna inspección por IVA, pues el ejercicio objeto de comprobación pudiera verse afectado si el inspeccionado es declarado en concurso y alguna entrega o adquisición del periodo comprobado es anulada como consecuencia de una acción de reintegración u otra efectuada en el seno del concurso y siempre habría que introducir una cláusula de salvaguarda que contemple eventuales obligaciones de rectificación.

En el supuesto del adquirente concursal puede ocurrir, sin embargo, que el efecto deseado no se consiga: si la deducción inicial ha determinado ya una devolución, resulta intrascendente el periodo en que se impute la deuda derivada de la rectificación, es más, perjudicaría las posibilidades de cobro del crédito por la Hacienda Pública al transformar un crédito inicialmente contra la masa en un crédito concursal.

Al igual que antes, hubiera sido igualmente efectivo y técnicamente menos comprometido excepcionar la prohibición de compensaciones del artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal a efectos del IVA (no se reputarán compensaciones improcedentes, a los efectos de lo dispuesto en este artículo, las que se verifiquen entre las distintas liquidaciones por IVA de un mismo sujeto pasivo o grupo a efectos de IVA, atendiendo a la forma en que se articula este impuesto).

4.3. LIMITACIONES AL DERECHO DE DEDUCCIÓN Y COMPENSACIÓN

Con carácter general, el ejercicio del derecho a la deducción podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo en que su titular haya soportado las cuotas de IVA deducibles o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso. No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en la ley.

Aprovechando este marco general, ocurría que un sujeto pasivo, en previsión de su situación concursal, declaraba y reconocía sin ingresar todas las cuotas devengadas de IVA, pero posponía la deducción de las soportadas o la compensación de las deducidas en exceso, hasta que se dictaba el auto declarativo de concurso, en que optaba por la devolución de estas cuotas amparándose en la imposibilidad de aplicar ya la compensación de oficio con las deudas pendientes por IVA anteriores al concurso. La desvinculación temporal de cuotas devengadas y deducibles quedaba

así consagrada en virtud del artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal, el tracto del IVA roto y la neutralidad del impuesto definitivamente comprometida.

La modificación introducida por la Ley 7/2012 en el artículo 99 de la LIVA ha intentado corregir esta situación, y así establece que:

> «Sin embargo, en caso de declaración de concurso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con anterioridad a la misma, que estuvieran *pendientes de deducir*, deberá ejercitarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado.
>
> Cuando no se hubieran incluido las cuotas soportadas deducibles a que se refiere el párrafo anterior en dichas declaraciones-liquidaciones, y siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción de tales cuotas, el concursado o, en los casos previstos por el artículo 86.3 de la Ley Concursal, la administración concursal, podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas[10]».

Esta modificación trata de evitar que por la desvinculación en el tiempo de cuotas soportadas y deducibles, el ejercicio del derecho a deducir de estas últimas se ejerza tras el auto de concurso e impida compensar cuotas pendientes de ingresar. Al llevarlas al periodo de liquidación en que se soportaron, es posible que por el mecanismo de liquidación «compensen» de facto cuotas devengadas en ese periodo y que estén pendientes de ingresar.

Es loable el hecho de que en situación concursal se inste a la concursada a hacer valer los posibles créditos a su favor, aunque es en sede de la normativa concursal donde tendría un encaje propio y no en la normativa del impuesto[11].

Sin embargo, la modificación se limita a las cuotas pendientes de deducir, es decir, no modifica en nada aquellas que habiéndose deducido antes del auto declarativo de concurso, se hayan pospuesto a las deudas no ingresadas y no se opte, en su caso, a la devolución de las mismas hasta

---

10 Según el artículo 86.3 de la Ley 22/2003 Concursal, cuando no se hubiera presentado alguna declaración o autoliquidación que sea precisa para la determinación de un crédito de Derecho Público o de los trabajadores, habrá de presentarse por la administración concursal en los supuestos de suspensión o de intervención cuando en este caso no se realice por el propio concursado. La administración concursal podrá en estos casos incluir en tales autoliquidaciones las cuotas soportadas deducibles pendientes que hubieran nacido en dichos periodos.

11 Aunque el artículo comienza con la expresión «deberá ejercitarse», en el párrafo siguiente dulcifica y al señalar que «podrá deducirlas». La normativa de un impuesto no puede tratar como obligación lo que es un derecho, a lo sumo podrá limitarlo que es al final lo que razonablemente se deduce de la lectura conjunta de ambos párrafos. La correcta administración concursal debería instar el ejercicio de todos los derechos de la concursada, y la norma de impuesto impedir el perjuicio que deriva de su ejercicio tardío.

que se declare el concurso: al reconocerse el crédito con posterioridad al auto opera la prohibición de compensación del artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal.

Cabe reiterar la crítica por su deficiente configuración técnica: a posteriori, y como consecuencia de la declaración de concurso, se limita el derecho a la deducción de cuotas soportadas, condicionándolo a la rectificación de la declaración-liquidación de ejercicios anteriores que pueden estar ya cerrados en virtud de una comprobación, en la que no había constancia de tal circunstancia.

La reforma, pues, adolece de complejidad si no imposibilidad práctica de aplicación, y no siempre resuelve el problema que se podía haber evitado, de nuevo, excepcionando, para el caso del IVA, la aplicación estricta del artículo 58 de la Ley 22/2003, Concursal, unido al ultimátum en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción, pero sin necesidad de rectificar autoliquidaciones anteriores. Basta permitir la compensación de oficio del artículo 71 de la Ley 58/2003, General Tributaria, a efectos de IVA, y limitar el ejercicio de la deducción pendiente, a la declaración del primer periodo tras el auto de concurso.

Finalmente, y en esta misma línea se modifica el artículo 99 de la LIVA añadiendo que: «En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponibles anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración[12]».

Es decir, se busca que, cuando se declare el concurso, se incluyan en el periodo concursal todas las deducciones que se pretendan ejercer, y que en caso de exceso se aplique la compensación, lo que se limita únicamente respecto de las cuotas a ingresar de la última autoliquidación.

Las cantidades que queden pendientes de compensar tras esta última autoliquidación podrán dar lugar a devoluciones reconocidas tras el auto de concurso que no serán compensables de oficio por aplicación del artículo 58 de la Ley 22/2003 Concursal. Se rompe así el tracto del impuesto, afectando a la neutralidad del mismo.

De nuevo, el efecto es limitado al quedar reducido a las cuotas de la última autoliquidación y no poder compensar cuotas anteriores pendientes de pago. Esto último sería posible si se instara

[12] La excepción de una única declaración por periodo, la previsión legal del periodo partido, y de dos declaraciones en el periodo en que se dicte el auto de concurso responde a la doctrina jurisprudencial que obligaba a diferenciar las cuotas de IVA devengadas y soportadas antes y después del auto declarativo de concurso a los efectos de clasificar la deuda en dos partes: una parte como crédito concursal y, otra, la devengada tras el auto como crédito contra la masa. Aunque es asimilable a otros tributos, sin embargo no se ha observado la misma beligerancia que con el IVA, quizá debido a que lo que en ciertos casos se ha pretendido con tal diferenciación ha sido, de nuevo, disgregar las cuotas devengadas y las soportadas, ubicando las primeras antes del auto de concurso y las segundas tras el auto, buscando romper la neutralidad del impuesto amparada como siempre en la prohibición del artículo 58 de la Ley 22/2003, Concursal. Contemplando la doble declaración excepcional, se clarifica la situación y se evita, en concreto, que las cuotas a compensar se coloquen tras el auto.

a la concursada a pedir la devolución de las cuotas a su favor y se permitiera la compensación de oficio (hacia atrás) excepcionando la aplicación del artículo 58 de la Ley 22/2003 a efectos de IVA.

4.4. TRATAMIENTO FISCAL DE LAS FACTURAS RECTIFICATIVAS

La LIVA contempla la posibilidad de que los acreedores de un concursado, que han repercutido a este unas cuotas de IVA que no han cobrado, pero que han debido declarar e inclusive ingresar, puedan aligerar la carga del crédito no cobrado, al menos, en la parte relativa al impuesto.

Para ello se establece en el artículo 80.tres de la LIVA la posibilidad de reducir la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que con posterioridad al devengo de la operación se dicte auto de declaración de concurso. Tal modificación ha de efectuarse en un breve plazo (el de comunicación de créditos en el seno del concurso) y sujeto al cumplimiento de los requisitos reglamentariamente establecidos.

Paralelamente, el IVA devengado, deducido pero no pagado por el concursado, pasará a ser debido por este a la Hacienda Pública en lugar de deberse al acreedor originario, a modo de subrogación crediticia en la posición del acreedor.

El mecanismo a través del que opera es, según el artículo 89 de la LIVA, el de la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas (minoración) cuando se producen las mencionadas circunstancias del artículo 80.tres y se regulariza en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación (o en las posteriores hasta el plazo de un año). Esto conlleva una paralela rectificación (minoración) de deducciones en el concursado que, inicialmente y siguiendo el mismo criterio de no rectificar declaraciones pasadas por circunstancias posteriores (art. 80 LIVA), debía efectuarse, según redacción del artículo 114.dos.2.º de la LIVA, en la declaración-liquidación correspondiente al periodo impositivo en que el concursado recibía el documento justificativo en el que se rectificaban las cuotas inicialmente soportadas.

Al ser la rectificación necesariamente posterior al auto de declaración de concurso, la rectificación debía hacerse lógicamente en una declaración posterior a este y determinaba, en su caso, un crédito que había de clasificarse como crédito contra la masa. Sin embargo, teniendo este IVA su origen en operaciones anteriores al concurso, que en sede de los acreedores originarios hubiera determinado un crédito concursal, y entendiéndose la jurisprudencia que como tal se había de clasificar el IVA derivado de esta rectificación y en el que se subrogaba la Hacienda Pública como acreedora, es por lo que se ha modificado por la Ley 7/2012 el artículo 114.dos.2.º de la LIVA que establece que:

> «Tratándose del supuesto previsto en el artículo 80.tres de esta ley, la rectificación deberá efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que

se ejerció el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sin que proceda la aplicación de recargos ni de intereses de demora».

Es decir, se lleva la rectificación a periodos de liquidación anteriores al auto declarativo de concurso: aquellos en los que se ejerció el derecho a la deducción, con lo cual, la eventual deuda tendrá siempre carácter concursal, y alternativamente, si hubiera en ellos exceso de deducción, se podría «compensar» la cuota derivada de la rectificación. Se vincula temporalmente la deducción y rectificación en aras de la neutralidad impositiva.

El sistema es tremendamente complejo pues obliga a determinar si la cuota rectificada (cada factura rectificada) ha sido o no deducida, y en tal caso, averiguar el periodo en que se dedujo. Y solo mediante una detallada comprobación se puede verificar la correcta aplicación de la rectificación.

Pudiera ocurrir que tal rectificación se refiera a periodos prescritos o cerrados con una liquidación administrativa definitiva.

En el caso en que se «compense» el exceso de deducción, se verán afectados los periodos posteriores en los que se hubiera compensado este exceso de deducción, determinando nuevas deudas que pudieran llegar a ser contra la masa.

Más sencillo hubiera sido, manteniendo el criterio jurisprudencial de incluir tales rectificaciones en un periodo preconcursal, plantear la rectificación en la última liquidación previa al concurso (la del periodo partido anterior al auto declarativo de concurso), que es más próxima en el tiempo y difícilmente puede haberse liquidado definitivamente. El hecho de aplicar en ella las compensaciones acumuladas pendientes que hemos visto anteriormente resolvería el problema de la neutralidad del impuesto y de ruptura del tracto de IVA, conectando en el mismo periodo (preconcursal) las rectificaciones de deducciones y los excesos de deducción pendientes de aplicar. Y en su caso, la deuda resultante sería clasificada como concursal, respetando el criterio jurisprudencial.

5. CONCLUSIÓN

La ruptura del tracto del IVA es una de las principales causas de fraude recaudatorio de este impuesto pero puede llegar a suponer, además, una detracción de fondos públicos.

El impago, legalmente contemplado, de las cuotas de IVA repercutido, motivado por la situación de concurso, constituye en ocasiones una excusa para la ruptura del tracto del IVA.

La Ley 7/2012 ha tratado de paliar los problemas derivados de esta situación, arbitrando, al amparo de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del IVA, nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, para operaciones con inmuebles, que si bien evitan la ruptura del tracto, son casuísticos y no cubren toda la variedad de situaciones que pueden pro-

ducirse, evidencian la debilidad del esquema de tributación plurifásica sobre el consumo reconduciéndolo hacia una imposición final sobre el consumo, y sobre todo, llegan después de que la mayoría de los inmuebles transmitidos como consecuencia de situaciones de insolvencia hayan sido ya transferidos al sistema bancario.

Por otro lado, la desvinculación entre cuotas de IVA devengado y cuotas de IVA soportado deducible, unido a la imposibilidad de compensar deudas del concursado con créditos reconocidos tras el auto declarativo de concurso (incluso aunque la devolución se haya solicitado con anterioridad al auto declarativo de concurso), atentan contra la neutralidad del impuesto, motivando la devolución de cuotas que no se han ingresado (caso de facturas rectificativas o de acciones de reintegración) o motivando la devolución de cuotas de IVA soportado que se posponen al auto declarativo de concurso y que no se deducen de las correlativas cuotas de IVA devengado impagadas.

Esta situación se ha tratado de corregir por la Ley 7/2012 con una técnica compleja, que atenta contra la seguridad jurídica al obligar a rectificar liquidaciones en función de hechos posteriores al periodo de liquidación. Se trata de hacer coincidir repercusión y deducción, y de impedir que las deducciones o compensaciones pendientes se difieran a un periodo posconcursal para eludir la compensación de oficio. Se busca burlar la prohibición de compensar que establece la Ley Concursal con la «compensación» de cuotas intraperiodo.

En función de las circunstancias no siempre se consigue el resultado deseado.

Más razonable y sencillo hubiera sido:

a) Limitar el plazo temporal de ejercicio del derecho a la deducción, compensación y devolución cuando se ha dictado auto declarativo de concurso.

b) Excepcionar la aplicación del artículo 58 de la Ley Concursal y permitir la compensación de oficio entre créditos y deudas por IVA, atendiendo al esquema de liquidación compensatoria del impuesto y a su finalidad: recaudar, por diferencia entre cuotas repercutidas y soportadas la parte del impuesto pagado por el consumidor que grava el valor añadido por el sujeto pasivo, pues el cobro anticipado y en especie de créditos concursales que pretende evitar la prohibición del artículo 58 de la Ley Concursal no se plantea en el caso de compensación de deudas y créditos por IVA.

LAS TARIFAS AEROPORTUARIAS Y SU INFLUENCIA SOBRE EL TRANSPORTE AÉREO EN ESPAÑA

Bernardo Sánchez Pavón

Departamento de Planificación y Gestión del Observatorio de la Sostenibilidad Aeroportuaria (OSAER)

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Beatriz Viana Miguel, doña María José Aguiló García, don Luis Bravo Casado, don Antonio Cayón Gallardo y doña Violeta Ruiz Almendral.

Extracto

Desde el instante en que una aeronave inicia su aproximación a un aeropuerto y hasta que vuelve a despegar del mismo se devengan un conjunto de importes entre los cuales se incluyen los que se han venido denominando «tasas aeroportuarias». La entrada en vigor de la Directiva 2009/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo, supone la incorporación al ordenamiento jurídico español de importantes novedades como la participación de los usuarios en la determinación de cuantía de estos derechos a través de un procedimiento obligatorio de consulta periódica o la necesidad de establecer autoridades independientes para su supervisión. A lo largo del presente trabajo, se procede, en primer lugar, a estudiar el contenido de la Directiva 2009/12/CE, así como a precisar el concepto y estudiar los distintos tipos de prestaciones patrimoniales exigidas. En segundo lugar, se analiza la política de la Organización de Aviación Civil Internacional (OACI) en esta materia. Seguidamente, se procede a reflexionar acerca de la importancia del transporte aéreo para la economía española y las repercusiones que la determinación de las tarifas aeroportuarias pueden tener sobre ella. La exposición se cierra con una serie de conclusiones que intentan extraer lo más significativo del estudio efectuado.

Palabras claves: tarifas aeroportuarias, aeropuertos, transporte aéreo, AENA y Directiva 2009/12/CE.

Fecha de entrada: 03-05-2012 / Fecha de aceptación: 10-07-2012 / Fecha de revisión: 19-06-2013

THE AIRPORT CHARGES AND ITS INFLUENCE ON AIR TRANSPORT IN SPAIN

Bernardo Sánchez Pavón

Abstract

When an aircraft is approaches the airport until its taking off, it is required to pay certain quantities, among other the ones named «airport charges».

The enter into force of the Directive 2009/12/EU of The European Parliament and of the Council, of 11 March 2009, incorporates important new things to the Spanish legal code, for example: a compulsory procedure for regular consultation between the airport managing body and airport users or the representatives or associations of airport users is established with respect to the operation of the system of airport charges, a national independent supervisory authority in order to ensure the correct application of the measures taken to comply with this Directive, etc.

This paper is structured in this way: A) An analysis of the main characteristics of the Directive 2009/12/EU B) A study of the policy of the International Civil Aviation Organization (ICAO) on the subject of airport charges C) The importance of air transport and airport charges for the Spanish economy D) Conclusions and proposals.

Keywords: airport charges, airports, air transport, AENA and Directive 2009/12/EU.

Sumario

I. Introducción

II. La normativa europea sobre prestaciones patrimoniales aeroportuarias: la Directiva 2009/12/CE

- II.1. El contexto de la Directiva 2009/12/CE: objetivos
- II.2. Ámbito de aplicación de la Directiva 2009/12/CE
- II.3. El principio de ausencia de discriminación
- II.4. La participación de los usuarios en la fijación de las tasas y el principio de transparencia
- II.5. Autoridades de supervisión independientes para garantizar la correcta aplicación de la directiva

III. Las tarifas aeroportuarias en el ordenamiento jurídico español tras la adaptación a la Directiva 2009/12/CE

- III.1. La gestión aeroportuaria tras el Real Decreto-Ley 13/2010
- III.2. Ingresos obtenidos por «AENA (Aeropuertos, SA)» derivados de la gestión de su red
- III.3. Ingresos de la entidad pública empresarial AENA derivados de las ayudas a la navegación aérea
- III.4. El procedimiento de actualización y modificación de las prestaciones patrimoniales de carácter público

IV. La Organización de Aviación Civil Internacional y la política internacional sobre derechos aeroportuarios

V. Incidencia del régimen tarifario sobre el sistema aeroportuario español

- V.1. La importancia del transporte aéreo para la economía española
- V.2. Las tarifas aeroportuarias y el sistema aeroportuario español

VI. Conclusiones

Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

En el ámbito del transporte aéreo, se vienen denominando «costes de escala» al conjunto de importes que se devengan desde el instante en que una aeronave inicia su aproximación a un aeropuerto hasta que vuelve a despegar del mismo. En el coste de escala se incluyen todas aquellas cuantías que la compañía aérea ha de pagar, componiéndose principalmente de[1]:

a) *Tarifas de pasajero*: se exigen en función del número de pasajeros transportados e incluyen las derivadas del uso de infraestructuras y las correspondientes a seguridad.

b) *Tarifas de aeronave*: son exigidas según el tipo de aeronave de que se trate. En este grupo se comprenden las relacionadas con el aterrizaje, aproximación y cualesquiera otras relacionadas con las actividades y servicios prestados por el gestor aeroportuario.

c) *Impuestos*: medidas adicionales de carácter tributario con la finalidad de financiar los propios aeropuertos, actuaciones de carácter medioambiental, programas de aislamiento acústico, etc.

d) *Costes de handling:* importes pagados por las compañías aéreas a los agentes que prestan los servicios de asistencia en tierra.

Dentro de los costes de escala, las «tarifas aeroportuarias» –que comprenderían los conceptos recogidos en las letras a) y b)– podrían ser definidas como «aquellas exacciones que el gestor aeroportuario está habilitado para exigir como contraprestación tanto por la utilización de las infraestructuras del aeropuerto como por la prestación de servicios relacionados con el transporte aéreo»[2].

II. LA NORMATIVA EUROPEA SOBRE PRESTACIONES PATRIMONIALES AEROPORTUARIAS: LA DIRECTIVA 2009/12/CE

II.1. EL CONTEXTO DE LA DIRECTIVA 2009/12/CE: OBJETIVOS

Hasta el año 2009, la aplicación de tarifas por la prestación de servicios de navegación aérea y servicios de asistencia en tierra había sido abordada por varias normas de ámbito comunitario:

---

1 Ministerio de Fomento, *Análisis comparativo de costes de escala en los principales aeropuertos europeos*, Serie Monografías, 2009, págs. 5 y 6.

2 Vide artículo 2 de la Directiva 2009/12/CE.

a) El Reglamento (CE) n.º 1794/2006 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2006, por el que se establece un sistema común de tarificación de los servicios de navegación aérea[3].

b) La Directiva 96/67/CE del Consejo, de 15 de octubre de 1996, relativa al acceso al mercado de asistencia en tierra en los aeropuertos de la Comunidad[4].

c) El Reglamento (CE) n.º 1107/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de julio de 2006, sobre los derechos de las personas con discapacidad o movilidad reducida en el transporte aéreo[5].

En el primer trimestre del año 2009, vio la luz la Directiva 2009/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo, relativa a las tasas aeroportuarias[6]. De conformidad con su artículo 14, la Directiva entró en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea y, según su artículo 13.1, los Estados miembros estaban obligados a dictar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para su transposición antes del 15 de marzo de 2011.

La «tasa aeroportuaria» se define en la Directiva 2009/12/CE como «toda exacción percibida en beneficio de la entidad gestora del aeropuerto y a cargo de los usuarios del aeropuerto, abonada a cambio del uso de las instalaciones y los servicios prestados exclusivamente por la entidad gestora del aeropuerto y relacionados con el aterrizaje, el despegue, la iluminación y estacionamiento de aeronaves, y el tratamiento de los pasajeros y la carga»[7].

La Directiva 2009/12/CE no prejuzga la naturaleza jurídica de los derechos aeroportuarios en ella regulados. De hecho, la versión inglesa de la norma se refiere a estos ingresos como *airport charges,* cuya más acertada traducción a nuestro idioma –si se hubiese pretendido evitar un posicionamiento acerca de su naturaleza jurídica– podría haber sido la de cargas, costes o tarifas. No obstante, la versión oficial en español publicada en el DOUE optó por el vocablo «tasas», con el inconveniente que ello plantea, desde el punto de vista jurídico interno, de sugerir su naturaleza tributaria. A pesar de ello, y con la finalidad de respetar la literalidad de la norma estudiada, a lo largo de las siguientes líneas se mantendrá la utilización del término «tasa» para referirse al conjunto de estos derechos que pueden exigir los gestores aeroportuarios.

La Unión Europea aborda la regulación de las tasas aeroportuarias desde la perspectiva de la necesidad de recuperación de los costes que los aeropuertos soportan por la puesta a disposición de una serie de instalaciones y la prestación de servicios relacionados con la explotación de las aeronaves, pues es intención de las instituciones de la Unión –expresa en la propia justificación de la

3 DOUE L 341 de 7 de diciembre de 2006.

4 DOUE L 272 de 25 de octubre de 1996.

5 DOUE L 204 de 26 de julio de 2006.

6 DOUE L 70 de 14 de marzo de 2009.

7 Artículo 2 de la Directiva 2009/12/CE.

Directiva– que las entidades gestoras de aeropuertos funcionen de manera rentable. Esta posición resulta ciertamente coherente con la larga y reiterada serie de informes y documentos en los que la Unión advierte de la necesidad de adelgazar los presupuestos públicos. En este sentido, cabe recordar que el Pacto de Estabilidad y Crecimiento –acordado en el consejo de Ámsterdam en junio de 1997– limita la utilización del déficit público como instrumento de política económica de la Unión Económica y Monetaria y obliga a los Estados miembros de la Unión a perseguir el objetivo a medio plazo de situaciones presupuestarias próximas al equilibrio o en superávit, de forma que, cuando los estabilizadores automáticos actúen, el déficit se mantenga siempre por debajo del 3 %[8].

El sector público está muy presente en la titularidad de las infraestructuras aeroportuarias, pero aunque no fuese así, el carácter estratégico de las mismas siempre le obligaría a garantizar su óptimo funcionamiento. Por ello, es muy probable que surja la necesidad de recurrir al erario público para atender a esta tarea y siempre resultará aconsejable alcanzar, sino la autofinanciación, al menos la máxima rentabilidad.

En cuanto a sus objetivos, la Directiva 2009/12/CE se propone el establecimiento de unos principios comunes para la percepción de tasas aeroportuarias en los aeropuertos europeos. Dado que no se consideró factible alcanzar este fin con la actuación por separado de los Estados miembros (con base en que la escala nacional no permitiría garantizar una aceptable homogeneidad de los sistemas de tasas aeroportuarias en toda la Unión) y que, por consiguiente, puede lograrse mejor una escala más elevada, la Unión decidió apostar por el principio de subsidiariedad[9] y entrar en la vía de la aproximación de legislaciones en esta materia.

II.2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA 2009/12/CE

En cuanto al ámbito material de la Directiva 2009/12/CE, cabe destacar que este se delimita tanto positiva como negativamente.

---

8 Los Estados también se comprometieron a presentar anualmente Programas de Estabilidad o Convergencia que recojan las medidas necesarias para alcanzar ese objetivo.
Más ambiciosas fueron todavía las recomendaciones del Consejo Europeo de Santa María de Feira (junio de 2000), relativas a las orientaciones generales de política económica, instando a los Estados miembros al saneamiento de las cuentas públicas más allá del nivel mínimo para cumplir los requisitos del Pacto de Estabilidad y Crecimiento y, de esta forma, generar un margen de maniobra adicional para la estabilización cíclica, para protegerse de una evolución presupuestaria imprevista, acelerar la reducción de la deuda y prepararse para los desafíos presupuestarios del envejecimiento de la población.

9 De conformidad con el artículo 5.3 de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea, «en virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá solo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión. Las instituciones de la Unión aplicarán el principio de subsidiariedad de conformidad con el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad. Los Parlamentos nacionales velarán por el respeto del principio de subsidiariedad con arreglo al procedimiento establecido en el mencionado Protocolo».

Desde el punto de vista positivo, la norma extiende su aplicación a los siguientes aeropuertos[10]:

a) A todos los aeropuertos situados en un territorio de la Unión Europea cuyo tráfico anual sea superior a cinco millones de viajeros.

b) Al aeropuerto con mayor movimiento de viajeros de cada Estado miembro (con independencia del volumen de tráfico).

Desde la perspectiva negativa, la Directiva deja fuera de su ámbito de aplicación:

a) A las tasas exigidas para la remuneración de servicios de navegación aérea de ruta o de aproximación, de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1794/2006.

b) A las tasas aplicadas para la remuneración de servicios de asistencia en tierra a que se refiere el anexo de la Directiva 96/67/CE.

c) A las tasas percibidas para financiar la asistencia a pasajeros discapacitados y pasajeros con movilidad reducida mencionados en el Reglamento (CE) n.º 1107/2006.

La Directiva, si bien parte del supuesto de que las tasas sean establecidas de forma singular para cada aeropuerto, no lo exige de forma necesaria. Ello puede colegirse del hecho de que admite la fijación de un sistema de tasas para todos los aeropuertos de una red[11] y el establecimiento de sistemas comunes de tasas para aeropuertos que presten sus servicios en la misma ciudad o área[12].

II.3. EL PRINCIPIO DE AUSENCIA DE DISCRIMINACIÓN

El artículo 3 de la Directiva consagra el *principio de ausencia de discriminación*, según el cual los Estados están obligados a velar por que las tasas aeroportuarias no establezcan discriminaciones entre los usuarios de los aeropuertos[13]. No obstante, es posible la modulación de las tasas por motivos de interés general (por ejemplo, los relacionados con la protección del medio ambiente), pero los criterios a tener en cuenta para ello han de ser pertinentes, objetivos y transparentes.

---

10 Artículo 1.2 de la Directiva 2009/12/CE. A los efectos de precisar los aeropuertos a los que se aplica esta Directiva, según el artículo 1.3 de la misma, los Estados miembros publicarán una lista de los aeropuertos de su territorio que resulten afectados. Tal lista estará basada en datos de la Comisión (Eurostat) y se actualizará cada año.

11 Artículo 4 de la Directiva 2009/12/CE: «Los Estados miembros podrán autorizar a la entidad gestora de una red de aeropuertos a establecer un sistema común y transparente de tasas aeroportuarias que abarque la red de aeropuertos». La red de aeropuertos es definida en el artículo 2 de la Directiva 2009/12/CE como el grupo de aeropuertos debidamente designado al efecto por el Estado miembro y gestionado por la misma entidad gestora del aeropuerto.

12 Artículo 5 de la Directiva 2009/12/CE: «Tras haber informado a la Comisión y de conformidad con la legislación comunitaria, los Estados miembros podrán autorizar a una entidad gestora de aeropuerto aplicar un sistema de tasas común y transparente a los aeropuertos que presten sus servicios en la misma ciudad o conurbación, siempre que cada uno de los aeropuertos cumpla plenamente los requisitos sobre transparencia contemplados en el artículo 7».

13 Ex artículo 2 de la Directiva 2009/12/CE, se entiende por «usuario de un aeropuerto»: toda persona física o jurídica que transporte por vía aérea viajeros, correo o carga, con origen en ese aeropuerto o con destino al mismo.

II.4. LA PARTICIPACIÓN DE LOS USUARIOS EN LA FIJACIÓN DE LAS TASAS Y EL PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA

Uno de los aspectos más singulares de la Directiva 2009/12/CE es, sin lugar a dudas, la exigencia del carácter participativo del procedimiento para la fijación de las tasas. En efecto, el artículo 6 de esta disposición señala que los Estados miembros velarán para que se establezca un *procedimiento obligatorio de consulta periódica*[14] entre la entidad gestora del aeropuerto[15] y sus usuarios (o los representantes o asociaciones de usuarios) acerca del funcionamiento del sistema de tasas aeroportuarias, el nivel de dichas tasas y, si procede, la calidad de los servicios prestados[16]. Es más, los Estados deben procurar que las *modificaciones del sistema o del nivel de las tasas se efectúen mediante un acuerdo* entre la entidad gestora del aeropuerto y los usuarios del aeropuerto[17].

Este «derecho de participación» de los usuarios está lejos de ser un mero formalismo, pues, en el caso de que no se alcance un acuerdo sobre las modificaciones, se obliga a la gestora aeroportuaria a justificar su decisión respecto a los puntos de vista de aquellos. Para ello, como es obvio, es imprescindible que conozca perfectamente las aportaciones y posiciones sostenidas por los usuarios.

Si bien es cierto que en caso de desacuerdo la opinión de la entidad gestora es la que se impone –siempre de forma motivada–, la Directiva exige que cada parte pueda recurrir a una autoridad de supervisión independiente[18], la cual examinará los motivos que justifican la modificación del sistema de tasas aeroportuarias o el nivel de las mismas. Por otra parte, en caso de que se recurra ante la autoridad de supervisión una modificación del sistema o el nivel de las tasas aeroportua-

14 Artículo 6.2 de la Directiva 2009/12/CE.

15 Ex artículo 2 de la Directiva 2009/12/CE, «entidad gestora del aeropuerto» es toda entidad que, conjuntamente o no con otras actividades y en virtud de las disposiciones nacionales legales, reglamentarias o contractuales, tenga por misión la administración y la gestión de las infraestructuras aeroportuarias o de redes aeroportuarias y la coordinación y control de las actividades de los distintos operadores presentes en el aeropuerto o en la red aeroportuaria de que se trate.

16 Estas consultas tendrán lugar como mínimo una vez al año, salvo que en la consulta más reciente se haya acordado otra cosa. A este respecto, vide artículo 6 de la Directiva 2009/12/CE.

17 Con la finalidad de alcanzar el acuerdo acerca de las modificaciones del sistema o del nivel de las tasas, la entidad gestora presentará a los usuarios del aeropuerto toda propuesta de modificación al menos cuatro meses antes de su entrada en vigor.

18 El artículo 6.5 de la Directiva señala que los Estados miembros podrán decidir que no pueda utilizarse la vía de recurso ante la autoridad independiente y la demora en la entrada en vigor de las modificaciones hasta que la misma autoridad haya estudiado el asunto respecto de las modificaciones del nivel o de la estructura de las tasas aeroportuarias en los aeropuertos para los que:

a) La autoridad de supervisión independiente fija o aprueba las tasas de aeropuerto, o su nivel máximo.
b) Se haya establecido un procedimiento obligatorio con arreglo a la legislación nacional por el que la autoridad de supervisión independiente examine con regularidad, o en respuesta a peticiones de las partes interesadas, si los aeropuertos en cuestión son objeto de una competencia efectiva. Cuando lo justifique dicho examen, los Estados miembros decidirán que la autoridad de supervisión independiente fije o apruebe las tasas de aeropuerto o sus niveles máximos. Dicha decisión se aplicará todo el tiempo que sea necesario sobre la base del examen efectuado por dicha autoridad.

rias decidida unilateralmente por la entidad gestora del aeropuerto, tal modificación no surtirá efecto hasta que la autoridad independiente haya estudiado el asunto[19].

En aras a garantizar que los usuarios dispongan de información adecuada para ejercitar su derecho de participación, los Estados, cada vez que vayan a celebrarse las consultas, procurarán que la entidad gestora del aeropuerto facilite a cada usuario del mismo (o a sus representantes o asociaciones) información sobre los elementos que sirven de base para determinar el sistema o el nivel de todas las tasas aplicadas en cada aeropuerto por la entidad gestora[20]. Dicha información deberá contener, como mínimo:

a) Una lista de los diferentes servicios e infraestructuras proporcionados como contraprestación por la tasa aeroportuaria aplicada.

b) La metodología empleada para determinar las tasas aeroportuarias.

c) La estructural global del coste en lo que respecta a las instalaciones y servicios relacionados con las tasas aeroportuarias.

d) La renta generada por las distintas tasas y el coste total de los servicios cubiertos por ellas.

e) Todos los detalles de la financiación procedente de autoridades públicas para instalaciones y servicios relacionados con las tasas aeroportuarias.

f) Las previsiones sobre la situación del aeropuerto en materia de tasas, la evolución del tráfico y las inversiones propuestas.

g) El uso real de la infraestructura y del equipamiento aeroportuarios durante un periodo determinado.

h) Los resultados previstos de todas las inversiones importantes propuestas por lo que respecta a sus efectos en la capacidad del aeropuerto.

II.5 AUTORIDADES DE SUPERVISIÓN INDEPENDIENTES PARA GARANTIZAR LA CORRECTA APLICACIÓN DE LA DIRECTIVA

El artículo 11 de la Directiva 2009/12/CE implanta el sistema de «autoridades independientes de supervisión» en el ámbito de las tasas aeroportuarias. Así, los Estados miembros están obligados a establecer una autoridad de supervisión independiente para garantizar la correcta aplica-

19 En este sentido cabe recordar que el artículo 6.4 de la Directiva 2009/12/CE señala que en un plazo de cuatro semanas tras habérsele sometido el asunto, la autoridad de supervisión independiente adoptará una «decisión provisional· relativa a la entrada en vigor de la modificación de las tasas aeroportuarias, a menos que la decisión definitiva se pueda adoptar dentro del mismo plazo.

20 Artículo 7 de la Directiva 2009/12/CE.

ción de lo dispuesto en la Directiva[21] y que asumirá, al menos, las competencias asignadas por el artículo 6 en relación con la participación de los usuarios en la determinación de las tasas[22]. Las decisiones de la autoridad de supervisión tendrán efectos vinculantes, sin perjuicio de un control parlamentario o judicial, según se establezca.

Los Estados miembros deben garantizar que la autoridad de supervisión sea jurídicamente distinta y funcionalmente independiente de cualquier entidad gestora del aeropuerto y compañía aérea. Precisamente para garantizar esa independencia funcional, los Estados que mantengan la propiedad de aeropuertos, entidades gestoras de los aeropuertos o compañías aéreas o el control de entidades gestoras de los aeropuertos o de compañías aéreas deben evitar que las funciones relativas a dicha propiedad o control recaigan en la autoridad de supervisión.

Los Estados son erigidos como máximos responsables de que la autoridad de supervisión ejerza sus competencias de modo imparcial y transparente. Por ello, están obligados a notificar a la Comisión Europea el nombre y la dirección de la autoridad de supervisión, sus cometidos y las medidas adoptadas para garantizar su imparcialidad y transparencia.

En orden a evitar que el establecimiento de esta autoridad pueda suponer un incremento en los gastos públicos y para facilitar su financiación, el artículo 11.5 de de la Directiva 2009/12/CE permite que los Estados establezcan un mecanismo de financiación de la autoridad de supervisión independiente, que podrá incluir la recaudación de una tasa cobrada a los usuarios y entidades gestoras de los aeropuertos.

III. LAS TARIFAS AEROPORTUARIAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL TRAS LA ADAPTACIÓN A LA DIRECTIVA 2009/12/CE

III.1. LA GESTIÓN AEROPORTUARIA TRAS EL REAL DECRETO-LEY 13/2010

El Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, sirvió de frontispicio a una serie de actuaciones encaminadas a impulsar la liberalización del sector aeroportuario en España, con el objetivo de incrementar los niveles de eficacia y eficiencia en la gestión, rentabilizar las inversiones realizadas y conseguir el máximo aprovechamiento de las infraestructuras.

---

21 La autoridad de supervisión independiente puede delegar, bajo su supervisión y plena responsabilidad, la ejecución de la Directiva en otras autoridades de supervisión independientes, siempre que en la ejecución se apliquen las mismas normas.

22 Artículo 11.1 de la Directiva 2009/12/CE. Esta autoridad podrá ser la entidad a la que el Estado miembro haya confiado la tarea de aplicar medidas reglamentarias adicionales, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, apartado 5 de la Directiva, incluida la aprobación del sistema de tarificación o el nivel de las tasas aeroportuarias, siempre y cuando cumpla lo dispuesto en el artículo 11.3 de la Directiva 2009/12/CE.

La implantación del nuevo modelo de gestión aeroportuaria supuso la creación de AENA (Aeropuertos, SA), la cual asumirá las funciones de gestión y explotación[23] de la red de aeropuertos y helipuertos que venía gestionando la entidad pública empresarial Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA) en el momento de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 13/2010[24]. No obstante, la entidad pública empresarial AENA continuará existiendo –con la misma naturaleza y régimen jurídico– y mantendrá la titularidad de las competencias que ya ostentaba en materia de navegación aérea.

Actualmente, la red de AENA (Aeropuertos, SA) comprende 47 aeropuertos y dos helipuertos: A Coruña (LCG) , Albacete (ABC), Algeciras (AEI), Alicante (ALC), Almería (LEI), Asturias (OVD), Badajoz (BJZ), Barcelona-El Prat (BCN), Bilbao (BIO), Burgos (RGS), Ceuta (JCU), Córdoba (ODB), El Hierro (VDE), F.G.L. Granada-Jaén (GRX), Fuerteventura (FUE), Girona-Costa Brava (GRO), Gran Canaria (LPA), Huesca-Pirineos (HSK), Ibiza (IBZ), Jerez (XRY), La Gomera (QGZ), La Palma (SPC), Lanzarote (ACE), León (LEN), Logroño-Agoncillo (RJL), Madrid-Barajas (MAD), Madrid-Cuatro Vientos (MCV), Madrid-Torrejón (TOJ), Málaga-Costa del Sol (AGP), Melilla (MLN), Menorca (MAH), Murcia-San Javier (MJV), Palma de Mallorca (PMI), Pamplona (PNA), Reus (REU), Sabadell (QSA), Salamanca (SLM), San Sebastián (EAS), Santander (SDR), Santiago (SCQ), Sevilla (SVQ), Son Bonet (SBO), Tenerife Norte (TFN), Tenerife Sur (TFS), Valencia (VLC), Valladolid (VLL), Vigo (VGO), Vitoria (VIT) y Zaragoza (ZAZ).

III.2. INGRESOS OBTENIDOS POR «AENA (AEROPUERTOS, SA)» DERIVADOS DE LA GESTIÓN DE SU RED

La normativa aeronáutica ha venido siendo objeto de un continuo proceso de modernización y actualización. En el marco de este proceso, la Ley 1/2011, de 4 de marzo –cuya finalidad principal fue establecer el Programa Estatal de Seguridad Operacional para la Aviación Civil[25]–, dedicó parte de su contenido a modificar la Ley 21/2003, de 7 de julio, de Seguridad Aérea, en lo relativo a los ingresos a percibir por parte de los gestores aeroportuarios[26].

---

23 El Real Decreto-Ley 13/2010 permite, en su artículo 10, que esta pueda llevar a cabo la explotación individualizada de cualquiera de los aeropuertos a través de un contrato de concesión de servicios aeroportuarios en el que el concesionario asuma la gestión del aeropuerto a su propio riesgo y ventura.

24 De conformidad con la disposición final tercera del Real Decreto-Ley 13/2010, este entra en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, lo cual se produjo el día 3 de diciembre de 2010 (BOE n.º 293).

25 En virtud de lo dispuesto en la disposición final tercera de la Ley 1/ 2011, esta norma se dicta al amparo de la competencia exclusiva en materia de control del espacio aéreo, tránsito y transporte aéreo, atribuida al Estado por el artículo 149.1.20.ª de la Constitución Española.

26 Con esta finalidad, se añade un nuevo Título VI a la Ley 21/2003, de 7 de julio, de Seguridad Aérea, dedicado, íntegramente, a los ingresos de los gestores aeroportuarios. Por ello, a lo largo de sus preceptos no solo se contiene la regulación de los ingresos de AENA (Aeropuertos, SA), sino también los relativos a las sociedades concesionarias, a los que puedan obtener las autoridades con competencias en materia de gestión aeroportuaria de las Comunidades Autónomas y a los percibidos por los gestores de aeropuertos privados.

El artículo 68 de la Ley 21/2003, de 7 de julio, de Seguridad Aérea, regula los ingresos de AENA (Aeropuertos, SA), distinguiendo, en función a su régimen jurídico, dos categorías[27]:

I. *Ingresos de Derecho Privado*: tienen la consideración de precios privados todos los ingresos que perciba AENA (Aeropuertos, SA) en el ejercicio de su actividad, salvo los expresamente señalados como públicos.

II. *Ingresos de Derecho Público*: tendrán la consideración de prestaciones patrimoniales de carácter público, las prestaciones que la sociedad deba percibir por:

a) La *utilización de las pistas* de los aeropuertos civiles y de utilización conjunta y de las bases aéreas abiertas al tráfico civil por las aeronaves y la prestación de los servicios precisos para dicha utilización, distintos de la asistencia en tierra a las aeronaves, pasajeros y mercancías.

b) Los *servicios de tránsito aéreo de aeródromo* que facilite el gestor aeroportuario, sin perjuicio de que tales servicios se presten a través de los proveedores de servicios de tránsito aéreo debidamente certificados que hubieren sido contratados por aquel y designados al efecto por el Ministerio de Fomento.

c) Los *servicios de meteorología* que facilite el gestor aeroportuario, sin perjuicio de que tales servicios se presten a través de los proveedores de servicios de meteorología debidamente certificados y designados al efecto por el Ministerio competente por razón de la materia.

d) Los *servicios de inspección y control de pasajeros y equipajes* en los recintos aeroportuarios.

e) La *utilización, por parte de los pasajeros, de las zonas terminales aeroportuarias no accesibles a los visitantes*, así como de las facilidades aeroportuarias complementarias.

f) Los *servicios que permiten la movilidad general de los pasajeros y la asistencia necesaria a las personas con movilidad reducida* (PMR) para permitirles desplazarse desde un punto de llegada al aeropuerto hasta la aeronave, o desde esta a un punto de salida, incluyendo el embarque y desembarque.

g) La *utilización de las zonas de estacionamiento de aeronaves* habilitadas al efecto en los aeropuertos.

---

[27] De conformidad con el artículo 68 de la Ley 21/2003, las cuantías de las prestaciones patrimoniales de carácter público se podrán actualizar cada año por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, no debiendo ser satisfechas por las operaciones realizadas por las aeronaves de Estado españolas, las aeronaves que presten servicio para las comunidades autónomas y otras entidades locales, siempre y cuando realicen servicios públicos no comerciales, y las aeronaves de Estado extranjeras, en el caso de que los Estados a que pertenezcan concedan análoga exención a las aeronaves de Estado españolas.

h) Por la *utilización de las instalaciones aeroportuarias para facilitar el servicio de embarque y desembarque de pasajeros a las compañías aéreas* a través de pasarelas telescópicas o la simple utilización de una posición de plataforma que impida la utilización de la correspondiente pasarela a otros usuarios.

i) La *utilización del recinto aeroportuario en las operaciones de carga y descarga de mercancías*.

j) La *utilización del recinto aeroportuario para el transporte y suministro de combustibles y lubricantes*, cualquiera que sea el modo de transporte o suministro.

k) La *utilización del recinto aeroportuario para la prestación de servicios de asistencia en tierra* que no se encuentre gravado por otra contraprestación específica.

La gestión y cobro de los precios privados se llevará a cabo por AENA (Aeropuertos, SA) con sometimiento al derecho privado, correspondiendo a la jurisdicción ordinaria la resolución de cuantas controversias se susciten.

La gestión, liquidación y el cobro de las prestaciones patrimoniales de carácter público, corresponden a AENA (Aeropuertos, SA) o a sus filiales[28] y el artículo 69.5 la Ley 21/2003 indica que el destino del rendimiento de las prestaciones patrimoniales de carácter público será, exclusivamente, la financiación de los aeropuertos.

Las sociedades filiales gestionarán y percibirán todos los precios privados y las prestaciones patrimoniales de carácter público derivadas de los servicios y actividades desarrolladas en los aeropuertos que les hayan sido atribuidos (art. 70 de la Ley 21/2003, de 7 de julio, de Seguridad Aérea). No obstante, mediante convenio de colaboración suscrito entre AENA (Aeropuertos, SA) y cada sociedad filial se determinará el porcentaje de ingresos que estas últimas deban abonar a AENA (Aeropuertos, SA) para el mantenimiento de la red aeroportuaria[29]. Se establece así, el *principio de solidaridad financiera*.

---

28 Ex artículo 69.3 de la Ley 21/2003, frente a los actos de gestión, liquidación y cobro de las prestaciones patrimoniales de carácter público dictados por AENA (Aeropuertos, SA) o sus sociedades filiales los obligados al pago podrán interponer la reclamación económico-administrativa conforme al procedimiento establecido en el Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa. No obstante, contra las resoluciones de los tribunales económico-administrativos que resuelvan las reclamaciones interpuestas contra los actos de AENA (Aeropuertos, SA) o de sus sociedades filiales no podrán interponerse ni el recurso ordinario de alzada, ni el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, extraordinario para la unificación de doctrina y extraordinario de revisión.

29 Estos convenios de colaboración se podrán modificar cuando se alteren las circunstancias que se tomaron en consideración en el momento de su suscripción.

En orden a garantizar la efectividad del cobro de las prestaciones públicas, cabe la utilización del procedimiento de apremio, realizándose la tramitación de este medio de ejecución forzosa a través de los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (art. 69 de la Ley 21/2003).

Las clases de *prestaciones patrimoniales de carácter público* que actualmente tiene derecho a percibir AENA (Aeropuertos, SA) son las siguientes:

A) Prestación pública por aterrizaje y servicios de tránsito de aeródromo

Estarán obligados al pago de la prestación por aterrizaje y por servicios de tránsito de aeródromo, las compañías aéreas y las restantes personas físicas, jurídicas o entidades que utilicen las pistas, reciban la prestación de los servicios precisos para dicha utilización o los servicios de tránsito aéreo de aeródromo que facilite el gestor aeroportuario.

El importe a abonar por cada aeronave será el resultado de aplicar al peso máximo al despegue (expresado en toneladas métricas, tal como figura en el certificado de aeronavegabilidad o en el manual de vuelo de la misma) el importe de unas cuantías unitarias definidas en el artículo 75 de la Ley 21/2003, así como el recargo por ruido del artículo 76 de la misma norma[30]. Las cuantías unitarias de cada una de las dos tarifas serán iguales cualquiera que sea el origen del vuelo[31] (nacional, del espacio económico europeo o internacional).

B) Prestaciones públicas por salida de pasajeros, PMR y seguridad

El objeto sobre el que recae esta prestación son los servicios de inspección y control de pasajeros y equipajes en los recintos aeroportuarios[32]; utilización, por parte de los pasajeros, de las zonas terminales aeroportuarias no accesibles a los visitantes; las facilidades aeroportuarias complementarias y servicios que permiten la movilidad general de los pasajeros y la asistencia necesaria a las personas con movilidad reducida (PMR).

---

30 El recargo por ruido regulado en el artículo 76 de Ley 21/2003 supone que los importes de las cuantías unitarias que resulten de aplicación se incrementarán en función de la franja horaria en que se produzca el aterrizaje o el despegue y de la clasificación acústica de cada aeronave. Solo es de aplicación para los aviones de reacción subsónicos civiles y en los aeropuertos de Alicante, Barcelona, Madrid-Barajas, Málaga, Palma de Mallorca, Gran Canaria, Tenerife Sur y Valencia.

31 Cuando los servicios de tránsito aéreo de aeródromo se presten bajo la modalidad de servicio de información de vuelo de aeródromo (AFIS), las cuantías de la tarifa de servicio de tránsito de aeródromo se reducirán en un 60 %.

32 Por la colaboración prestada por la Agencia Estatal de Seguridad Aérea en los servicios relacionados con la inspección y control de equipajes, las cuantías correspondientes a la prestación de seguridad aeroportuaria se incrementarán en 0,13 euros por cada pasajero de salida. Las cantidades que recaude AENA (Aeropuertos, SA) por este concepto se ingresarán en la Agencia Estatal de Seguridad Aérea. La cuantía a ingresar por la Agencia Estatal de Seguridad Aérea se actualizará acumulativamente.

Estarán obligados al pago las compañías aéreas, Administraciones, organismos y particulares que transporten a los pasajeros que embarquen en un aeropuerto o helipuerto gestionado por AENA (Aeropuertos, SA), independientemente de las etapas posteriores intermedias que pueda realizar dicho vuelo y el destino del mismo.

Las cuantías de la prestación se determinan en función del tipo de aeropuerto[33] y la clase de vuelo (EEE o internacional). Su importe podrá ser repercutido a los pasajeros en el correspondiente título de transporte.

C) Prestación pública por carga

Estarán obligados al pago de esta prestación las compañías aéreas, Administraciones, organismos y particulares que transporten mercancías.

El importe se determinará a razón de 0,017062 euros por cada kilogramo de mercancía cargada o descargada en el recinto aeroportuario y podrá repercutirse a los expedidores o destinatarios de la mercancía, haciéndose constar en la correspondiente factura separadamente del importe del flete o transporte.

D) Prestación pública por servicios de estacionamiento

Vendrán obligados al pago de esta prestación las compañías aéreas, Administraciones, organismos y particulares cuyas aeronaves estacionen en las zonas habilitadas al efecto en los aeropuertos o helipuertos.

La cuantía de la prestación de estacionamiento depende de la clase de aeropuerto y se determina por la aplicación de una fórmula en la que se tienen en cuenta el peso y el tiempo de permanencia de la aeronave en posición de estacionamiento.

---

33 Ex artículo 73 de la Ley 21/2003, los aeropuertos españoles, a los efectos de aplicación de las cuantías de las prestaciones públicas, se dividen en cinco categorías:

a) Grupo I: aeropuerto de Madrid-Barajas y aeropuerto de Barcelona.
b) Grupo II: aeropuertos con un tráfico igual o superior a los 6.000.000 de pasajeros/año.
c) Grupo III: aeropuertos con un tráfico igual o superior a 2.000.000 e inferior a 6.000.000 de pasajeros/año.
d) Grupo IV: aeropuertos con un tráfico superior a 500.000 e inferior a 2.000.000 de pasajeros/año.
e) Grupo V: aeropuertos con un tráfico hasta los 500.000 pasajeros/año.

La inclusión de un aeropuerto en uno u otro grupo se realizará por años naturales, tomando en consideración el tráfico habido en cada aeropuerto en el año natural inmediato anterior, según las estadísticas de tráfico publicadas por la Dirección General de Aviación Civil.

E) Prestación pública por suministro de combustibles y lubricantes

Estarán obligadas al pago de esta prestación las entidades suministradoras de los productos a los que la misma se refiere.

El importe de la prestación se determinará aplicando al volumen de combustible o lubricante suministrado unas cuantías unitarias en función del producto de que se trate: queroseno, gasolina de aviación o lubricantes.

F) Prestación pública por uso de pasarelas

Está obligada al pago de la prestación por uso de pasarelas la compañía aérea explotadora de la aeronave para cuyo embarque o desembarque del pasaje se facilite la utilización de la pasarela o que haga uso de la posición de plataforma que impida la utilización de la pasarela por terceros usuarios.

El importe de esta prestación será el resultado de una fórmula que pone en relación la cuantía unitaria, el peso de la aeronave y el tiempo de estancia de la misma.

G) Prestación pública por servicios de asistencia en tierra

Están obligadas al pago de la prestación por servicios de asistencia en tierra las personas físicas o jurídicas autorizadas, de acuerdo con la normativa vigente, para realizar actividades de asistencia en tierra a aeronaves propias o de terceros.

La cuantía de la prestación se establece en función del tipo de servicios prestados (mantenimiento en línea, asistencia a las operaciones en pista, asistencia de limpieza y servicio de la aeronave, etc.)[34].

H) Prestación pública por servicios meteorológicos

Esta prestación patrimonial pública se debe abonar como contraprestación a los servicios de meteorología que facilite el gestor aeroportuario, sin perjuicio de que tales servicios se presten a través de los proveedores de servicios de meteorología debidamente certificados y, además, designados al efecto por el Ministerio competente por razón de la materia.

El importe de tales prestaciones, así como los sujetos obligados a su pago, deben respetar los procedimientos de consulta y supervisión que resulten de aplicación.

---

[34] Vide anexo al Real Decreto 1161/1999, de 2 de julio, por el que se regula la prestación de los servicios aeroportuarios de asistencia en tierra, modificado parcialmente por Real Decreto 99/2002, de 25 de enero.

III.3. INGRESOS DE LA ENTIDAD PÚBLICA EMPRESARIAL AENA DERIVADOS DE LAS AYUDAS A LA NAVEGACIÓN AÉREA

Tal y como se ha señalado en líneas precedentes, la implantación del nuevo modelo de gestión aeroportuaria, a través del Real Decreto-Ley 13/2010, supone la creación de AENA (Aeropuertos, SA) –que asume funciones en materia de gestión y explotación de servicios aeroportuarios– y el mantenimiento de AENA como entidad pública empresarial encargada de gestionar la navegación aérea[35].

Los servicios prestados por AENA relacionados con la navegación aérea devengan unos derechos denominados «tarifas por el uso de la red de ayudas a la navegación aérea».

Las «tarifas por el uso de la red de ayudas a la navegación aérea», también conocidas como «tasas de ruta», se rigen por el Acuerdo Multilateral Relativo a las Tarifas por Ayudas a la Navegación Aérea, hecho en Bruselas el 12 de febrero de 1981, ratificado por España mediante Instrumento de 14 de abril de 1987.

De conformidad con el artículo 1 del Acuerdo, los Estados contratantes acuerdan adoptar una política común de tarifas a percibir por las instalaciones y servicios de la navegación aérea en ruta (denominadas «tarifas por ayudas a la navegación aérea») en el espacio aéreo bajo su competencia, así como la utilización, para este fin, de los servicios de Eurocontrol.

Las tarifas se establecerán siguiendo una fórmula común que tenga en cuenta los costes en que hayan incurrido los Estados contratantes en concepto de instalaciones y servicios de la navegación aérea en ruta, así como sus costes de explotación del sistema y aquellos en que haya incurrido Eurocontrol en la explotación del mismo.

Según dispone el artículo 7 del Acuerdo, Eurocontrol determinará, según la reglamentación en vigor, las tarifas debidas por cada vuelo efectuado y sus cuantías constituyen un crédito de esta organización, pagadero en su sede.

El artículo 9 del Acuerdo Multilateral señala que la tarifa es debida por la persona que explota la aeronave cuando el vuelo haya tenido lugar y, según el artículo 10, en caso de que la identidad del explotador no sea conocida, se estimará que el propietario de la aeronave es el explotador hasta que aquel establezca qué persona tiene tal condición[36].

---

35 En orden al ejercicio de las funciones relacionadas con la navegación aérea por parte de AENA, el territorio nacional se divide en cinco Direcciones Regionales de Navegación Aérea:

1. Este.
2. Canarias.
3. Centro- Norte.
4. Balear.
5. Sur.

36 La Comisión Ampliada de la Organización Europea para la Seguridad de la Navegación Aérea (Eurocontrol), competente para la determinación de las tarifas, de sus condiciones de pago y periodo de aplicación, ha modificado el tipo

El deudor que no haya satisfecho la suma debida podrá ser objeto de un procedimiento de recaudación forzosa[37] que será gestionado por Eurocontrol o, a petición de este, por un Estado contratante[38], pudiendo ser realizado tanto por vía judicial como administrativa. A estos efectos, cada Estado contratante debe informar a Eurocontrol sobre los procedimientos que se aplicarán, así como las jurisdicciones o autoridades administrativas competentes.

El procedimiento de recaudación será instado en el Estado contratante en el cual[39]:

a) El deudor tenga su domicilio o sede social.

b) El deudor posea un establecimiento comercial si su domicilio o su sede social no están situados en el territorio de un Estado contratante.

c) El deudor posea bienes, en ausencia de los supuestos mencionados en los apartados a) y b).

d) Eurocontrol tenga su sede, en ausencia de los supuestos mencionados en los apartados a), b) y c).

Serán reconocidas y ejecutadas en los otros Estados contratantes las siguientes resoluciones adoptadas en un Estado contratante:

a) Las resoluciones jurisdiccionales definitivas.

b) Las resoluciones administrativas que siendo susceptibles de un recurso jurisdiccional ya no lo sean, bien porque la jurisdicción haya rechazado el recurso mediante resolución definitiva, bien porque el recurrente haya desistido, bien porque haya expirado el plazo para recurrir.

---

de interés por mora en el pago y establecido las nuevas tarifas unitarias para el año 2009 mediante sus Decisiones números 103 y 104, adoptadas el 22 de diciembre de 2008.
El artículo 3 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenamiento de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, dispone que las modificaciones de las tarifas por el uso de la red de ayudas a la navegación aérea adoptadas en el seno de Eurocontrol se incorporarán al ordenamiento jurídico español por orden ministerial.
En ejecución de las indicadas Decisiones números 103 y 104, de la Comisión Ampliada de Eurocontrol, se dictó la Orden FOM/252/2009, de 9 de febrero, por la que se modifica parcialmente el anexo I del Decreto 1675/1972, de 26 de junio, por el que se aprueban las tarifas a aplicar por el uso de la red de ayudas a la navegación aérea (Eurocontrol) y se modifica el tipo de interés por mora en el pago de dichas tarifas, que tiene por objeto modificar el apartado quinto del anexo I del Decreto 1675/1972, de 26 de junio, por el que se aprueban las tarifas a aplicar por el uso de la red de ayudas a la navegación aérea y modificar el tipo de interés por mora en el pago de las tarifas.

37 Artículo 11 del Acuerdo Multilateral relativo a las tarifas por ayudas a la navegación aérea.

38 Artículo 12 del Acuerdo Multilateral relativo a las tarifas por ayudas a la navegación aérea.

39 Artículo 13 del Acuerdo Multilateral relativo a las tarifas por ayudas a la navegación aérea.

Por otro lado, Eurocontrol tiene capacidad para incoar una acción ante las jurisdicciones y las autoridades administrativas competentes de los Estados que no sean parte del Acuerdo[40].

Las autoridades competentes de los Estados contratantes deben cooperar con Eurocontrol en el establecimiento y percepción de las tarifas por ayudas a la navegación aérea (art. 22).

Estas tarifas sirven como la remuneración de los costes incurridos en concepto de las instalaciones y servicios de navegación aérea en ruta[41] y están exoneradas del pago las siguientes categorías de vuelos:

a) Vuelos efectuados por aeronaves civiles cuyo peso máximo admisible al despegue (indicado en el certificado de aeronavegabilidad, en el manual de vuelos o en cualquier otro documento oficial equivalente) sea inferior a dos toneladas métricas.

b) Vuelos efectuados en su totalidad según las reglas de vuelo visual en el espacio aéreo de las Regiones de Información de Vuelo dependientes del Estado español.

c) Vuelos que terminen en el aeródromo de salida de la aeronave en el curso de los cuales no se haya efectuado ningún aterrizaje (vuelos circulares).

d) Vuelos de búsqueda y salvamento efectuados bajo la responsabilidad de un organismo competente del Servicio de Búsqueda y Salvamento.

e) Vuelos que se realicen exclusivamente con el propósito de comprobar o de ensayar los equipos utilizados, o que se pretendan utilizar, como ayudas en tierra a la navegación aérea. Están excepcionados los vuelos de emplazamiento de las aeronaves en cuestión.

f) Vuelos de formación realizados exclusivamente con objeto de obtener una licencia o una calificación (en el caso de la tripulación de vuelo) y en los que esta circunstancia se haga constar mediante la notificación apropiada en el plan de vuelo.

g) Vuelos efectuados exclusivamente para el transporte en misión oficial del Monarca reinante y su familia próxima, de los Jefes de Estado y de Gobierno y de los Ministros del Gobierno. Dichos vuelos deberán, en todos los casos, ir justificados por el indicador de estado especial o la observación correspondiente en el plan de vuelo.

h) Vuelos de las aeronaves militares de aquellos países con los que exista trato de reciprocidad.

---

40 Artículo 14 del Acuerdo Multilateral relativo a las tarifas por ayudas a la navegación aérea.

41 Vide: «Guía de tarifas-Aeropuertos Españoles Navegación Aérea», AENA, 2010, págs. 35 y 36.
Para el cálculo de la tarifa se utiliza la siguiente fórmula:

$$r_i = t \times N$$

Donde r_i es la tarifa total; t, el precio unitario español de tarifa (establecido en euros), y N el número de unidades de servicio [$N = d \times p$, siendo d el coeficiente distancia (distancia ortodrómica/100), y p el coeficiente peso [(MTOW/50) 0,5]].

III.4. EL PROCEDIMIENTO DE ACTUALIZACIÓN Y MODIFICACIÓN DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO

AENA (Aeropuertos, SA), previa audiencia a sus sociedades filiales, deberá llevar a cabo un *periodo de consultas* sobre el funcionamiento del sistema de prestaciones patrimoniales públicas, el nivel de dichas prestaciones y la calidad de los servicios prestados[42]. Las consultas se efectuarán con las asociaciones u organizaciones de compañías aéreas usuarias[43] de los aeropuertos sometidos a su gestión, y a la de sus sociedades filiales, teniendo lugar en los siguientes supuestos:

a) En todo caso, al menos, una vez al año.

b) Cuando se presente cualquier propuesta sobre modificación o actualización de las prestaciones patrimoniales públicas.

---

42 Artículo 100 de la Ley 21/2003: «1. Durante el periodo de consultas, AENA (Aeropuertos, SA), previa audiencia a sus sociedades filiales, podrá negociar con las compañías aéreas usuarias, sus organizaciones o asociaciones representativas, un acuerdo sobre el nivel y calidad de servicio de los aeropuertos sometidos a su gestión y a la de sus sociedades filiales, de conformidad con el importe de prestaciones patrimoniales públicas.

2. AENA (Aeropuertos, SA) y sus sociedades filiales, a solicitud de las compañías aéreas usuarias de los aeropuertos, podrá ofrecer servicios personalizados voluntarios o terminales o partes de terminales especializadas.
La contraprestación que perciba la sociedad por estos servicios tendrá en todo caso la consideración de precios privados, pudiendo fijar libremente su importe en función de su coste o de cualquier otra justificación objetiva y transparente.
Si el número de compañías usuarias que deseen acceder a estos servicios personalizados es superior al que resulta posible debido a limitaciones de capacidad, el acceso se determinará en régimen de concurrencia sobre la base de criterios pertinentes, objetivos, transparentes y no discriminatorios.»

43 Durante el periodo de consultas, AENA (Aeropuertos, SA) facilitará a las asociaciones u organizaciones de compañías aéreas usuarias de los aeropuertos información sobre los elementos que sirven de base para fijar el sistema o nivel de las prestaciones patrimoniales públicas y sus modificaciones o actualizaciones (art. 99 de la Ley 21/2003). Esta información incluirá, como mínimo, lo siguiente:

a) La lista de los diferentes servicios e infraestructuras vinculadas a las prestaciones patrimoniales públicas.
b) La metodología empleada para determinar la modificación o actualización de las prestaciones patrimoniales públicas.
c) La estructura global del coste en lo que respecta a las instalaciones y servicios retribuidos por las prestaciones patrimoniales públicas.
d) Los ingresos generados por las distintas prestaciones patrimoniales públicas y el coste total por el uso de las instalaciones y de los servicios cubiertos por ellas.
e) Todos los detalles de la financiación procedente de las autoridades públicas para las instalaciones y los servicios retribuidos por las prestaciones patrimoniales públicas.
f) Las previsiones sobre las prestaciones patrimoniales públicas, la evolución del tráfico y las inversiones previstas.
g) El uso real de la infraestructura y del equipamiento aeroportuarios durante el último ejercicio, y
h) El impacto de las inversiones previstas por lo que respecta a sus efectos en la capacidad del aeropuerto.

Asimismo, durante este periodo de consultas, las compañías aéreas usuarias del aeropuerto deberán remitir a AENA (Aeropuertos, SA) información sobre:

a) Sus previsiones de tráfico y de composición y uso de su flota en el ejercicio siguiente.
b) Sus proyectos de desarrollo y necesidades en el aeropuerto.
c) La información facilitada tanto por «AENA (Aeropuertos, SA)» como por sus sociedades filiales y por las compañías aéreas usuarias tendrá carácter confidencial.

c) Antes de la finalización de los planes relativos a nuevos proyectos de infraestructuras.

La finalidad de las consultas es alcanzar acuerdos con las asociaciones u organizaciones de compañías y, especialmente, suscribir el mayor número posible de acuerdos de calidad de los servicios. Se trata, por tanto, de un intento de consensuar no solo precios, sino también estándares de calidad de servicios.

El periodo de celebración deberá tener lugar al menos cuatro meses antes del mes de mayo del ejercicio anterior a aquel en el que se pretendan actualizar o modificar las prestaciones.

Concluido el periodo de consultas, el consejo de administración de AENA (Aeropuertos, SA) aprobará la correspondiente *propuesta de modificación o actualización* de prestaciones patrimoniales públicas. En la propuesta, se deberá tomar en consideración los puntos de vista puestos de manifiesto por las compañías usuarias y, en caso de desacuerdo con las mismas, justificar sus decisiones. En el caso de que se trate de una *propuesta de actualización*[44], esta se confeccionará aplicando un porcentaje obtenido a través de una fórmula que comprende las siguientes variables[45] (art. 92 de la Ley 21/2003):

---

44 Vide artículo 96 de la Ley 21/2003. Toda propuesta de modificación o actualización de las tarifas aeroportuarias deberá ser supervisada por la Autoridad Estatal de Supervisión. Este requisito deriva de la necesidad de cumplir lo previsto en la Directiva 2009/12/CE, de 11 de marzo, sobre tasas aeroportuarias.

45 Con el fin de garantizar la *eficiencia económica* en la gestión de los aeropuertos, AENA (Aeropuertos, SA) –directamente o a propuesta de sus sociedades filiales– podrá proponer, para cada aeropuerto, tanto «coeficientes correctores» como «bonificaciones» por incremento de pasajeros, frecuencias o rutas en las prestaciones patrimoniales públicas.
De conformidad con el artículo 92.3 de la Ley 21/2003, la aplicación de tales bonificaciones, en todo caso, deberá estar basada en criterios transparentes y objetivos y ser compatibles con las normas sobre competencia.
Tanto los coeficientes correctores como las bonificaciones propuestas se integrarán en la fórmula prevista, no aceptándose aquellas propuestas de coeficientes correctores o bonificaciones que no garanticen a nivel global el porcentaje que resulte de la misma.
Los coeficientes correctores, que podrán oscilar entre el 1.30 y el 0.70, y las bonificaciones, que no superarán el 10%, se aplicarán a las cuantías unitarias de las prestaciones patrimoniales de carácter público definidas en los artículos anteriores. Los coeficientes correctores definitivos para cada aeropuerto y las bonificaciones que, en su caso, procedan se establecerán con carácter anual en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
El Ministro de Fomento desarrollará –mediante orden y previo Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos– los criterios generales que deben seguir las propuestas de coeficientes correctores y bonificaciones teniendo en cuenta los siguientes principios:

a) Garantizar la eficiencia económica en la gestión de los aeropuertos.
b) Máxima contribución posible de cada aeropuerto a la competitividad de su área de influencia económica, limitando subidas de cuantías que puedan tener un perjuicio grave sobre determinados tráficos, particularmente aquellos altamente dependientes del aeropuerto.
c) Autosuficiencia económica de cada aeropuerto, teniendo en cuenta tanto su evolución pasada como sus previsiones económico-financieras a medio y largo plazo.
d) Garantizar la competencia efectiva entre aeropuertos sobre la base de la eficiencia y calidad de los servicios prestados al menor coste posible, de forma que las cuantías de las prestaciones incorporen la estructura de costes de cada aeropuerto.

a) Ingresos regulados requeridos o previstos por pasajero (ingresos regulados requeridos o previstos/n.º de pasajeros).

b) Ingresos regulados requeridos[46] (ingresos procedentes de las prestaciones a las que se refiere el art. 68.2, que resultarían necesarios para la recuperación de los costes previstos).

c) Ingresos regulados previstos (ingresos procedentes de las prestaciones a que se refiere el art. 68.2, establecidos en el PAP).

De la *propuesta de modificación o actualización* se dará traslado a la Autoridad Estatal de Supervisión[47] y a las asociaciones u organizaciones de compañías aéreas y usuarios de los aeropuertos, a más tardar en el mes de mayo del ejercicio anterior a aquel en que pretenda aplicarse la modificación o actualización.

Una vez recibida la propuesta de modificación o actualización de prestaciones patrimoniales públicas, la Comisión de Regulación Económica Aeroportuaria comprobará:

a) Si garantiza la sostenibilidad de la red de aeropuertos de interés general.

b) Si la propuesta resulta justificada, de acuerdo con las previsiones contenidas en los planes directores, las demandas de tráfico, los requerimientos y necesidades de las compañías usuarias de los aeropuertos y los adecuados estándares de calidad.

c) Si responde a los criterios de no discriminación, objetividad y transparencia.

El acuerdo de la Comisión de Regulación Económica Aeroportuaria sobre la propuesta deberá adoptarse en el plazo máximo de cuatro meses y se dará traslado del mismo a AENA (Aero-

---

46 Ex artículo 92.1 de la Ley 21/2003, los *ingresos regulados requeridos* se calcularán por aplicación de la siguiente fórmula:
Ingresos regulados requeridos = Gastos de explotación + Coste de Capital ± Ajuste por Suavización – Ingresos precios privados derivados de la explotación comercial de las Áreas Terminales – Ingresos procedentes de las sociedades concesionarias aeroportuarias
En relación con el ajuste por suavización del incremento de tarifas, es preciso señalar que durante los cuatro primeros ejercicios de aplicación de esta fórmula, cuando su resultado anual conduzca a un incremento superior al porcentaje que represente el IPC interanual incrementado en 5 puntos, el incremento máximo autorizado a aplicar será este, pudiéndose a lo largo del periodo citado recuperar con dicho límite tarifario el déficit acumulado. Transcurrido dicho plazo, dejará de aplicarse ajuste alguno por suavización en la presente fórmula, procediéndose a la modificación de las cuantías de las correspondientes prestaciones, en el porcentaje que resulte de la aplicación estricta de la misma.

47 Según lo dispuesto por la disposición transitoria segunda de la Ley 21/2003, hasta que se produzca la designación de la Autoridad Estatal de Supervisión, las funciones atribuidas a dicha autoridad serán ejercidas por la Dirección General de Aviación Civil que contará, para ello, con el soporte técnico de la Agencia Estatal de Seguridad Aérea y los medios necesarios para actuar como autoridad de supervisión independiente. En el plazo de un año desde la entrada en vigor de la Ley 1/2011 se llevará a cabo la designación de la Autoridad Estatal de Supervisión, previo desarrollo reglamentario de su organización y funcionamiento.

puertos, SA), a las organizaciones o asociaciones de compañías usuarias y al órgano competente para su inclusión en el anteproyecto de ley que corresponda[48].

La existencia de una Autoridad de Supervisión, como organismo regulador independiente, es una exigencia de la Directiva 2009/12/CE. Considerándose esencial su inmediata puesta en funcionamiento, se dictó el Real Decreto-Ley 11/2011, de 26 de agosto, por el que se crea la Comisión de Regulación Económica Aeroportuaria[49], otorgándole la condición de Autoridad Estatal de Supervisión.

IV. LA ORGANIZACIÓN DE AVIACIÓN CIVIL INTERNACIONAL Y LA POLÍTICA INTERNACIONAL SOBRE DERECHOS AEROPORTUARIOS

La Organización de Aviación Civil Internacional (OACI) –organismo especializado de las Naciones Unidas creado como un ente permanente el 4 de abril de 1947– es un foro internacional para la aviación civil. Esta organización trabaja en aras de un desarrollo seguro y sostenible de la aviación civil mediante la cooperación de todos los Estados miembros.

Dentro de los objetivos estratégicos de la OACI, se encuentra el de aumentar la eficiencia de las operaciones de la aviación civil mundial, resolviendo los problemas que limitan su desarrollo eficiente. Para alcanzar esta meta, la OACI ha adoptado las siguientes medidas:

a) Elaborar, coordinar y ejecutar planes de navegación aérea que reduzcan los costos unitarios operacionales, faciliten un mayor tráfico (tanto de personas como de mercancías) y optimicen el uso de las tecnologías existentes y emergentes.

b) Estudiar las tendencias, coordinar la planificación y elaborar orientaciones para los Estados que coadyuven al desarrollo sostenible de la aviación civil internacional.

c) Elaborar orientación, facilitar y ayudar a los Estados en el proceso de liberalización de la reglamentación económica del transporte aéreo internacional, con las debidas salvaguardias.

d) Ayudar a los Estados a mejorar la eficiencia de las operaciones de la aviación mediante los programas de cooperación técnica.

La contribución de la OACI para aumentar la eficiencia en la provisión y gestión de aeropuertos y servicios de navegación aérea incluyó:

---

48 El artículo 91 de la Ley 21/2003 autoriza a que la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año modifique o actualice las prestaciones patrimoniales públicas a las que se refiere el artículo 68.

49 La Comisión de Regulación Económica Aeroportuaria se configura como un organismo público de los previstos en el Título I, Capítulo II, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, y con plena independencia en el cumplimiento de sus fines.

a) Elaboración de un texto de orientación sobre aspectos económicos y de gestión relacionados con la eficacia del sistema de navegación aérea, que se presentó en marzo en el Simposio mundial sobre la eficacia del sistema de navegación aérea organizado por la OACI.

b) Elaboración y presentación de cursos de instrucción (en cooperación con el Consejo Internacional de Aeropuertos) sobre la imposición de derechos a los usuarios de aeropuertos y conclusión de un estudio sobre la situación económica de los aeropuertos y los servicios de navegación aérea basado en los resultados de 2005.

Durante 2007 se inició la importante tarea de planificar y preparar una conferencia mundial sobre los aspectos económicos de los aeropuertos y los servicios de navegación aérea (celebrada en 2008). La finalidad principal de esta conferencia fue aumentar la eficiencia y la eficacia de las entidades de provisión y explotación de aeropuertos y servicios de navegación aérea, fundándose en el examen y actualización de las políticas de la OACI sobre gravámenes y los correspondientes textos de orientación económica.

El eje principal de la política establecida por la OACI en materia de derechos por servicios aeroportuarios y de navegación aérea se encuentra en el artículo 15 del *Convenio sobre Aviación Civil Internacional* (Doc-7300)[50], firmado en Chicago el 7 de diciembre de 1944 (Convenio de Chicago) de la siguiente manera:

> «Todo aeropuerto de un Estado contratante que esté abierto a sus aeronaves nacionales para fines de uso público estará igualmente abierto, en condiciones uniformes y a reserva de lo previsto en el artículo 68[51], a las aeronaves de todos los demás Estados

---

50 Article 15 of the Convention on International Civil Aviation (*Airport and similar charges*): «Every airport in a contracting State which is open to public use by its national aircraft shall likewise, subject to the provisions of Article 68, be open under uniform conditions to the aircraft of all the other contracting States. The like uniform conditions shall apply to the use, by aircraft of every contracting State, of all air navigation facilities, including radio and meteorological services, which may be provided for public use for the safety and expedition of air navigation.
Any charges that may be imposed or permitted to be imposed by a contracting State for the use of such airports and air navigation facilities by the aircraft of any other contracting installations. State shall not be higher:

a) As to aircraft not engaged in scheduled international air services, than those that would be paid by its national aircraft of the same class engaged in similar operations, and;
b) As to aircraft engaged in scheduled international air services, than those that would be paid by its national aircraft engaged in similar international air services.

All such charges shall be published and communicated to the International Civil Aviation Organization, provided that, upon representation by an interested contracting State, the charges imposed for the use of airports and other facilities shall be subject to review by the Council, which shall report and make recommendations thereon for the consideration of the State or States concerned. No fees, dues or other charges shall be imposed by any contracting State in respect solely of the right of transit over or entry into or exit from its territory of any aircraft of a contracting State or persons or property thereon».

51 Artículo 68 del *Convenio sobre Aviación Civil Internacional (Designación de rutas y aeropuertos)*: «Cada Estado contratante puede, con sujeción a las disposiciones del presente Convenio, designar la ruta que deberá proseguir en su territorio cualquier servicio aéreo internacional así como los aeropuertos que podrá utilizar».

contratantes. Tales condiciones uniformes se aplicarán por lo que respecta al uso, por parte de las aeronaves de cada uno de los Estados contratantes, de todas las instalaciones y servicios para la navegación aérea, incluso los servicios de radio y de meteorología, que se provean para uso público para la seguridad y rapidez de la navegación aérea.

Los derechos que un Estado contratante imponga o permita que se impongan por el uso de tales aeropuertos e instalaciones y servicios para la navegación aérea por las aeronaves de cualquier otro Estado contratante no deberán ser más elevados:

a) Respecto a las aeronaves que no se empleen en servicios aéreos internacionales regulares, que los derechos que pagarían sus aeronaves nacionales de la misma clase dedicadas a servicios similares.

b) Respecto a las aeronaves que se empleen en servicios aéreos internacionales regulares, que los derechos que pagarían sus aeronaves nacionales dedicadas a servicios aéreos internacionales similares.

Todos estos derechos serán publicados y comunicados a la Organización de Aviación Civil Internacional, entendiéndose que, si un Estado contratante interesado hace una reclamación, los derechos impuestos por el uso de aeropuertos y otras instalaciones y servicios serán objeto de examen por el Consejo, que hará un informe y formulará recomendaciones al respecto para consideración del Estado o Estados interesados. Ningún Estado contratante impondrá derechos, impuestos u otros gravámenes por el mero derecho de tránsito, entrada o salida de su territorio de cualquier aeronave de un Estado contratante o de las personas o bienes que se encuentren a bordo».

En síntesis, el artículo 15 del Convenio de Chicago establece tres principios básicos:

a) Se aplicarán condiciones uniformes para la utilización de los aeropuertos y los servicios de navegación aérea de un Estado contratante por parte de las aeronaves de todos los demás Estados contratantes.

b) Los derechos impuestos por un Estado contratante para la utilización de dichos aeropuertos o instalaciones y servicios de navegación aérea no serán más elevados para las aeronaves de otros Estados contratantes que los derechos abonados por sus aeronaves nacionales dedicadas a servicios internacionales similares.

c) Ningún Estado contratante impondrá gravamen alguno por el mero derecho de tránsito de sobrevuelo, entrada o salida de su territorio de cualquier aeronave de un Estado contratante o de las personas o bienes que se encuentren a bordo[52].

[52] Si bien los dos primeros principios no parecen haber dado lugar a malentendidos, el tercero se ha interpretado en algunos casos en el sentido de que no deben imponerse derechos por las actividades de entrada, salida o sobrevuelo de aeronaves en un Estado. No es ese, sin embargo, el propósito de dicho principio ya que todos los Estados están en su pleno derecho de recuperar mediante la imposición de derechos los costos en que hubieran incurrido por los servi-

Las políticas de la OACI sobre derechos (Doc-9082)[53], en lo que atañe a su obligatoriedad, difieren notablemente del Convenio de Chicago, por cuanto ningún Estado contratante de la OACI está compelido a adherirse a ellas. No obstante, y teniendo en cuenta que los principios expresados en el Doc-9082 se basan en recomendaciones formuladas dentro del marco de conferencias internacionales, los Estados se encuentran moralmente obligados a velar por que sus métodos de recuperación de costos se ajusten a dichos principios.

En la introducción a la séptima edición del Doc-9082[54] (en adelante, Doc-9082/7), se expresa preocupación ante la proliferación de derechos sobre el tránsito aéreo y se recomienda a los Estados:

a) Que permitan la imposición de derechos únicamente por aquellos servicios y funciones que se presten a las operaciones de aviación civil o estén directamente vinculados con ellas o, en definitiva, las beneficien.

b) Que se abstengan de imponer derechos que discriminen a la aviación civil internacional respecto de otros medios de transporte internacional.

Asimismo, se sugiere a los Estados que consideren, siempre en beneficio de los proveedores y los usuarios, la creación de entidades autónomas encargadas de explotar sus aeropuertos y servicios de navegación aérea, pues la experiencia parece demostrar que los aeropuertos y los servicios de navegación aérea explotados por entidades autónomas tienden a presentar una mejor situación financiera y de eficiencia gestora (Doc-9082/7, párrafos 10 y 11). Sin embargo, el Consejo observa que, ante la creciente autonomía en la provisión y explotación de aeropuertos y servicios de navegación aérea, numerosos Estados pueden considerar conveniente el establecimiento de un mecanismo independiente para la reglamentación económica de los explotadores de aeropuertos y proveedores de servicios de navegación aérea, así como del modo de vigilar sus prácticas económicas, comerciales y financieras (Doc-9082/7, párrafo 15). Además, se ha respaldado la aplicación de las mejores prácticas comerciales en los aeropuertos y los servicios de navegación aérea como medio para fomentar la transparencia, la eficiencia y

cios que proporcionan a los explotadores de las aeronaves. La esencia de este principio es que un Estado no debería imponer derechos únicamente por conceder autorización para la entrada, la salida o el sobrevuelo de su territorio.

53 Vide: *Políticas de la OACI sobre derechos aeroportuarios y por servicios de navegación aérea* (Doc-9082). En este documento se proporciona orientación detallada sobre la materia. El Consejo revisa periódicamente estas políticas tras la celebración de conferencias internacionales de envergadura sobre los aspectos económicos de los aeropuertos y los servicios de navegación aérea, si bien el espíritu y los principios básicos se han mantenido sin mayores cambios a lo largo de los años. En la introducción del Doc-9082 se abordan algunas cuestiones comunes a los aeropuertos y los servicios de navegación aérea, tales como el alcance y la proliferación de los derechos, los aspectos de organización y gestión, y otros factores que afectan a la situación económica de los aeropuertos y los servicios de navegación aérea.

54 OACI, Doc-9082, párrafos 8 y 9.

la economía de costos en el suministro de servicios e instalaciones de calidad adecuada (Doc-9082/7, párrafo 17).

El Doc-9082 destaca la necesidad de alcanzar un equilibrio entre los intereses de los aeropuertos y proveedores de servicios de navegación aérea, por una parte, y de los transportistas aéreos, por la otra, en vista de la importancia que reviste el sistema de transporte aéreo para los Estados y el papel que desempeña en el fomento de los intercambios económicos, culturales y sociales entre los distintos Estados. Esto es particularmente cierto en los periodos de dificultades económicas; por ello, se recomienda a los Estados que promuevan una mayor cooperación entre los aeropuertos y proveedores de servicios de navegación aérea, por un lado, y las empresas de transporte aéreo, por el otro, de forma que todos compartan de manera razonable la carga de las dificultades económicas que deben afrontar (Doc-9082/7, párrafo 20).

Entre los principios básicos que se exponen en el Doc-9082 respecto de la base de costos para el cálculo de los derechos aeroportuarios se cuentan los siguientes:

a) Que, cuando un aeropuerto esté abierto al tráfico internacional, los usuarios del mismo asuman plenamente la parte equitativa que les corresponde del costo que supone proporcionar el aeropuerto (Doc-9082/7, párrafo 21);

b) Que el costo a compartir sea el costo total de proporcionar el aeropuerto y sus servicios auxiliares esenciales, incluidos los importes correspondientes a los costos de capital y depreciación de activos, así como los costos de mantenimiento y explotación y los gastos de gestión y administración, pero teniendo en cuenta todos los ingresos aeronáuticos más la contribución de ingresos no aeronáuticos provenientes de la explotación del aeropuerto que obtienen sus explotadores [Doc-9082/7, párrafo 22 i)].

Las Políticas de la OACI sobre derechos (Doc-9082) destacan la importancia de consultar a los usuarios de los aeropuertos antes de introducir cambios en los sistemas de imposición de derechos o en los niveles de estos últimos. El objeto de las consultas es asegurar que el aeropuerto proporcione a los usuarios información suficiente sobre el cambio propuesto y considere debidamente los puntos de vista de los usuarios y el efecto que los derechos tendrán en ellos. También se debería consultar a los usuarios o a las organizaciones que los representan antes de finalizar los planes de construcción de nuevos aeropuertos o de reforma importante de los aeropuertos existentes. De igual manera, los usuarios, en particular los transportistas aéreos, deberían proporcionar siempre que sea posible y con anticipación datos sobre la planificación de sus operaciones, tomando como base pronósticos de 5 a 10 años. En este sentido, y respecto a los derechos en particular, se reconoce la necesidad de contar con un actor neutral a nivel local que intervenga para evitar o resolver las controversias antes de que lleguen a la instancia internacional (un mecanismo de «primera instancia») (Doc-9082/7, párrafos 31 a 33).

En relación con la utilización de los derechos como instrumento de protección ambiental, entiende la OACI que cabe su aplicación en dos áreas: el ruido de las aeronaves y las emisiones

de sus motores. Respecto al ruido de las aeronaves, la vigente política de la OACI sobre la aplicación de derechos por generación de ruido está contenida en el párrafo 30 del Doc-9082. Por su parte, la actual política relativa a las emisiones de los motores de las aeronaves figura en el Apéndice I de la Resolución A35-5 de la Asamblea y es de carácter provisional hasta que el Comité sobre la Protección del Medio Ambiente y la Aviación (CAEP) haya finalizado el examen de las opciones disponibles para la aplicación de medidas[55], basadas en criterios de mercado, para limitar o reducir las emisiones de los motores de las aeronaves.

V. INCIDENCIA DEL RÉGIMEN TARIFARIO SOBRE EL SISTEMA AEROPORTUARIO ESPAÑOL

V.1. LA IMPORTANCIA DEL TRANSPORTE AÉREO PARA LA ECONOMÍA ESPAÑOLA

El crecimiento económico y la globalización generan un aumento de la demanda de transporte en general y en especial del transporte aéreo[56]. Por una parte, el crecimiento económico depara que la elasticidad de la demanda de transporte respecto al producto sea superior a la unidad. Por otro lado, el fenómeno de la globalización implica un incremento de la distancia requerida en los viajes, lo cual aconseja la utilización del transporte aéreo frente a otros modos de transporte menos veloces. En mercados globalizados, las cadenas de suministros deben disponer de componentes producidos en muy diferentes lugares.

El precio del transporte puede no ser un factor determinante en la elección del modo de transporte frente a otros aspectos como el tiempo o la fiabilidad. En opinión de autores como Inglada[57], un rasgo que caracteriza a la economía actual es que todo el desarrollo del propio proceso de producción está dirigido a la medida de cada consumidor y, como consecuencia de ello, es necesaria una respuesta rápida de la oferta a los cambios de la demanda[58]. El uso creciente del comercio electrónico –uno de los rasgos fundamentales de la «nueva economía»– prioriza

---

55 Las medidas basadas en criterios de mercado que estudió el CAEP son medidas voluntarias, un mecanismo por el que la industria y los gobiernos acuerdan un objetivo y un conjunto de medidas para reducir las emisiones, gravámenes relacionados con las emisiones y comercio de los derechos de emisión, un sistema por el que se limitaría el volumen total de emisiones y se podrían comprar y vender concesiones en forma de permisos para emitir dióxido de carbono a fin de alcanzar los objetivos de reducción de las emisiones.

56 Lehto, M. e Himanen, V.: «Information Economy; Impacts in Travel and Communications Transport Innovations, Competitiveness and Sustainability in the Information Age», *Nectar Conference,* Helsinki, Finlandia, 2001.

57 Inglada, V.: «Efectos de la nueva economía sobre el transporte. Un panorama general», *Economía Industrial,* n.º 353, 2003, págs. 15 y ss.

58 Inglada López de Sabando, V.; Rey Legidos, B. y Coto Millán, P.: «Transporte aéreo de mercancías: incidencia en el comercio internacional», en *Comercio internacional y costes de transporte*, ICE, enero-febrero 2007, n.º 834, pág. 137.

la rapidez en la recepción de los productos solicitados y desplaza hacia el productor el punto de distribución de la mercancía, con una sustancial reducción de los costes[59].

Este escenario –de sistemas de distribución y producción *just in time*– está generando, según Golob y Regan[60], una tendencia hacia la distribución de productos altamente fragmentados con elevado valor unitario. Todo ello favorece la utilización del transporte aéreo de mercancías, ya que estos son precisamente los tipos de productos más susceptibles de ser transportados en dicho modo de transporte. Entre los sectores productivos donde el transporte aéreo tiene mayor relevancia, cabe destacar la industria química, instrumentos médico-quirúrgicos y de precisión, máquinas de oficina y equipos informáticos, material electrónico, artículos de piel y cuero, calzado, joyas y óptica. En definitiva, productos caracterizados por su elevado valor unitario.

El turismo –cuyas actividades se integran en el sector servicios de la economía nacional– resulta de vital importancia para España, representando alrededor del 11 % de su producto interior bruto[61].

El medio de transporte más común en los desplazamientos de los no residentes es el avión, pues en el año 2009, el 77,1 % ha utilizado este medio de transporte. En al menos en siete de cada diez llegadas, el avión es el más utilizado y solo en el caso de viajes desde Francia, Portugal y Andorra –países fronterizos–, se utiliza en mayor medida el coche que el avión[62].

La cifra de llegadas internacionales a los aeropuertos españoles en el año 2009 fue de 55,2 millones y las compañías aéreas de bajo coste (CBC) efectuaron el 54,1 % del total[63]. En un momento de serias dificultades económicas, las CBC transportaron un 3,7 % menos de pasajeros que el año anterior y las compañías tradicionales un 13 % menos[64]. Apenas se apreciaron diferencias importantes entre las características sociodemográficas de los turistas no residentes que volaron a España en CBC y en compañías tradicionales (en ambos tipos de compañías, fueron más numerosos los turistas varones de 25 a 44 años y ocupados), pero sí se observó que entre los que utilizaron las compañías tradicionales fue mayor la proporción de turistas con estudios superiores y con más elevado nivel de renta[65].

---

59 Inglada López de Sabando, V.; Rey Legidos, B. y Coto Millán, P., *op. cit.*, págs. 133 y ss.

60 Golob, T. F. y Regan, A. C. (2001): «Impacts on Personal Travel Commercial Vehicle Operations: Research Challenges and Opportunities», *Transportation Research Part C 9,* págs. 87 y ss.

61 Instituto de Estudios Turísticos, *Balance del turismo. Año 2009*, Instituto de Turismo de España-Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, 2010, pág. 9.

62 Instituto de Estudios Turísticos, *op. cit.*, pág. 32.

63 Instituto de Estudios Turísticos, *Turismo, tráfico aéreo y compañías aéreas de bajo coste en el año 2009*, Instituto de Turismo de España-Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, pág. 5.

64 Ibídem.

65 Instituto de Estudios Turísticos, *op. cit*. pág. 7.

V.2. LAS TARIFAS AEROPORTUARIAS Y EL SISTEMA AEROPORTUARIO ESPAÑOL

Tal y como se avanzaba en líneas precedentes, los «costes de escala» comprenden el conjunto de importes que se devengan desde el instante en que una aeronave inicia su aproximación a un aeropuerto y hasta que vuelve a despegar del mismo. En el coste de escala se incluyen todos los tributos y precios que la compañía aérea ha de pagar, formando parte de los mismos las *tarifas de pasajero* (incluyen los derechos por uso de infraestructuras y seguridad), las *tarifas de aeronave* (comprenden los importes exigidos por el aterrizaje, la aproximación y el resto de servicios que preste el gestor aeroportuario), los *impuestos* (elementos de carácter tributario establecidos con la finalidad de financiar los propios aeropuertos, actuaciones de carácter medioambiental, programas de aislamiento acústico, etc.) y los *costes de handling* (importes pagados por los agentes que prestan los servicios de asistencia en tierra).

Una importante característica común a las tarifas de pasajero, de aeronave e impuestos es que sus cuantías pueden ser ciertamente predecibles y gozan de una relativa estabilidad en el tiempo que deriva de la necesidad de seguir un procedimiento ad hoc para su alteración. No obstante, no ocurre lo mismo con los *costes de handling*, ya que los precios anunciados por los agentes están sujetos a márgenes de variación y pueden ser alterados por la negociación entre cliente y proveedor[66]. Los precios de los servicios de asistencia en tierra se negocian, normalmente, entre los operadores *handling* y las compañías aéreas, dependiendo de múltiples factores, entre los que cabe mencionar[67]:

a) El nivel de competencia existente para cada aeropuerto (número de operadores *handling*).

b) El mayor o menor número de vuelos que una compañía aérea opera desde un mismo aeropuerto.

c) La forma en la que la aerolínea se ajusta a los horarios acordados.

d) El número de servicios contratados.

e) La duración del contrato.

f) La extensión del contrato a más de un aeropuerto.

g) La posibilidad de acuerdos de asistencia recíproca entre aerolíneas.

En general, puede apreciarse una relación entre el tamaño de los aeropuertos –medido en volumen anual de tráfico de pasajeros– y los importes que han de satisfacer sus usuarios[68]. Ello ha

66 Ministerio de Fomento, *Análisis comparativo de costes de escala en los principales aeropuertos europeos*, Serie Monografías, 2009, pág. 6.

67 Ministerio de Fomento*, op. cit.,* pág. 15.

68 Ministerio de Fomento*, op. cit*., pág. 9.

llevado a autores como DOGANIS a sostener que en los aeropuertos con elevado tráfico de pasajeros no se advertiría la presencia de economías de escala, pues los costes unitarios aumentarían con el tamaño[69]. Las causas explicativas de este fenómeno giran en torno a las elevadas inversiones requeridas y las ineficiencias asociadas a los elevados niveles de congestión.

La realidad es siempre mucho más compleja y se resiste a ser compendiada en sencillos modelos generalistas. Así, el aeropuerto de Barajas no parece responder al comportamiento antes referido, manifestando una nota de cierta excepcionalidad. El aeropuerto de Barajas se encuentra a la par con otros importantes como Heathrow, Schiphol, Charles de Gaulle y Frankfurt-Main en cuanto a volumen de pasajeros; sin embargo, se encuentra muy por debajo de estos en cuanto a los costes de escala. Es más, se halla por debajo de aeropuertos más pequeños en relación con el volumen de pasajeros como es el caso de Zurich y Atenas.

El nivel de los «costes de escala» en el sistema aeroportuario español (al menos en su pieza más relevante) lo convierte en extremadamente competitivo en comparación con otros del entorno europeo.

VI. CONCLUSIONES

A) LA UNIÓN EUROPEA APUESTA POR UNA FIJACIÓN DE LAS TARIFAS DE FORMA INDIVIDUALIZADA PARA CADA AEROPUERTO, PERO NO EXCLUYE OTRAS OPCIONES

La Directiva 2009/12/UE parte claramente del supuesto de que las tarifas serán fijadas para cada aeropuerto de forma singular, algo que viene avalado por la necesidad de que se intente su fijación de forma convencional entre los gestores de la infraestructura y sus usuarios. No obstante, este sistema no es una exigencia indeclinable, pues el artículo 4 de la Directiva 2009/12/UE señala que los Estados miembros podrán autorizar a la entidad gestora de una red de aeropuertos (grupo de aeropuertos gestionado por una misma entidad) a establecer un sistema común de tarifas aeroportuarias. Por otra parte, el artículo 5 de la misma Directiva establece que los Estados miembros podrán autorizar a una entidad gestora del aeropuerto aplicar un sistema de tarifas común a los aeropuertos que presten sus servicios en la misma ciudad o conurbación.

Así pues, queda en manos del Estado español concretar si la fijación de las tarifas se hará aeropuerto por aeropuerto o si se aplicará un sistema común de tarifas sobre toda la red aeroportuaria española o parte de ella.

La alternativa seleccionada tendrá, sin duda, importantes repercusiones sobre la configuración del respectivo sistema aeroportuario y cabe barajar la estrategia de no efectuar una elección definitiva ab initio, sino procurar el establecimiento de un escenario transitorio que tenga por fi-

69 DOGANIS, R.: *The airport business*, Routledge, 1992.

nalidad ir evolucionando progresivamente hacia una situación en la que cada aeropuerto esté capacitado para fijar sus propias tarifas, pero sin que ello sea la opción inicial.

B) LA TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA 2009/12/CE PUEDE OBLIGAR A UN AGRUPAMIENTO DE LOS AEROPUERTOS QUE IMPLICA UNA DECISIÓN AL RESPECTO DE LA CONFIGURACIÓN DEL SISTEMA AEROPORTUARIO ESPAÑOL

La posibilidad de extender un sistema común de tarifas aeroportuarias a toda una red de aeropuertos –analizada en el apartado anterior– aconsejaría repensar la estructuración de los aeropuertos españoles y, sobre todo, la conformación explícita de un «sistema aeroportuario español».

El concepto de «sistema» sugiere que no se está en presencia de un mero agregado de elementos simplemente yuxtapuestos, sino que se requiere una estructura unitaria, es decir, un conjunto en el que sus partes se relacionen de un modo coherente, constituyendo una unidad.

Como ha tenido ocasión de señalar el profesor Ariño Ortiz, «el transporte no es un agregado de actividades diversas, sino que es un sistema integrado, que forma una unidad y debe ser considerado como un sistema común de transporte»[70].

Los elementos del sistema aeroportuario se caracterizan por:

a) *Interdependencia*. Los elementos se exponen a recíprocas influencias, de manera que la alteración de un elemento tiende a incidir sobre los demás.

b) *Dinamismo*. Cada pieza del sistema se altera –a veces cabría hablar de una auténtica recreación– de forma constante en su configuración, en el marco de un sistema permanente.

En una primera aproximación, el *sistema aeroportuario* admitiría ser definido como *el conjunto de aeropuertos ordenados en aras a garantizar un eficiente transporte aéreo y entre los que es posible apreciar una cierta jerarquía, de forma tal que acaben constituyendo un escenario propio, reconocible y singularizable, con capacidad para ofrecer a sus usuarios las mayores cotas de accesibilidad*.

Tal y como han señalado Güller y Güller «el objetivo de un sistema aeroportuario no es, en realidad, establecer una entidad funcional, un "aeropuerto hub", con el que varios aeropuertos compartan las tareas [...]. Más bien, lo que un sistema aeroportuario debe hacer es proporcionar el mismo grado de accesibilidad al tráfico aéreo a toda la región, así como permitir la distribución adecuada de los posibles beneficios»[71].

---

70 Ariño Ortiz, G.: *Principios de Derecho Público Económico*, Comares, 1999, pág. 760.

71 Güller, M. y Güller, M.: *Del aeropuerto a la ciudad-aeropuerto*, ed. Gustavo Gili, 2002, pág. 39.

Las circunstancias de cada caso son muy distintas y así se encuentran supuestos como el del área metropolitana de Milán, servida por un único gran aeropuerto (Malpensa), y otros como el caso de Londres, con cinco aeropuertos en sus proximidades y dos de los cuales admitirían ser calificados como auténticos *hubs* (Heathrow y Gatwick)[72].

El nudo gordiano a la hora de diseñar el sistema aeroportuario es decidir si el componente clave del mismo son los aeropuertos –a partir de los cuales habrá que diseñar el sistema– o si es el sistema en sí mismo la clave y los aeropuertos y su configuración deberán supeditarse a la realización de aquel. En realidad, el dilema se reduce exactamente a la misma diferencia que puede apreciarse en la base del sistema filosófico de dos notables autores: Ockham y Aristóteles. Si para el primero el mundo lo era de individuos perfectamente separados y diferenciados como entidades diferentes que, eventualmente, podrían llegar a constituir un agregado; para Aristóteles el mundo, el cosmos, la naturaleza eran anteriores y superiores a los individuos, como la polis era anterior a los ciudadanos.

A pesar de que esta dicotomía pudiese parecer decididamente encorsetada y artificial, no deben subestimarse las consecuencias bien distintas de ambas concepciones:

a) Si lo que se pretende es potenciar los aeropuertos existentes y, a partir de ellos, construir un sistema aeroportuario satisfactorio, el condicionante de partida obligará a adaptar el sistema a los aeropuertos, a sus necesidades y requerimientos, tendiendo siempre a maximizar su potenciación, lo que en cierta medida implica elevarlos a un fin en sí mismo y no a un instrumento al servicio del desarrollo económico y bienestar ciudadano. En este supuesto, el quid de la cuestión es que cada aeropuerto consiga el máximo de sus posibilidades, lo cual tiende a hacer aconsejable una gestión de forma descentralizada y, eventualmente, una privatización que amplíe su autonomía de gestión.

b) Si lo relevante es el sistema en sí mismo, y las piezas que lo componen han de avenirse a él, las decisiones se detendrán menos en los elementos que lo componen, teniendo más presente el conjunto. En esta situación, los aeropuertos gozarán de menos autonomía y su gestión deberá responder a criterios de centralización (si bien la extensión de la misma pueda ser objeto de diferentes grados), corriéndose el riesgo, eso sí, de que la explotación se haga más en clave política que económica y ello pueda redundar en cierta ineficiencia.

El sistema aeroportuario, a veces por simples exigencias constitucionales, debiera estar presidido por el principio de solidaridad y para ello es precisa la subsistencia de una organización central que pueda garantizar la aplicación de fondos donde exigencias de equidad territorial así lo aconsejen. En este sentido, es meritoria la creación en Canadá de un fondo a nivel nacional, procedente de los ingresos obtenidos de los aeropuertos principales, con la finalidad de coadyuvar en

[72] Recientemente el aeropuerto de Stansted aspira a lograr este calificativo. Si ello es así, Londres estará rodeado por tres *hubs* aeroportuarios.

la financiación de la inversión y las pérdidas de los aeropuertos regionales o locales de menor dimensión. No obstante, con la finalidad de incentivar la eficiencia como línea de actuación de sus gestores, conviene dotar al sistema de elementos que permitan que los aeropuertos mejor administrados dispongan de más fondos.

C) LA DIRECTIVA 2009/12/CE ABRE UNA LÍNEA DE DETERMINACIÓN DE LAS TARIFAS BASADA EN LA NEGOCIACIÓN CON LOS INTERESADOS

Uno de los aspectos más singulares de la Directiva 2009/12/CE, sin lugar a dudas, es la exigencia del carácter participativo del procedimiento para la fijación de las tarifas. En efecto, el artículo 6 de esta disposición señala que los Estados miembros velarán por que se establezca un *procedimiento obligatorio de consulta periódica* entre la entidad gestora del aeropuerto y los usuarios del mismo en relación con el funcionamiento del sistema de tarifas aeroportuarias, el nivel de las misma y, si procede, la calidad de los servicios prestados. Es más, los Estados deben procurar que las *modificaciones del sistema o del nivel de las tarifas se efectúen mediante un acuerdo* entre la entidad gestora del aeropuerto y sus usuarios.

El ordenamiento jurídico español no es ajeno a la participación de los interesados en la regulación de las prestaciones patrimoniales de Derecho Público, pues basta como ejemplo mencionar el artículo 17 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que reglamenta el procedimiento para la aprobación de las ordenanzas fiscales. Ahora bien, sí cabe afirmar que no hay precedentes de la aplicación de una medida tal a este nivel y que el campo de las tarifas aeroportuarias puede ser un buen «laboratorio» para experimentar hasta dónde puede llegar y qué resultados puede producir el consenso con los obligados a la hora de exportar este sistema a otros ámbitos.

D) EL SISTEMA EUROPEO PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS CUANTÍAS DE LAS TARIFAS AEROPORTUARIAS IMPLICA EL ESTABLECIMIENTO DE NUEVAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS INDEPENDIENTES

Las Administraciones independientes o neutrales son una construcción de origen doctrinal que engloba diversos fenómenos de personificación instrumental que por sus especiales características, por la importancia de las funciones desarrolladas en relación con el mercado y con la economía o por las condiciones en que debe producirse su intervención, son rodeadas de una serie de garantías en orden a su gestión de forma que se configuran como instrumentos de gestión independientes del Poder Ejecutivo. Las Administraciones independientes incluyen entes de supervisión y otros de pura gestión de servicios públicos.

El correcto funcionamiento de los servicios económicos de interés general prestados en régimen de mercado precisa de la creación de órganos independientes de los operadores y dotados de potestades públicas de control, supervisión y arbitraje. En la regulación de las *public utilities*

americanas tales potestades se otorgan normalmente a las *Independent Regulatory Commissions*, que efectúan el control de los prestadores de los servicios.

El artículo 11 de la Directiva 2009/12/CE implanta el sistema de autoridades administrativas independientes de supervisión en el ámbito de las tarifas aeroportuarias. Así, los Estados miembros están obligados a establecer una autoridad de supervisión independiente para garantizar la correcta aplicación de lo dispuesto en la Directiva y que asumirá, al menos, las competencias asignadas en relación con la participación de los usuarios en la determinación de las tarifas. Las decisiones de la autoridad de supervisión tendrán efectos vinculantes, sin perjuicio de un control parlamentario o judicial, según se establezca en los Estados miembros.

Los Estados miembros deben garantizar que la autoridad de supervisión sea jurídicamente distinta y funcionalmente independiente de cualquier entidad gestora del aeropuerto y compañía aérea. Precisamente para garantizar esa independencia funcional, los Estados que mantengan la propiedad de aeropuertos, entidades gestoras de los aeropuertos o compañías aéreas o el control de entidades gestoras de los aeropuertos o de compañías aéreas deben evitar que las funciones relativas a dicha propiedad o control recaigan en la autoridad de supervisión independiente.

Por otra parte, resulta muy interesante, desde la perspectiva del cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, la medida tendente a evitar que el establecimiento de esta autoridad pueda suponer un incremento en los gastos públicos y consistente en permitir que los Estados establezcan un mecanismo de financiación de la autoridad de supervisión independiente a través de la recaudación de una tasa ad hoc cobrada a los usuarios y entidades gestoras de los aeropuertos.

E) LA CAPACIDAD DE LOS AEROPUERTOS DE INFLUIR SOBRE LAS TARIFAS PUEDE PROMOVER LA COMPETENCIA ENTRE ELLOS, PERO LA FACTIBILIDAD DE ESTA DEPENDE DE CIRCUNSTANCIAS MUY CONCRETAS DE CADA SISTEMA AEROPORTUARIO

Diversas organizaciones internacionales de carácter económico, como la OCDE, han subrayado las ventajas de la introducción de la competencia en un determinado sector: estímulo a la innovación y la eficacia en las actividades; incremento de las posibilidades de elección por parte de los consumidores; refuerzo en la diferenciación de productos y servicios; mejor respuesta a las demandas de los consumidores y límite a una inmoderada reglamentación[73].

La viabilidad de establecer la competencia entre aeropuertos es una cuestión controvertida y que solo admitiría una respuesta válida tras la valoración en cada caso concreto; sin embargo, algunos estudios realizados permiten extraer conclusiones con cierto grado de generalización. Una serie de investigaciones realizadas en Europa[74] han puesto de manifiesto que los grandes

[73] Vide: OCDE, *Concurrence et restructuration des services publics*, 2001, pág. 10.

[74] Vide: *Study on competition between airports and the application of State aid rules*, Cranfield University, 2002.

hubs aeroportuarios compiten con aeropuertos similares[75] y, en ciertos casos, con los grandes aeropuertos regionales. Por su parte, los grandes aeropuertos regionales pueden competir con otros de las mismas características, con los grandes *hubs* y con el transporte terrestre[76]. Según estos mismos estudios, los pequeños aeropuertos no suelen entrar en competencia con otros, salvo que estén próximos, tengan un tamaño similar y satisfagan una demanda coincidente.

El contexto propicio para establecer la competencia entre aeropuertos debería responder a las siguientes características:

a) Posibilidad de ofrecer los mismos o equivalentes servicios de transporte.

b) Capacidad de los gestores para poder actuar sobre los costes, muy especialmente sobre el régimen tarifario. Con ello, se estaría garantizando la capacidad de influir en el precio del transporte aéreo ofrecido a los usuarios.

c) Condiciones óptimas de accesibilidad de las infraestructuras aeroportuarias, pues, en caso contrario, independientemente del atractivo que presenten las instalaciones de un aeropuerto, los usuarios se decantarán por otro si el coste total del transporte (coste del transporte aéreo más el coste de accesibilidad al aeropuerto) resulta más económico.

En un escenario de abierta competencia, cabe esperar que el aeropuerto seleccionado por los usuarios sea aquel que permita minimizar el «coste generalizado del transporte», es decir, el coste derivado de cubrir todo el trayecto que deba recorrer el pasajero o la mercancía para llegar a su destino. De esta forma, la demanda de los servicios de un aeropuerto va a depender de su coste total respecto del que tendrían para el usuario los prestados por instalaciones alternativas. El coste del desvío hacia aeropuertos más alejados será asumible si se compensa con reducciones en las tarifas o en los tiempos de espera soportados.

Existen cuatro factores básicos que influyen sobre el potencial atractivo de una infraestructura[77]: las instalaciones físicas y técnicas, los costes, la gestión y su ubicación geográfica. En cuanto a los *costes*, será difícil encontrar espacios para la competencia si las autoridades gestoras de los aeropuertos no pueden modular las tarifas que cobran a los usuarios de sus infraestructuras y se estará renunciando a un importante elemento favorecedor de la competencia.

En contra de las opiniones proclives a implantar la competencia, se han venido produciendo alianzas entre ciertos aeropuertos, como el caso del plan de cooperación «Pantares» (Frankfort-Schipol) cuya finalidad es compartir experiencias en los ámbitos inmobiliario y comercial, así

75 El nivel de competencia dependería de factores tales como la congestión y la existencia de transportes alternativos.

76 En este caso, la posibilidad de competir dependería de si disponen o no de un buen acceso por vía terrestre.

77 Lirn, T. C.; Thanopoulou, H. A.; Beynon, M. J. y Beresford, A.: «An application of AHP on Transhipment Port Selection: A Global Perspective», en *Maritime Economics and Logistics*, 6, 2004, págs. 70 a 91.

como poner en común sus servicios de tecnología de la información. Las alianzas entre aeropuertos tienen la posibilidad de convertirse en elementos válidos para corregir las deficiencias de los sistemas aeroportuarios y para completar, por la vía de la colaboración, las relaciones entre diferentes subsistemas aeroportuarios.

En conclusión, la alternativa de introducir la competencia en un sistema aeroportuario presenta el innegable atractivo de convertir a las piezas que lo componen en unos elementos competitivos, modernos y con buenas expectativas de futuro. Con todo, no debería obviarse un previo proceso de reflexión para cerciorarse de si el sistema está efectivamente en condiciones para competir e, incluso, acerca de si fomentar la competencia es la mejor forma de optimizar su gestión.

F) LOS PRINCIPIOS DE «BUENA REGULACIÓN» EXIGEN UNA NORMA QUE UNIFIQUE EL TRATAMIENTO DE LAS TARIFAS AEROPORTUARIAS EN UNA NUEVA LEY DE AEROPUERTOS DE INTERÉS GENERAL DEL ESTADO

La actual regulación de los aeropuertos presenta un panorama de notable dispersión y evidente volatilidad, muy preocupante desde el punto de vista de la técnica normativa.

El Consejo de Estado, en su Memoria de 1992, advertía de que la situación a la que se está llevando el ordenamiento jurídico español es incompatible con la seguridad jurídica porque sin un conocimiento cierto de las leyes vigentes y una cierta estabilidad de las normas que en ellas se definen no cabe vivir: *sine lege certa, sine iure certo*. Ya en 1612, señalaba Francisco Bermúdez de Pedraza que no pudiendo el jurista «retener por su fragilidad tantas decisiones de cosas como cada día se determinan, por lo menos tendrá memoria del lugar donde comúnmente los doctores tratan la materia».

El objetivo de garantizar la seguridad jurídica en el ámbito de las infraestructuras aeroportuarias pasa por la unificación de los muy diversos preceptos sectoriales que las regulan en una única norma. Una Ley de aeropuertos de interés general del Estado sería la ubicación más adecuada para todos los preceptos que afectan a su conceptuación, calificación, gestión y financiación. Este, y no otro, es el lugar que debe albergar también la regulación de las tarifas aeroportuarias.

La Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible, consagra su Título I a las mejoras del entorno económico y, dentro del mismo, el Capítulo I está dedicado a la mejora de la calidad de la regulación. En este contexto, el artículo 4.1 de la Ley 2/2011 establece una serie de principios de buena regulación aplicables a las iniciativas normativas procedentes de las Administraciones Públicas. Según reza el citado precepto, «en el ejercicio de la iniciativa normativa, el conjunto de las Administraciones Públicas actuará de acuerdo con los principios de necesidad, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia, accesibilidad, simplicidad y eficacia».

La propuesta de unificar la regulación de las tarifas aeroportuarias en una sola norma de rango legal reguladora de los aeropuertos incumbiría al Gobierno –a través de un proyecto de

Ley– y tal iniciativa debería cumplir todos y cada uno de los principios antes citados. El análisis, uno por uno, de los mentados principios arrojaría el siguiente resultado:

a) En virtud del *principio de necesidad*, la iniciativa normativa debe estar justificada por una razón de interés general. Nada satisface más el interés general que el conocimiento rápido, sencillo y completo de la normativa sectorial vigente.

b) En virtud del *principio de proporcionalidad*, la iniciativa normativa que se proponga deberá ser el instrumento más adecuado para garantizar la consecución del objetivo que se persigue, tras constatar que no existen otras medidas menos restrictivas y menos distorsionadoras que permitan obtener el mismo resultado.

c) El *principio de seguridad jurídica* exige que las facultades de iniciativa normativa se ejerzan de manera coherente con el resto del ordenamiento para generar un marco normativo estable y predecible, creando un entorno de certidumbre que facilite la actuación de los ciudadanos y empresas y la adopción de sus decisiones económicas.

d) En aplicación del *principio de transparencia*, los objetivos de la regulación y su justificación deben ser definidos claramente.

e) Para garantizar el *principio de accesibilidad*, se establecerán los mecanismos de consulta con los agentes implicados que estimulen su participación activa en el proceso de elaboración normativa, así como instrumentos de acceso sencillo y universal a la regulación vigente.

f) El *principio de simplicidad* exige que toda iniciativa normativa atienda a la consecución de un marco normativo sencillo, claro y poco disperso, que facilite el conocimiento y la comprensión del mismo.

g) En aplicación del *principio de eficacia*, la iniciativa normativa debe partir de una identificación clara de los fines perseguidos, estableciendo unos objetivos directos y evitando cargas innecesarias y accesorias para la consecución de esos objetivos finales.

La iniciativa tendente a la unificación de la normativa reguladora de las infraestructuras aeroportuarias –que comprendiese la regulación de las tarifas a exigir por los gestores– cumpliría todos los principios inherentes a una buena regulación, pero, es más, como señala el artículo 4.9 de la Ley 2/2011, los poderes públicos han de procurar «el mantenimiento de un marco normativo estable, transparente y lo más simplificado posible, fácilmente accesible por los ciudadanos y agentes económicos, posibilitando el conocimiento rápido y sencillo de la normativa vigente». Más que de una opción, la unificación normativa es un mandato.

En definitiva, los criterios de calidad en la regulación imponen la aprobación, a la mayor brevedad posible, de una Ley de aeropuertos de interés general del Estado.

G) LA DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA DE LAS TARIFAS SERÁ UN FACTOR DETERMINANTE DE LA COMPETITIVIDAD DEL TURISMO ESPAÑOL

Los factores que determinan el éxito en el sector turístico residen tanto en su «ventaja comparativa», como en su «ventaja competitiva». La «ventaja comparativa» se refiere a los recursos que posee un destino turístico (el clima, el paisaje, la riqueza cultural, etc.) mientras que la «ventaja competitiva» comprende un conjunto de factores como la calidad de la oferta turística, el nivel de precios, la satisfacción del turista o las infraestructuras[78].

En 2009, el 54,1 % de los turistas no residentes que llegaron a los aeropuertos españoles lo hicieron en alguna CBC y efectuaron el 46 % del gasto de todos los turistas no residentes llegados por vía aérea[79]. Los turistas de los grupos de renta superiores utilizaron más las compañías tradicionales que las CBC, siendo esta una característica que se mantiene desde hace años. Por su parte, las CBC se caracterizaron por concentrar el grueso de los turistas en el tramo de renta media (65,2 %)[80].

La partida de gasto destinada por los turistas a transporte fue la mayor, tanto entre los que viajaron en CBC (34,4 %) como entre los que lo hicieron en compañías tradicionales (41 %)[81]. Los turistas europeos de CBC que no habían contratado paquete turístico gastaron de media al día menos que aquellos que volaron de la misma manera con compañías aéreas tradicionales (80,1 € frente a 107,9 €, respectivamente)[82].

Es evidente que la cuantía de las tarifas tendrá mucha más importancia para las aerolíneas de bajo coste que para las convencionales, pues para las primeras el ahorro en los costes totales es, sencillamente, vital. Teniendo en cuenta la importancia de las CBC en la afluencia de turistas a nuestro país, la fijación del nivel de las tarifas aeroportuarias será uno de los factores, y no precisamente el menor, que impulse la «ventaja competitiva» de España como destino turístico. No obstante, el nivel de las tarifas no solo influirá en la llegada de turistas, sino también en su comportamiento, pues como se puede extraer de los estudios citados a lo largo de este trabajo, los turistas que acceden a través de CBC hacen un gasto en destino menor que los que utilizan las compañías tradicionales. Siendo esto así, no resulta descabellado pensar que reduciendo el precio del transporte se incrementan las opciones de mejorar el consumo de los turistas en el destino al verse menos afectada su capacidad de gasto. Mejorar el nivel de las tarifas supone favorecer la llegada de turistas y mejorar su situación económica para consumir en destino.

---

78 Instituto de Estudios Turísticos, *Balance del turismo. Año 2009*, Instituto de Turismo de España-Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, 2010, pág. 15.

79 Instituto de Estudios Turísticos, *Turismo, tráfico aéreo y compañías aéreas de bajo coste en el año 2009*, Instituto de Turismo de España-Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, pág. 9.

80 Instituto de Estudios Turísticos, *op. cit.*, pág. 41.

81 Ibídem.

82 Ibídem.

H) EL NIVEL DE LAS TARIFAS INCIDE SIGNIFICATIVAMENTE SOBRE LA COMPETITIVIDAD DE LOS AEROPUERTOS, PERO EN LA CUANTÍA TOTAL DE LOS COSTES DE ESCALA INFLUYEN MÁS FACTORES QUE CONVIENE TENER EN CUENTA

En el ámbito del transporte aéreo, el «coste de escala» comprende las tarifas de pasajero, las de aeronave, los impuestos y los costes de *handling*.

La contención de las tarifas aeroportuarias, como se ha tenido ocasión de señalar anteriormente, es una medida favorecedora del transporte aéreo y que redundará en una mayor competitividad de los aeropuertos españoles, pero hay que subrayar que estas son solo un segmento de los costes totales. Tanto los impuestos relacionados con el sector aeroportuario como los precios a satisfacer por el *handling* deben ser tenidos en cuenta a la hora de calcular el montante global del coste de las operaciones.

En Londres, Atenas, Frankfurt y París existen unos elevados impuestos estatales –del orden de 10 € por pasajero de salida– que se añaden a unos costes por tarifas superiores a la media[83]. Un caso, también paradigmático, es el del impuesto para el fondo del desarrollo aeroportuario griego, exigido en el aeropuerto de Atenas, que representa un volumen muy importante del coste total de operaciones en dicha instalación. La recaudación obtenida por este impuesto se destina al desarrollo y mantenimiento de los numerosos aeropuertos de reducidas dimensiones que se encuentran repartidos por las islas del Egeo, y que de no recibir este apoyo financiero de parte del gobierno griego no podrían subsistir. El impuesto que se paga en la capital griega equivale a un 96,1 % del total de tarifas pagadas en Barajas[84].

Tomando como referencia el aeropuerto madrileño, puede decirse que el sistema aeroportuario español es, en relación con los costes, altamente competitivo si se compara con otros del entorno europeo. Las tarifas de impuestos de aeropuertos comparables, como Schiphol, suponen casi el triple de la cuantía de las tarifas pagadas en Barajas, con lo que este resulta ser sustancialmente más barato.

Los aeropuertos europeos admitirían ser clasificados, en función a sus costes, de la siguiente forma:

a) Aeropuertos grandes y de elevados costes (Londres).

b) Aeropuertos pequeños y de costes reducidos (Lisboa).

c) Aeropuertos grandes y de costes reducidos (Madrid).

d) Aeropuertos pequeños y de elevados costes (Atenas).

---

83 Ministerio de Fomento, *Análisis comparativo de costes de escala en los principales aeropuertos europeos*, Serie Monografías, 2009, pág. 25.

84 Ministerio de Fomento, *op. cit.*, pág. 27.

Las causas que pueden explicar esta situación son diversas, pero cabe apuntar como una de ellas el hecho de que en el aeropuerto de la capital española se acepte la no consecución de la plena recuperación de costes «vía tarifas». La falta de búsqueda de recuperación de costes recurriendo a las tarifas, aunque las cuentas aeroportuarias no salgan ajustadas, puede explicarse por las siguientes razones:

a) Como una fórmula de potenciar el aeropuerto.

b) Como mecanismo para el fomento del turismo o los negocios.

c) Como garantía del principio de solidaridad financiera en un sistema aeroportuario centralizado.

Como corolario de lo hasta aquí expuesto, cabría afirmar que una política tendente a la contención del importe de las tarifas, la renuncia al establecimiento de impuestos que graviten sobre las operaciones aeroportuarias y una actuación empresarial orientada a la reducción de los precios del *handling* sería capaz de mantener al sistema aeroportuario español en niveles de máxima competitividad dentro del sector.

Bibliografía

AENA [2010]: *Guía de tarifas-Aeropuertos Españoles de Navegación Aérea*.

Ariño Ortiz, G. [1999]: *Principios de Derecho Público Económico*, Comares.

Cranfield University [2002]: *Study on competition between airports and the application of State aid rules*.

Doganis, R. [1992]: *The airport business*, Routledge.

Ferreiro Lapatza, J. J. [1999]: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons.

Golob, T. F. y Regan, A. C. [2001]: «Impacts on Personal Travel Commercial Vehicle Operations: Research Challenges and Opportunities», *Transportation Research Part C 9*.

Güller, M. y Güller, M. [2002]: *Del aeropuerto a la ciudad-aeropuerto*, ed. Gustavo Gili.

Inglada, V. [2003]: «Efectos de la nueva economía sobre el transporte. Un panorama general», *Economía Industrial*, n.º 353.

Inglada López de Sabando, V.; Rey Legidos, B. y Coto Millán, P. [2007]: «Transporte aéreo de mercancías: incidencia en el comercio internacional», en *Comercio internacional y costes de transporte*, ICE, enero-febrero, n.º 834.

Instituto de Estudios Turísticos [2010]: *Balance del turismo. Año 2009*, Instituto de Turismo de España-Ministerio de Industria, Turismo y Comercio.

– [2009]: *Turismo, tráfico aéreo y compañías aéreas de bajo coste en el año 2009*, Instituto de Turismo de España-Ministerio de Industria, Turismo y Comercio.

LEHTO, M. y HIMANEN, V. [2001]: «Information Economy; Impacts in Travel and Communications Transport Innovations, Competitiveness and Sustainability in the Information Age», *Nectar Conference,* Helsinki, Finlandia.

LIRN, T. C.; THANOPOULOU, H. A.; BEYNON, M. J. y BERESFORD, A. [2004]: «An application of AHP on Transhipment Port Selection: A Global Perspective», en *Maritime Economics and Logistics*, 6.

MARTÍN QUERALT, J.; FERREIRO LAPATZA, J. J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; PÉREZ ROYO, F. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M. [1994]: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Marcial Pons.

MINISTERIO DE FOMENTO [2009]: *Análisis comparativo de costes de escala en los principales aeropuertos europeos*, Serie Monografías.

OACI [2006]: *Airport Economics Manual (Doc 9562)*, Second Edition.

– *Políticas de la OACI sobre derechos aeroportuarios y por servicios de navegación aérea* (Doc 9082).

OCDE [2001]: *Concurrence et restructuration des servicespublics*.

LA FISCALIDAD DE LA EMPRESA ANTE CATÁSTROFES NATURALES O DESASTRES MEDIOAMBIENTALES

Carlos María López Espadafor

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Jaén

Antonio Emilio Ureña López

Catedrático de E.U. de Organización de Empresas.
Universidad de Málaga

Extracto

En relación con las empresas, existen principalmente dos tipos de medidas fiscales que habitualmente se suelen adoptar ante catástrofes naturales o desastres medioambientales. En relación con los empresarios personas físicas, es habitual la reducción de los módulos dentro del régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con respecto a las empresas societarias, es habitual la reducción de las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas en proporción al tiempo en que, como consecuencia de la catástrofe natural, no se haya podido desarrollar la actividad empresarial.

Palabras claves: catástrofes naturales, desastres medioambientales, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estimación objetiva, módulos e Impuesto sobre Actividades Económicas.

Fecha de entrada: 03-04-2013 / Fecha de aceptación: 10-05-2013 / Fecha de revisión: 17-06-2013

CORPORATE TAXATION IN LIGHT OF NATURAL DISASTERS OR ENVIRONMENTAL DISASTERS

Carlos María López Espadafor

Antonio Emilio Ureña López

Abstract

In relation to companies, there are two kinds of fiscal measures which are generally adopted in the presence of natural disasters or environmental disasters. On the one hand, in connection with the income tax of physical person, we can usually find reductions under the modulos system (objective estimation) within the Spanish personal income taxation. On the other hand, with respect to companies, we can usually find a decrease in the level of taxation of the «Impuesto sobre Actividades Económicas» (a Spanish local tax on the business activities) in proportion of the time that, as a result of the natural disaster, the business activity has not been developed.

Keywords: natural disasters, environmental disasters, personal income taxation, objective estimation, modulos system and Spanish local tax on the business activities.

Sumario

I. La dimensión financiera y tributaria de las catástrofes naturales

II. España y otras zonas de la Unión Europea ante las catástrofes naturales: el régimen de las ayudas de Estado en el Derecho Comunitario Europeo

III. Textos normativos que se han ocupado de la fiscalidad en casos de catástrofes naturales

IV. El régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ante las catástrofes naturales

V. El Impuesto sobre Actividades Económicas ante las catástrofes naturales

VI. Consideraciones finales en materia de seguros

I. LA DIMENSIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LAS CATÁSTROFES NATURALES

Frecuentemente se hace necesaria la actuación de los poderes públicos ante catástrofes naturales adoptando una serie de medidas desde la perspectiva financiera y tributaria. De un lado, ante tal tipo de situaciones se presenta como necesaria la aprobación de ayudas directas o subvenciones a los damnificados, que no solo sirvan para compensar la situación de necesidad en que se puedan ver inmersos, sino también para reconstruir las zonas afectadas y reactivar la economía de las mismas, respetando la disciplina de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado.

Junto a ello, se debe aprobar un conjunto de beneficios fiscales que, ante la difícil situación económica en que queden los contribuyentes afectados por las referidas catástrofes, tomen en consideración su menor capacidad contributiva en función de tal tipo de circunstancias. Muchos de estos beneficios fiscales se establecen en materia de impuestos locales, compensando el Estado a los municipios por la pérdida de recaudación que los mismos ocasionen.

También se adopta otra serie de medidas tributarias, que habrá que analizar si se pueden calificar realmente de beneficios fiscales, como es el caso de las reducciones de los módulos en el régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que buscan el reajuste de estos en función de la nueva situación económica sobrevenida de la actividad empresarial.

Sin perjuicio de algunas normas o disposiciones generales que prevén una serie de medidas financieras y tributarias ante posibles catástrofes naturales, cuando se produce una catástrofe de este tipo suele ser habitual que se dicte un decreto-ley, dada la situación de emergencia que se crea, que concrete las ayudas y beneficios fiscales ante cada situación, sin perjuicio de la tramitación de algunas leyes posteriores, con lo que encontramos una gran dispersión normativa en esta materia.

En relación con las empresas, existen principalmente dos tipos de medidas fiscales que habitualmente se suelen adoptar ante catástrofes naturales.

En relación con los empresarios personas físicas, es habitual la reducción de los módulos dentro del régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En relación con las empresas societarias, es habitual la reducción de las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas en proporción al tiempo en que, como consecuencia de la catástrofe natural, no se haya podido desarrollar la actividad empresarial.

A ello se pueden sumar ocasionalmente algunas otras medidas puntuales de carácter tributario, como por ejemplo bonificaciones en las tasas vinculadas a la puesta en funcionamiento de la actividad

empresarial en zonas que se quieran revitalizar como consecuencia de haber sufrido tal tipo de catástrofes. Junto a las medidas tributarias, también se suelen articular ayudas directas a las zonas afectadas.

II. ESPAÑA Y OTRAS ZONAS DE LA UNIÓN EUROPEA ANTE LAS CATÁSTROFES NATURALES: EL RÉGIMEN DE LAS AYUDAS DE ESTADO EN EL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO

Nuestro país, dada su gran extensión territorial, en comparación con otros países de la Unión Europea, y su posición geográfica al sur de esta, se presta especialmente a sufrir cierto tipo de catástrofes naturales o desastres medioambientales. Téngase presente que al tratarse de una zona bastante seca, las lluvias son menos frecuentes en determinadas áreas del sureste y, en ocasiones, debido a los fenómenos atmosféricos de gota fría del Mediterráneo, la llegada de las lluvias se produce de forma excesivamente brusca y dañosa. En algunas zonas del sur o no llueve durante largos periodos o llueve muchísimo en poco tiempo o llueve con fortísima intensidad. Esto representa una fuente habitual de catástrofes naturales. Así, en el sur, o hay épocas en que no llueve, con la consiguiente sequía, o a veces llueve mucho, fuerte y en poco tiempo, con las consiguientes riadas. Cuando terminamos de escribir estas páginas, tenemos todavía recientes en la memoria los daños causados por la crecida del Guadalquivir.

Las sequías, cuando son prolongadas, por sí mismas determinan catástrofes naturales en la agricultura e incluso en el abastecimiento regular de agua a ciertas poblaciones. Unido al clima seco, encontramos una mayor facilidad para los incendios forestales.

Ahora bien, en otras zonas húmedas de España también son frecuentes desbordamientos de los cauces de los ríos y en la España más seca algunos años también las fuertes heladas imprevistas producen daños generalizados en la agricultura. Y paradójicamente, la mayor vegetación propia de algunas zonas más húmedas del norte de España facilita en mayor medida al mismo tiempo los incendios en pleno verano en tales zonas.

Al final, casi ninguna zona de España es ajena a algún tipo de catástrofes naturales o desastres medioambientales.

Debemos tener presente también que en algunas zonas de España es habitual cierta actividad sísmica, que en ocasiones ha dado lugar a terremotos de intensidad considerable, con las consiguientes consecuencias desastrosas, que, sin echar demasiado la vista atrás, podemos recordar hace unos años en Lorca.

Además, el hecho de que España se encuentre ubicada ocupando en la mayor parte de su extensión nuestra Península, hace que todos sus límites sean de costa, salvo las fronteras con Portugal y Francia. Esto nos expone con gran facilidad a posibles desastres costeros, como el que podemos recordar con el hundimiento del buque petrolero Prestige.

De este modo, nos encontramos, en ciertos casos, catástrofes naturales propiamente dichas, con un origen puramente natural, sin perjuicio de que algunas acciones, omisiones, negligencias o faltas de previsión humanas puedan acentuar las consecuencias de tales catástrofes, circunstancias que en ocasiones rodean a los terremotos. Recordemos que en algún otro país de la Unión Europea como Italia, con un importante riesgo sísmico, sin irnos demasiado atrás en el tiempo, los terremotos han alcanzado en los últimos años una triste frecuencia. Por citar algunos de los terremotos más importantes en Italia, dentro de los más recientes, podríamos recordar el de *L'Aquila*, en la región del *Abruzzo*[1], o los acaecidos en las provincias de *Ferrara* y *Modena,* en la región de la *Emilia Romagna*, pero, como decimos, como menos distantes en el tiempo, sin perjuicio de otros terremotos históricos en Italia, que podemos recordar en años más lejanos.

Precisamente con respecto al primero de ellos han sido condenados ciertos sujetos con responsabilidades públicas por su falta de adopción de medidas ante la previsión de la posible actividad sísmica que se materializó en el referido terremoto. Frente a ello, en la región de la *Emilia Romagna*, a la que pertenecen *Ferrara* y *Modena*, afectadas por sucesivos terremotos, se enseñaba hasta hace poco en las escuelas a los niños que se trataba de una región libre de actividad sísmica, frente a otras regiones de Italia.

De otro lado, la contaminación de las costas de nuestro noroeste como consecuencia del hundimiento del buque Prestige fue fruto de un error o negligencia humana o de una acumulación de tales circunstancias, pendientes aún de concretar judicialmente.

No obstante, ya se trate de catástrofes con un origen puramente natural o de desastres con un origen puramente humano, se produce en ambos casos una serie de daños en algunas zonas que hacen necesarias una serie de medidas financieras y tributarias bastante similares en muchos supuestos, consistentes en ayudas directas, líneas de crédito y financiación o en la concesión de beneficios fiscales, que ayuden a la reconstrucción o reparación de las zonas afectadas, así como al estímulo de las mismas.

Es más, ante algunos tipos de catástrofes naturales o desastres medioambientales como los incendios forestales, los daños pueden ser muy similares, ya se parta de un origen puramente natural o de un origen humano, además de la incidencia en la propagación y los efectos del incendio de una posible falta de actividad de prevención por parte de los poderes públicos.

Por ello, entendemos que se deben estudiar conjuntamente ambos tipos de fenómenos desde la perspectiva financiera y tributaria.

En España, en función del tipo de catástrofes naturales expuestas, la empresa agrícola se suele ver especialmente afectada y tratándose de empresario persona física se puede encontrar sometido al referido régimen de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

---

[1] Frente a la casi nula atención que la doctrina tributaria ha venido prestando hasta la fecha a este tema, podemos encontrar cierta atención al mismo por la doctrina italiana, como, por ejemplo, FICHERA, F.: «Calamità naturali e aiuti di Stato», *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, núm. 2, 2012, pág. 301 y ss.

Por otro lado, junto a los beneficios fiscales propiamente dichos y otras medidas fiscales analizadas tendentes al gravamen o búsqueda de la capacidad contributiva más acorde con la situación económica resultante de haber sufrido las referidas catástrofes naturales o desastres medioambientales, ante estas circunstancias suelen aprobarse también por los Estados medidas de ayuda directa y de financiación para la reconstrucción y estímulo de las zonas afectadas por tales catástrofes o desastres. En muchos casos no se busca solo la reconstrucción de las zonas afectadas, sino también la recuperación o estímulo del entramado empresarial o industrial afectado.

En tales supuestos, habrá que tener en cuenta que se deberá respetar lo establecido en los artículos 107 a 109 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea. En concreto, en la letra b) del apartado 2 del referido artículo 107 se establece que serán compatibles con el mercado interior «las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional». No obstante, deberán someterse a la disciplina de la Unión Europea[2] en esta materia[3].

III. TEXTOS NORMATIVOS QUE SE HAN OCUPADO DE LA FISCALIDAD EN CASOS DE CATÁSTROFES NATURALES

Como relativas a las catástrofes que han alcanzado mayor relevancia o referentes a los casos, en cierto modo, más próximos en el tiempo, se pueden citar, por ejemplo, en el sentido apuntado:

El Real Decreto-Ley 8/2002, de 13 de diciembre, por el que se amplían las medidas reparadoras en relación con el accidente del buque «Prestige» a las Comunidades Autónomas del Principado de Asturias, Cantabria y País Vasco, y se modifica el Real Decreto-Ley 7/2002, de 22 de noviembre.

La Ley 3/2010, de 10 de marzo, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas.

El Real Decreto-Ley 6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia.

---

[2] En el séptimo párrafo del preámbulo del Real Decreto-Ley 25/2012, de 7 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas, se señala que «La cuantía de las pérdidas de producción ocasionadas por los incendios y las tormentas en los cultivos configuran una situación de desastre natural, en los términos establecidos por las directrices comunitarias sobre ayudas estatales al sector agrario».

[3] En la práctica, no se suelen presentar objeciones contra nuestro Estado en esta materia.

El Real Decreto-Ley 17/2011, de 31 de octubre, por el que se establecen medidas complementarias para paliar los daños producidos por los movimientos sísmicos acaecidos en Lorca el 11 de mayo de 2011, se modifica el Real Decreto-Ley 6/2011, de 13 de mayo, y se adoptan medidas fiscales y laborales respecto a la Isla de El Hierro.

El Real Decreto-Ley 11/2012, de 30 de marzo, de medidas para agilizar el pago de las ayudas a los damnificados por el terremoto, reconstruir los inmuebles demolidos e impulsar la actividad económica de Lorca.

El Real Decreto-Ley 25/2012, de 7 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas[4].

La Ley 14/2012, de 26 de diciembre, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas[5].

Seguimos en este trabajo principalmente estos textos normativos, como textos más importantes actualmente –o en el pasado más próximo– en la materia dentro del Ordenamiento jurídico español.

Ante tal tipo de situaciones, en el legislador español se observa un cierto continuismo en la opción por los beneficios fiscales, en el sentido de que existe una gran regularidad en la presencia de tal tipo de beneficios en prácticamente todos los decretos-ley y leyes promulgadas con tal motivo, sin perjuicio de que también se utilicen otros instrumentos de ayuda financiera como ayudas directas a los afectados por tal tipo de catástrofes, los cuales pueden cambiar más de un momento a otro, tanto en el tipo de ayudas, como en su cuantía, dependiendo de lo saneada que haya estado la economía del país en cada momento.

---

4 Téngase presente también el Real Decreto 1505/2012, de 2 de noviembre, por el que se amplía el ámbito de aplicación del Real Decreto-Ley 25/2012, de 7 de septiembre, por el que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas, dictado con base en la habilitación contenida en el apartado 3 del artículo 1 del citado Real Decreto-Ley 25/2012, donde se estableció que «El Gobierno, mediante real decreto, podrá declarar, con delimitación de los municipios y núcleos de población afectados, la aplicación de las medidas previstas en este real decreto-ley a otros incendios y tormentas de características similares que hayan acaecido o puedan acaecer, en cualquier comunidad autónoma, desde su entrada en vigor hasta el 1 de noviembre de 2012». De este modo, se evita el tener que volver a dictar otro decreto-ley por catástrofes naturales o desastres medioambientales por un periodo que no se aleje demasiado en el tiempo. De todos modos, pronto se promulgó la ley que indicamos a continuación del referido real decreto-ley.

5 Véase también el Real Decreto 389/2013, de 31 de mayo, por el que se amplía el ámbito de aplicación de la Ley 14/2012, de 26 de diciembre, por la que se aprueban medidas urgentes para paliar los daños producidos por los incendios forestales y otras catástrofes naturales ocurridos en varias comunidades autónomas, y se establecen medidas de ejecución de lo previsto en dicha ley.

IV. EL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS ANTE LAS CATÁSTROFES NATURALES

Un tipo habitual de medidas tributarias en los casos de catástrofes naturales o desastres medioambientales son las relativas a corregir el rendimiento de actividades económicas estimado con base en módulos objetivos, en función del menor rendimiento (o pérdidas) que va a resultar de los correspondientes daños sufridos o de la situación padecida: afectaría al régimen de estimación objetiva por módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero en estos casos no estaríamos ante beneficios fiscales propiamente dichos, sino ante un reajuste en los módulos buscando una más certera aproximación a la posible renta y, así, una más ajustada aproximación a la verdadera capacidad económica, aunque estimada, que se pueda poner de manifiesto, tras sufrir tales catástrofes.

En la misma línea, también podemos encontrar medidas de corrección de los módulos del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, ante la nueva situación económica que determine la correspondiente catástrofe natural o desastre ambiental.

Existe una previsión general para el ya citado régimen de estimación objetiva por módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con base en el desarrollo reglamentario previsto para este régimen en general en el apartado 1 del artículo 31 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se trata de la previsión contenida en el punto 1.º del apartado 4 del artículo 37 del Reglamento de este Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, donde se establece que «Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda[6] podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos»[7].

Se trataría, pues, de una previsión general de rango reglamentario, que debería ser desarrollada ante cada caso por otra norma reglamentaria de menor nivel, como sería la correspondiente orden ministerial.

Sí existe una previsión general de la posibilidad de petición de una determinación reducida en caso de inundaciones e incendios u otras circunstancias –pero al menos las inundaciones serían más fácilmente una catástrofe natural, aunque los incendios y otras circunstancias no necesariamente–, contenida en los puntos 2.º y 3.º del citado apartado 4 del artículo 37 del Reglamento del

---

6 Actualmente dividido en dos Ministerios distintos, debiendo entenderse residenciada esta competencia en el segundo de ellos.

7 Por ejemplo, en tal sentido, podríamos fijarnos en la Orden HAP/660/2013, de 22 de abril, por la que se reducen para el periodo impositivo 2012 los índices de rendimiento neto y el índice corrector por piensos adquiridos a terceros aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los que, si no se ha tratado por ejemplo de una inundación demasiado generalizada declarada por orden ministerial, el empresario puede solicitar, en el plazo de 30 días desde que ello ocurra, la reducción de los signos, índices o módulos ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, aportando las pruebas correspondientes y haciendo constar si ha recibido alguna indemnización al respecto, para que sea tenida en cuenta en la decisión correspondiente. Asimismo se podrán alegar los gastos extraordinarios en que se haya podido incurrir por causa de tales situaciones o circunstancias.

V. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS ANTE LAS CATÁSTROFES NATURALES

Además de los beneficios fiscales fijados por el Estado ante las referidas catástrofes naturales, en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, debemos recordar también, con carácter general, que los municipios en sus propias ordenanzas fiscales pueden aprobar una bonificación de hasta el 50 % de la cuota para aquellas entidades con pérdidas o con rentas inferiores a los límites que fije la corporación local en la correspondiente ordenanza[8]. En tales casos, especialmente en los supuestos de una renta o rendimiento neto de la actividad económica negativos, hubiese sido más correcto establecer esa bonificación como obligatoria y no facultativa para los municipios y no solo por un posible importe de hasta el 50 %, sino que la bonificación en tales supuestos debería haberse establecido como obligatoriamente del 100 % de la cuota para cualquier municipio.

De todos modos, el Impuesto sobre Actividades Económicas, en su configuración general, no ha venido siendo especialmente respetuoso con el principio de capacidad económica, como se pone de manifiesto en diversos puntos, como puedan ser, por ejemplo, el dato de partir del importe neto de la cifra de negocios y no de la renta para determinar si una entidad va a estar o no exenta del impuesto, o por ejemplo también la misma limitada configuración de la bonificación facultativa expuesta.

Más allá de su hecho imponible, nos encontramos con que en el Impuesto sobre Actividades Económicas el objeto de gravamen aparece constituido por la renta que el sujeto pasivo obtendría con el desarrollo de la actividad empresarial, profesional o artística, cuyo ejercicio representa el hecho imponible del impuesto. El problema es que se trata del gravamen de rentas presuntas[9].

Así, ante cualquier aproximación al Impuesto sobre Actividades Económicas, no podemos perder de vista el problema de la configuración del mismo como un impuesto que grava rentas po-

---

8 Artículo 88.2 d) del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

9 Con referencia al Impuesto sobre Actividades Económicas, en un momento anterior a su reforma, Checa González señaló ya que el gravar «beneficios presuntos supone un claro atentado al principio constitucional de capacidad económica, el cual, rectamente entendido, exige que tributen solo manifestaciones económicas reales y no ficticias» («El Impuesto sobre Actividades Económicas», en *Impuestos*, núm. 23, 1989, pág. 28).

tenciales o presuntas y que, por tanto, no se presenta como lo más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria[10].

Pues bien, al margen de algunas previsiones generales, en general nos encontramos con medidas tributarias adoptadas ante cada catástrofe natural o desastre medioambiental, en diferentes textos normativos, cada uno dictado con respecto a cada catástrofe o desastre en concreto. Ahora bien, se observa cierta coincidencia entre determinados tipos de medidas tributarias adoptadas con respecto a cada catástrofe o desastre. Ante ello cabría preguntarse si se debería establecer un régimen general en una ley prevista al efecto para cuando surja algún acontecimiento extraordinario de tal tipo, en vez de tener que aprobarse un decreto-ley o una ley ante cada caso. El problema surgiría precisamente ante la necesidad de que de todos modos debiese existir una norma ante cada caso en concreto que reconociese la gravedad de cada situación y, ante la enorme relevancia del tipo de catástrofes o desastres de los que nos estamos ocupando, la competencia debería residenciarse en el Estado.

Frente a lo que hemos visto en materia de módulos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, resulta más propio hablar de beneficios fiscales cuando estamos ante exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o ante reducciones en el Impuesto sobre Actividades Económicas proporcionales al tiempo en que no se haya podido desarrollar la actividad empresarial en función de la correspondiente catástrofe o desastre.

Tales beneficios quedarían amparados por el principio de capacidad económica recogido en el apartado 1 del artículo 31 de nuestra Constitución, en función del quebranto que va a sufrir la situación económica del contribuyente como consecuencia de la correspondiente catástrofe natural o desastre medioambiental, con la consiguiente disminución de su capacidad contributiva.

Ya de por sí el Impuesto sobre Actividades Económicas, como hemos adelantado, no representa un paradigma de riguroso respeto del principio constitucional de capacidad económica, pero la solución a tal problemática no puede venir sino de una profunda reforma en la estructura y articulación de este impuesto.

De todos modos, la reducción de las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en proporción al tiempo en que la correspondiente entidad no haya podido desarrollar su actividad, es lo mínimo que se puede hacer en aras de un mayor respeto del principio de capacidad económica en tales situaciones o, visto de otra manera, en aras de un menor quebranto de la vigencia efectiva de este principio constitucional ante las referidas catástrofes naturales o desastres medioambientales.

---

10 No mucho antes de la reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas, CHECA GONZÁLEZ señaló que «en una futura Ley reguladora del sistema tributario local este impuesto, en su configuración y estructura actual, debiera suprimirse en atención a las exigencias ínsitas en la propia noción de justicia tributaria, y sustituirse por otro que grave, en una u otra forma, la verdadera renta real del sujeto pasivo» («El Impuesto sobre Actividades Económicas: presente y futuro», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2002, pág. 46).

VI. CONSIDERACIONES FINALES EN MATERIA DE SEGUROS

Más allá de los ámbitos propios del Derecho Financiero y Tributario, hay que tener en cuenta que en toda esta problemática puede incidir también el hecho de que la ley normalmente no obliga a asegurar los diferentes tipos de bienes, salvo casos como el seguro obligatorio de responsabilidad civil de vehículos, el seguro obligatorio de responsabilidad civil de los cazadores y el seguro obligatorio de responsabilidad civil de riesgos nucleares, pudiendo ponerse en relación este último con hipotéticos desastres medioambientales.

Así pues, por ejemplo, no existe una obligación de asegurar los cultivos agrícolas, siendo tal seguro exclusivamente voluntario para el agricultor; esto sin prejuicio de que desde los poderes públicos se impulsen determinados planes de seguros agrarios.

Sí es habitual que los bancos exijan a sus clientes realizar un seguro sobre las construcciones hipotecadas, donde aparezca como beneficiario el propio banco. A ello hay que añadir lo generalizado que está, aunque no sea obligatorio, el seguro de las viviendas, incluso más allá de las garantías que pueda requerir un banco y para la mayoría de las viviendas, ya estén o no hipotecadas.

Ahora bien, muchos seguros contratados voluntariamente por los ciudadanos no cubren cualquier tipo de catástrofes o daños por desastres naturales, sin perjuicio de que otros seguros más completos sí lo hagan.

Desde la perspectiva pública de los seguros, suele ser habitual también, ante tal tipo de desastres, la necesidad de intervención del Consorcio de Compensación de Seguros en algunos casos, aunque no se daría la indemnización por el citado Consorcio en ciertos supuestos que por su magnitud y gravedad sean calificados por el Gobierno como catástrofe o calamidad nacional.

En primer lugar, debemos fijarnos en que en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 6 del Texto Refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros, aprobado por el Real Decreto Legislativo 7/2004, de 29 de octubre, se establece que «El Consorcio, en materia de riesgos extraordinarios, tendrá por objeto indemnizar, en la forma establecida en este Estatuto Legal, en régimen de compensación, las pérdidas derivadas de acontecimientos extraordinarios acaecidos en España y que afecten a riesgos en ella situados». Fijémonos especialmente en la calificación de «extraordinarios» en relación con los acontecimientos que generen las pérdidas indemnizables. En el segundo párrafo de ese mismo apartado 1 se dispone que «Igualmente, serán indemnizables por el Consorcio los daños personales derivados de acontecimientos extraordinarios acaecidos en el extranjero cuando el asegurado de la póliza tenga su residencia habitual en España». Con ello queda abierta la puerta a la indemnización de posibles daños personales resultantes de catástrofes acaecidas en el extranjero.

En segundo lugar, debemos tener en cuenta que en el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 6 del Texto Refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros se establece que «Se entenderá, igualmente en los términos que reglamentariamente se determinen,

por acontecimientos extraordinarios: a) Los siguientes fenómenos de la naturaleza: terremotos y maremotos, las inundaciones extraordinarias, las erupciones volcánicas, la tempestad ciclónica atípica y las caídas de cuerpos siderales y aerolitos». De este modo, las catástrofes naturales quedan dentro del ámbito de actuación del Consorcio de Compensación de Seguros.

En tercer lugar, debemos recordar que el apartado 1 del artículo 1 del Texto Refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros establece que este «se constituye como una entidad pública empresarial de las previstas en el artículo 43.1 b) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, dotada de patrimonio distinto al del Estado, que ajustará su actividad al ordenamiento jurídico privado». Nos encontramos, pues, ante una intervención pública garantista en el sector de los seguros, que puede tener una especial proyección en el ámbito de los daños ocasionados por las catástrofes naturales.

En cuarto lugar, debemos tener en cuenta que en el apartado 3 del artículo 6 del Texto Refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros se establece que «No serán indemnizables por el Consorcio los daños o siniestros siguientes: (...) f) Los derivados de la energía nuclear». Ya hemos puesto de manifiesto cómo en materia nuclear resulta obligatorio el correspondiente seguro, ante una actividad que, en caso de catástrofe, podría dar lugar a desmesurados desastres medioambientales. No obstante, en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 3 de este texto refundido se establece que el Consorcio de Compensación de Seguros «podrá aceptar en reaseguro en el seguro de riesgos nucleares». Por otra parte, siguiendo lo que ya hemos visto que se establece en el citado texto refundido, debemos fijarnos también en que en la letra e) del artículo 6 del Reglamento del seguro de riesgos extraordinarios, aprobado por el Real Decreto 300/2004, de 20 de febrero, se dispone que quedan excluidos de cobertura por el Consorcio de Compensación de Seguros los daños o siniestros «derivados de la energía nuclear, sin perjuicio de lo establecido en la Ley 25/1964, de 29 de abril, reguladora de energía nuclear». Ahora bien, señala este reglamento en ese mismo precepto, justo a continuación de lo expuesto, que «No obstante lo anterior, sí se entenderán incluidos todos los daños directos ocasionados en una instalación nuclear asegurada, cuando sean consecuencia de un acontecimiento extraordinario que afecte a la propia instalación». De este modo, podemos pensar en otro tipo de desastre o catástrofe natural que afecte a una instalación nuclear[11].

En quinto lugar, debemos tener presente que en la letra g) del artículo 6 del citado Reglamento del seguro de riesgos extraordinarios, se establece que quedan excluidos de cobertura por el Consorcio de Compensación de Seguros los daños o siniestros producidos por fenómenos de la naturaleza distintos de los ya señalados, disponiendo que, en particular, quedarán excluidos de la citada cobertura «los producidos por elevación del nivel freático, movimiento de laderas, deslizamiento o asentamiento de terrenos, desprendimiento de rocas y fenómenos similares, salvo

[11] La experiencia de Japón nos muestra la posible acción de un terremoto, con el posterior y consiguiente *tsunami*, sobre una central nuclear y las nefastas consecuencias de ello.

que estos fueran ocasionados manifiestamente por la acción del agua de lluvia que, a su vez, hubiera provocado en la zona una situación de inundación extraordinaria y reprodujeran con carácter simultáneo a dicha inundación».

En sexto lugar, volviendo sobre las exclusiones, debemos fijarnos en que en el ya citado apartado 3 del artículo 6 del Texto Refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros se establece también que «No serán indemnizables por el Consorcio los daños o siniestros siguientes: (...) e) Los que por su magnitud y gravedad sean calificados por el Gobierno como "catástrofe o calamidad nacional"». Con esta expresión, encontramos otra importante referencia a añadir y tomar en consideración junto a las que exponemos en la delimitación conceptual que hemos realizado en este trabajo.

En séptimo lugar, debemos tener en cuenta que en el apartado 1 del artículo 10 del Texto Refundido del Estatuto Legal del Consorcio de Compensación de Seguros se establece que «El Consorcio asumirá la cobertura del riesgo en el seguro agrario combinado, en la forma y cuantía que determine el Ministerio de Economía y Hacienda, en los siguientes supuestos: a) En el caso de que no se alcanzara por el conjunto de las entidades aseguradoras, la totalidad de la cobertura prevista en la Ley 87/1978, de 28 de diciembre, de Seguros Agrarios Combinados. b) Actuando como reasegurador». Este punto resulta importante en materia de catástrofes naturales, dado que los cultivos agrícolas se pueden ver afectados por catástrofes de distinto tipo.

En octavo lugar, en el apartado 2 del artículo 10 de ese mismo texto refundido al que venimos haciendo alusión en este apartado, se dispone que el Consorcio de Compensación de Seguros «asumirá la cobertura del riesgo de incendios forestales en los términos de su legislación específica». Recordemos cómo los incendios forestales se mueven, como hemos visto, en la dinámica conceptual entre las catástrofes naturales y los desastres medioambientales.

En noveno lugar, aunque ya hemos hablado de la dimensión pública del Consorcio de Compensación de Seguros, debemos destacar especialmente que en el apartado 2 del artículo 1 del mismo texto refundido se establece que «El Consorcio está adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda». Ahora bien, debemos recordar la división actual de este en los dos correspondientes Ministerios. Estamos ya, como hemos dicho, fuera de los ámbitos propios del Derecho Financiero y Tributario, pero en un sector de necesaria intervención pública en la economía. Existiendo actualmente en España un Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y un Ministerio de Economía y Competitividad, el Consorcio de Compensación de Seguros se encuentra adscrito a este último a través de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. Se trata, pues, como decimos, de la siempre necesaria intervención pública en materia de catástrofes naturales y desastres medioambientales.

LAS RENTAS DE ARTISTAS Y DEPORTISTAS EN LA JURISPRUDENCIA MÁS RECIENTE DEL TRIBUNAL SUPREMO. ERRORES DE CONCEPTO

Stella Raventos Calvo
Abogado. Écija abogados

Extracto

Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de imposición en la fuente de las rentas de artistas y deportistas. Interpretación errónea del alcance del artículo 17.2 del Modelo OCDE.

Palabras claves: artistas, deportistas, artículo 17.2 y Modelo convenio OCDE.

Fecha de entrada: 23-05-2013 / Fecha de aceptación: 31-05-2013

ARTISTES AND SPORTSMEN INCOME IN THE MOST RECENT CASE LAW OF THE SPANISH SUPREME COURT

Stella Raventos Calvo

Abstract

Analysis of the most recent case law of the Spanish Supreme Court on taxation at source of income derived by artistes and sportsmen. Erroneus interpretation of the scope of article 17.2 of the OECD Model Tax Convention.

Keywords: artistes, sportsmen, article 17.2 OECD and Model Tax Convention.

Sumario

1. El marco jurisprudencial
2. La Sentencia de 7 de diciembre de 2012. Las normas antielusión no son normas de atribución de la potestad tributaria

«O insensata cura de' mortali,
Quanto son difettivi silogismi
Quei che ti fanno in basso batter l'ali!»[1]

Dante Alighieri. *Paradiso, Canto XI*

1. EL MARCO JURISPRUDENCIAL

En un plazo relativamente breve de tiempo, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la aplicación en nuestro país del artículo 17 del Modelo de convenio de la OCDE, tal y como está recogido en algunos de los convenios de doble imposición firmados con España. La primera sentencia que abrió el fuego el 11 de junio de 2008 (NFJ030221)[2] se ha visto posteriormente (y desafortunadamente) confirmada por las de 13 de abril de 2011 (NFJ042670) y de 28 de marzo de 2012, respectivamente. En ellas, referidas ambas al convenio hispano-holandés de 1971, el Tribunal Supremo aplica una cláusula inexistente en el mencionado convenio, que se correspondería con el artículo 17.2 del Modelo OCDE, acogiéndose a una supuesta interpretación «dinámica» de los Comentarios al modelo, y con un claro propósito antielusión. Finalidad que cabe esperar de la Administración tributaria, pero no de la correcta aplicación de los principios jurídicos por el Tribunal de más alto rango del país. El Tribunal Supremo debe aplicar la ley, sin más. Nos remitimos, por tanto, suscribiendo sus apreciaciones en la totalidad, al mencionado comentario del profesor García Prats.

La sentencia de 7 de diciembre de 2012 (NFJ049700), que se analiza en estas líneas, si bien guarda una estrecha relación con las anteriores (la incorrecta comprensión del artículo 17.2 del Modelo OCDE y de sus comentarios), se centra en el análisis del artículo 17.2 en un convenio en que sí existe tal párrafo 2, pero aplicado a personas que ni son el artista ni están relacionadas con él. Con una serie de conclusiones a todas luces equivocadas.

2. LA SENTENCIA DE 7 DE DICIEMBRE DE 2012. LAS NORMAS ANTIELUSIÓN NO SON NORMAS DE ATRIBUCIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

En este pronunciamiento del Tribunal Supremo, el convenio invocado por la reclamante no es, a diferencia de las sentencias anteriores, el vigente con los Países Bajos, sino el firmado con Irlanda en 1994, y que sí contiene la cláusula equivalente al artículo 17.2 del Modelo OCDE.

---

[1] ¡Oh insensato afán de los mortales, / cuán defectuosos son los silogismos / que os llevan a batir tan bajo las alas! (Traducción de Jorge Sanguinetti).

[2] Sentencia amplia, y brillantemente comentada por el profesor Alfredo García Prats, en «La interpretación jurisprudencial como mecanismo para hacer frente a la elusión tributaria. Apuntes a la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008» en *Revista Tributaria y Financiera*, n.º 220, 2009, págs. 22 a 35.

Los hechos son los siguientes: El acta se levanta a una sociedad española, Stage Entertainment, SL (en calidad de sucesora de Rock & Pop España Medios y Espectáculos, SL), en cuanto que responsable solidaria –pagadora– de dos sociedades irlandesas, Remond Ltd. y Branwell Ltd. La obtención de renta por estas dos sociedades se encuadra en el ámbito de una serie de conciertos del grupo irlandés U2 en España en 1997. Serie de conciertos que se había pactado entre el promotor español y la sociedad holandesa Concert Productions International, BV que, según el texto de la sentencia, había declarado en el contrato que «(ella misma) junto con "ciertas sociedades"[3] son las titulares exclusivas de las apariciones públicas en concierto de los músicos componentes del grupo U2 y de todos los derechos y elementos de producción relacionados con ellas».

Posteriormente, la entidad española satisfizo facturas a cuatro entidades: la primera, Eventcorp Ltd. (sociedad domiciliada en Dublín), por la prestación de los servicios artísticos del grupo musical[4]; la segunda, Concert Productions International BV, por los servicios de reservas y promoción con respecto a los conciertos[5]; y, por último, las dos sociedades mencionadas anteriormente, Remond Ltd. y Branwell Ltd[6]. Los conceptos que figuraban en las facturas eran, en el caso de Remond, los servicios de producción, incluyendo el de sonido, luz, escenario, láser y vídeo. En el caso de Branwell, los servicios de organización y consultoría para los conciertos. El total satisfecho a estas cuatro sociedades coincidía con el monto global a que se había comprometido el promotor español en el contrato, 2.700.000 dólares. De todos los pagos, el promotor consideró que únicamente retribuían las prestaciones de los artistas los pagos hechos a Eventcorp Ltd. y tan solo sometió dichos pagos a tributación en España, mientras que los restantes pagos se consideraron, en el caso de Concert Productions International BV, por el convenio hispano-holandés y en el de Remond y Branwell, por el hispano-irlandés. En ambos convenios, concretamente, por el artículo 7 sobre beneficios empresariales que, según el Modelo OCDE, reproducido en la totalidad de los convenios firmados por España, solo pueden someterse a tributación en el país de la residencia, Holanda e Irlanda, en estos casos. La sentencia se refiere a las dos sociedades irlandesas y al correspondiente convenio.

La inspección levantó las correspondientes actas al pagador por considerar que los pagos a Remond Ltd. y a Branwell Ltd. constituían remuneración de los servicios artísticos.

Tras el obligado paso por el Tribunal Económico-Administrativo Central [Rs. de 2 de febrero de 2007 (NFJ037126)], el asunto llegó a la Audiencia Nacional que, en una impecable sentencia[7], al menos en lo que hace a la fundamentación jurídica, concluyó que tan solo las rentas obtenidas

---

3 Según la sentencia, esas sociedades no quedaban identificadas en el contrato.

4 Por un total de 624.000 dólares USA.

5 Por un total de 720.000 dólares USA.

6 Por unos totales de 1.200.000 dólares USA y 156.000 dólares USA, respectivamente.

7 Sentencia de 28 de enero de 2010, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en el recurso 152/2007 (NFJ037126).

«directa o indirectamente» por la actuación personal de los artistas estaban sometidas a tributación en España y que los pagos al artista (U2) se habían realizado a través de la entidad Eventcorp Ltd. Continuaba la sentencia diciendo que no es «procedente la calificación en globo como "renta artística" de los importes satisfechos por la promotora de los conciertos a las diversas entidades participantes en conseguir esas actuaciones musicales y su puesta en escena (...) no es lo mismo la obtención "directa o indirecta" de la renta obtenida por el artista por su actuación personal, por su actividad profesional personal, de la que deriva esa renta, con los pagos realizados a otras empresas por los servicios prestados y que "están relacionadas con la actuación musical" (...) dado que la norma exige que la renta sea "directa o indirectamente" obtenida por un artista por sus representaciones o actuaciones, lo que exige una relación directa entre actuación y renta obtenida, quedando a extramuros la parafernalia que conlleva la presentación de la actuación y que puede dar lugar a otros pagos cuya calificación fiscal es diferente al de "renta artística", como pueden ser el de "cánones" o de "beneficios empresariales"». Como hemos ya dicho, impecable. Lo que el artículo relevante del convenio irlandés permite –porque sigue el Modelo OCDE– es el gravamen en la fuente únicamente de las rentas que derivan directa o indirectamente del propio artista. Nada más. Por importantes que en un determinado espectáculo puedan ser la iluminación o el sonido, por impensable que pueda resultar un concierto de un grupo de *rock a capella* y con el escenario vacío, los pagos correspondientes a dicha «parafernalia» no retribuyen, ni son, ni pueden considerarse, a efectos del convenio de doble imposición, rentas de artistas.

Contra la sentencia de la Audiencia Nacional interpuso recurso el abogado del Estado, recurso que merece un comentario previo: el abogado del Estado establece como único motivo de casación la infracción del artículo 45.1 d) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que rezaba del siguiente tenor[8]: «(Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio español) los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas o deportistas, o de cualquiera otra actividad relacionada con dicha actuación, atribuidos a entidades».

Primero, y craso, error. Mediando un convenio de doble imposición entre España y otro Estado, TODAS las relaciones entre España y un residente de ese Estado se rigen por dicho convenio de doble imposición. Absolutamente todas. La ley nacional (española o del otro Estado) no es aplicable. O, por decirlo llanamente, no tiene cabida. La Constitución –art. 96– hace a los convenios impermeables a la ley interna. Tan solo en aquellos casos en que el convenio aplicable remita a la ley interna de uno de los dos Estados contratantes, y le atribuya potestad para gravar una renta, entrará esta última en juego. Hasta entonces no. Por tanto, existiendo un convenio en vigor entre España e Irlanda, estado de residencia del no residente en España que ha obtenido una renta en otro país, basar un recurso de casación en la infracción de una norma de derecho interno, es no saber lo que significa un convenio internacional (y tal invocación debiera haber motivado el archivo de la casación por el Tribunal Supremo). Rectificamos: algo sí sabe el abogado del Estado, pero es el suyo un conocimiento muy superficial porque, siempre según la descripción que se hace

[8] El texto se corresponde con el actual artículo 13 b) 3.º del TRLIRNR.

en el texto de la sentencia[9], esa infracción del artículo 45 de la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades se da «en relación con lo dispuesto en el artículo 17.2 del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición, ratificado el 10 de febrero de 1994». Pues no. La ley española no se infringe en relación con ningún convenio. El convenio se aplica por sí solo. Lo que hay que ver es en qué términos. Y, si esos términos no se han aplicado correctamente, lo que habrá será una infracción de la norma aplicable. Que es el convenio. Elemental.

Y ¿qué dice el artículo 17.2 del convenio hispano-irlandés? Pues «No obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de la **actividad personal** realizada por un artista en esa calidad se atribuyan, no al propio artista, sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que se realicen las actividades del artista»[10]. El lenguaje de los convenios es a veces un tanto complejo, pero no puede decirse lo mismo de este párrafo, que resulta meridianamente claro: las rentas que pueden someterse a imposición en el Estado donde ha tenido lugar la actividad del artista (en el caso de la sentencia, España) son las rentas derivadas de la *actividad personal del artista*. Lo que decía la Audiencia Nacional.

No lo ve así el Tribunal Supremo, que parece hacer suyo el razonamiento del abogado del Estado. Lo que sigue es, dicho con todos los respetos hacia la Sala, un puro despropósito que, a base de confundir la cláusula antielusión del convenio –aplicable– con la ley interna española –no aplicable–, entrelazándolas y aplicándolas simultáneamente –por difícil que eso sea–, concluye que el convenio permite que en España se grave cualquier renta relacionada, por remotamente que sea, con una actuación artística.

Vamos a ver los errores del razonamiento.

a) Empieza el alto Tribunal por la siguiente aseveración: «Se sostiene el recurso de casación por considerar que el precepto no alude exclusivamente a los rendimientos derivados indirectamente de la actuación artística, sino también específicamente a "cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación"». Es cierto. El precepto no alude exclusivamente a los rendimientos derivados de la actuación artística, sino que se extiende a cualquier actividad relacionada con dicha actuación. Pero ¿de qué precepto estamos hablando? Pues ni más ni menos que del artículo 45.1 d) del entonces vigente Impuesto sobre Sociedades. Este precepto tiene una finalidad expansiva sobre cualquier renta relacionada con la actividad artística en España, pero va mucho más allá de lo preceptuado en los convenios y es únicamente ley interna española y, por ende, aplicable tan solo a los residentes en países con los que España no tenga convenio. Pero no es aplicable a los residentes en Irlanda, como las empresas Remond Ltd. y Brenwell Ltd. Por lo tanto, debe ignorarse completa-

9 No hemos tenido acceso al escrito del abogado del Estado, por lo que nos disculpamos anticipadamente si el texto no es ese.

10 Se han obviado las referencias a los deportistas en aras de una mayor claridad del texto.

mente (al menos mientras no se haya dilucidado la discrecionalidad que el convenio otorga al ordenamiento interno).

Ergo, a esas dos empresas tan solo cabe aplicarles el artículo 17.2 del convenio hispano-irlandés, en los términos que se han reproducido más arriba.

b) Pero no es eso lo que hace el Tribunal Supremo, que, como hemos dicho, asimila e identifica el artículo 45 con el artículo 17.2: «Como se ha dicho, la normativa interna aplicable, el artículo 45.1 de la Ley 43/1995, **sin contradicción con el convenio de doble imposición**, alude a cualquier actividad "relacionada" con la actuación artística, **siempre que el rendimiento se atribuya a entidades**». Dos errores conceptuales en una misma frase. En primer lugar, ¿cómo puede decirse que no hay contradicción entre la norma interna y la norma convenida? En un caso –norma interna– estamos hablando de una regla de sujeción de una renta obtenida en territorio español (no aplicable unilateralmente, repetimos, en presencia de convenio). En el artículo 17.2 estamos hablando de una norma antielusión, es decir, dirigida a prevenir que las personas que en virtud del artículo 17 –los artistas– deben tributar en España por las rentas derivadas de su actividad **personal**, eludan dicha tributación mediante la atribución de esa renta a otra persona[11].

Que la cláusula del convenio tiene un carácter antielusivo no lo ignora el Tribunal Supremo. Pero no lo interpreta correctamente. El párrafo 2 del artículo 17 sigue refiriéndose a «*actividades personales en calidad de artistas* o deportistas», no a cualquier actividad relacionada con una actividad artística, sino solo a aquella personal del artista. Y en este punto, hay que proceder a un somero análisis del Modelo OCDE. Tres son los casos que cubre el artículo 17.2 a tenor del correspondiente comentario. Las dos primeras: (a) sociedades de gestión que perciben una remuneración por la actuación de un grupo de deportistas que no está constituido como persona jurídica (por ejemplo, una sociedad de gestión que percibe la remuneración en nombre de un grupo de deportistas –un equipo que no tiene existencia legal autónoma) y (b) un equipo, *troupe* u orquesta que está constituido como persona jurídica (por ejemplo, la Filarmónica de Viena, que –creemos– está constituida como sociedad). Fijémonos en que, en los dos casos, estamos hablando de rentas que, indirectamente, percibirán los mismos deportistas y artistas (los miembros del equipo deportivo y los componentes de la orquesta) porque, en ambos casos, derivan de su propia actuación, son sus honorarios, aunque no los cobren directamente. Tan solo el tercer supuesto, el (c) «se refiere a determinados mecanismos de elusión fiscal en virtud de los cuales las remuneraciones por la actuación del artista o el deportista no se pagan a ellos, sino a otra persona, por ejemplo a una de las denominadas sociedades de artistas»[12].

---

11 Y es «persona», no entidad. O, al menos, eso es lo que dice el artículo 17.2 del convenio aplicable. La alusión a «entidades» del artículo 45 no es aplicable en este caso.

12 Párrafo 11 del Comentario.

Pero, ¡atención! seguimos siempre en presencia de rentas derivadas de la *actuación personal* del artista. El Tribunal Supremo reproduce una frase del párrafo 11 del comentario al artículo 17, «El elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación se someterá a imposición con arreglo al apartado 2». Pero es que el Tribunal saca esa frase de contexto, que es algo muy peligroso. Efectivamente, la frase, que parece que deba interpretarse como si cualquier beneficio obtenido por una persona jurídica debiera someterse a imposición en el estado de la actuación, se encuadra, en el comentario, en las líneas correspondientes al supuesto (b) anteriormente mencionado, en el caso de la Filarmónica de Viena, para entendernos. Y naturalmente que el beneficio que se atribuye a la sociedad «Filarmónica de Viena» puede someterse a imposición en el Estado de la actuación, porque los socios de la Filarmónica de Viena son los músicos de la orquesta, los artistas, y lo que están cobrando es su actuación, ni más ni menos. Pero eso es legal, repetimos, cuando quien cobre sea el propio artista, a través de otra persona. No cualquier persona jurídica por lo que sea. Permítasenos la chanza: es como si, en un concierto de la tantas veces mencionada orquesta, se considerara que los pagos a una floristería por los arreglos florales del escenario en que se desarrolla el concierto son rentas relacionadas con una actuación artística y se las gravara (de ser el florista un no residente) en el Estado de la actuación.

Pues contrariamente a lo que dice la sentencia, por supuesto que hay contradicción entre la norma convenida y la norma interna. Lo que pretende el artículo 17.2 es que los artistas tributen por las rentas derivadas de su actuación en un Estado que no sea el de su residencia, y que no dejen de hacerlo atribuyendo su renta a otra persona –ya sea física o jurídica–. Pero no que cualquier persona, distinta del artista, tribute en el Estado de la actuación artística, por más que la renta esté vinculada con una actuación artística. Una empresa de sonido, o de luces, que no es propiedad del artista ni tiene más relación con él que la de prestarle un servicio de altavoces o de iluminación, no queda comprendida en el artículo 17 del convenio con Irlanda (o, lo que es lo mismo, del Modelo OCDE), sino en el artículo 7, que corresponde a los beneficios empresariales. Y no debe tributar en el Estado donde se desarrolla la actuación del artista, por más que su contribución sea necesaria para el espectáculo. Y por más que el artista utilice para toda una gira a los mismos proveedores de luces o de sonido, como es habitual. Así se asegura la uniformidad del espectáculo y su adecuación a lo que el artista pretende. Nada de eso importa. El empresario que instala la iluminación no es un artista. El que instala los altavoces tampoco. Ni el que sirve el *catering*. Y no deben tributar como si lo fueran.

c) Ante esta obviedad, a quien esto firma le asalta una duda: no es posible que el Tribunal Supremo se equivoque tan radicalmente. Y no lo es porque en la sentencia se mencionan varias veces los términos «actividades personales» y «persona interpuesta» o «sociedad interpuesta». El Diccionario de la Real Academia Española no recoge el término «interpuesto» sino tan solo su forma infinitiva «interponer» y lo hace como «ponerse en medio». En este caso habríamos de interpretar que

solo cuando una persona se pone en medio del pagador y el artista en la corriente monetaria en que se concreta la renta, es posible gravar a esa persona interpuesta. Pero si el que recibe la renta no la transmite al artista (porque esa renta retribuye sus actividades empresariales) no cabe gravamen en la fuente. Y si eso lo sabe el Tribunal Supremo, por obvio, ¿qué es lo que está queriendo decir la sentencia? El uso, repetido innumerables veces, del término «cláusula antielusión» puede ser indicativo del auténtico motivo de la decisión judicial: las dos sociedades irlandesas son, en realidad, personas jurídicas interpuestas por el artista para cobrar por sus actividades personales como tal y por eso se aplica el artículo 17.2. Si esta es la ratio de la sentencia, entonces no cabe sino aceptarla. Pero, y aquí se produce otro error: la propia sentencia menciona que «la inspección no ha entrado a determinar la naturaleza y el carácter de los servicios» (prestados por las dos sociedades), con lo cual se está aplicando una cláusula antielusión a una situación de supuesta elusión que no se ha comprobado que lo sea en realidad. Hay que ser muy cuidadoso con las normas antielusión. En este momento de crisis, se ha extendido una conciencia muy importante al respecto. Pero ello no significa que deba verse elusión por todas partes. Y tampoco se puede asimilar una norma antielusión con el derecho indiscriminado a gravar cualquier renta en el país de la fuente. No, al menos, mientras exista un convenio de doble imposición que resulte de aplicación. Y la función principal de un convenio, junto a la evitación de la doble imposición, es, fundamentalmente, la del reparto de la potestad de gravar entre los dos Estados que lo han firmado. Potestad, en unos casos compartida por los dos Estados sin límite, en otros con límite en el Estado de la fuente y en otros (la mayoría) tan solo en el Estado de la residencia[13]. El artículo 17.1 prevé, para las rentas obtenidas personalmente por los artistas y deportistas, la tributación compartida, sin limitación en el Estado de la fuente. El párrafo 2 contiene una norma antielusión para asegurar que el párrafo 1 no sea evitado mediante la «interposición» de sociedades vinculadas al artista o deportista. Pero lo que no es, en ningún caso, el párrafo 2 del artículo 17 es una norma de reparto de la potestad tributaria (como sí lo es el párrafo 1). Ni permite que cualquier renta que se origine con ocasión de una actuación artística o deportiva sea gravada en el Estado donde dicha actuación ha tenido lugar. Si esa renta no es atribuible personalmente al artista o deportista, o como tan gráficamente lo describe la Audiencia Nacional, si esa renta no va a terminar en los bolsillos del artista o deportista, a esa renta NO le es de aplicación el artículo 17, ni el párrafo 1 ni el párrafo 2. Habrá que analizar de qué tipo de renta se trata y aplicarle el artículo correspondiente del convenio. Por lo que, si se trata de una renta obtenida por una empresa, por servicios propios de su actividad, e independiente del artista, habrá que encuadrarla en el artículo 7 del convenio que regula los beneficios empresariales.

[13] Tan solo una clase de rentas, pensiones y retribuciones públicas, tributa exclusivamente en el Estado de la fuente.

En resumen y a riesgo de ser repetitivos: una norma antielusión no es una regla de atribución de la potestad tributaria. Una norma antielusión debe aplicarse tan solo en los casos ciertos de intención elusoria (intención que debe analizarse en cada caso concreto y verificarse haciendo uso de los mecanismos que el propio convenio contempla, léase, la solicitud de información al Estado de residencia del perceptor de la renta para saber si, efectivamente, se trata de una sociedad interpuesta por el artista o deportista)[14]. Mezclar ambos conceptos no es correcto. No lo debe hacer la inspección, pero mucho menos lo puede hacer el Tribunal Supremo, que debe velar por la correcta aplicación del Derecho aplicable. Lo que incluye a los convenios de doble imposición en vigor. Y el Supremo no puede permitirse perlas como esta: «La claúsula antielusión del convenio con Irlanda es del mismo tenor que la del convenio con el Reino Unido, de 21 de octubre de 1975, no exigiendo, por tanto, ningún tipo de prueba». No se entiende muy bien la mención al convenio con Reino Unido, puesto que al principio de la sentencia se dice que Eventcorp Ltd. (la sociedad que recibió el pago por las actuaciones de los artistas y que tributó en España) es residente en Dublín. Pero sea como fuere, ¿qué es lo que hace innecesario cualquier tipo de prueba? ¿El convenio con Reino Unido o el hecho de que estemos ante una norma antielusión? ¿Está diciendo el Tribunal que la aplicación de una norma antielusión no requiere ningún tipo de prueba? ¿Y cómo se sabe entonces que se está ante una presunta elusión? ¿O es que las normas antielusión se aplican siempre y en cualquier caso, aun en aquellos en que no exista elusión? ¿Solo en el artículo 17 de la mayoría de los convenios o en todos los artículos de los convenios?

Urge una clarificación por parte del Tribunal. Una clarificación que atine con el verdadero significado, no solo del segundo párrafo del artículo 17 sino de todo el artículo. Para ello, el Tribunal puede ayudarse del «Discussion draft on the application of article 17 (artistes and sportsmen) of the OECD Model Tax Convention»[15]. En él se contienen consideraciones del Comité de Asuntos Fiscales que no dejan lugar a dudas sobre el ámbito de aplicación de dicho artículo: «La redacción del párrafo 1 impone dos condiciones, que son, que la renta sea obtenida por una persona "en su calidad de artista[16] (...) o de deportista" y que derive "de sus actividades personales como tal". Por consiguiente, incluso aun cuando una persona sea un artista, las rentas derivadas de las actividades de esa persona puede que no deriven de sus actividades personales "como tal artista" y entonces puede que no estén cubiertas por el artículo 17. Es necesario, en consecuencia, clarificar en qué circunstancias la renta obtenida por un artista o deportista (o por una persona, en el sentido del párrafo 2), puede decirse que no está relacionada con las actividades personales de tal artista o deportista "como tal". El principal punto se refiere a la parte de la remuneración de un artista o deportista que se consiste en la preparación y el entrenamiento, en contraposición con la parte que se refiere a la actuación de verdad (...)». Más adelante, el borrador propone una clarificación de los párrafos 11.4

14 En el caso de Irlanda aún es más fácil, siendo un Estado miembro de la Unión Europea, donde puede recurrirse a las directivas en la materia.

15 Publicado en 2010. Es cierto que dicho borrador no ha llegado a incluirse en las últimas actualizaciones del Modelo de Convenio, pero no es menos cierto que se trata de una clarificación, no de una modificación.

16 El borrador sustituye «artiste» por «entertainer», que comprendería tanto a los artistas como a los «animadores».

y 11.5 del comentario al artículo 17: «*El párrafo 2* comprende la renta que puede considerarse que deriva de las actividades personales de un artista o deportista. Mientras que el mismo comprende la renta que se recibe por una empresa que es retribuida por su actuación (como un equipo deportivo o una orquesta), *claramente no comprende la renta de todas las empresas que están involucradas en la producción de un evento artístico o deportivo*. Por ejemplo, la renta obtenida por el promotor independiente de un concierto de la venta de las entradas y de la distribución de la publicidad no está comprendida en el ámbito del párrafo 2»[17]. No hacen falta más comentarios.

Lo dicho: urge una clarificación y, en su caso, un cambio de criterio del alto Tribunal. Porque no es conforme con los comentarios al Modelo de Convenio y se trata de una interpretación errónea.

Y porque, de no hacerse así, el resultado será uno de los dos siguientes, ambos igualmente indeseables:

- O bien la empresa no residente (que no «sociedad de artista») no podrá deducirse la cuota pagada en España porque no será procedente con arreglo al convenio de doble imposición [pensemos en el art. 31.1 a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que no permite la deducción si el impuesto extranjero no procede con arreglo al convenio], lo cual resultará precisamente en lo que un convenio pretende evitar, que es la doble imposición jurídica (prescindiendo, si es que se puede, del hecho de que la cuota pagada lo será sobre el íntegro, con independencia de que ese no sea el beneficio real de la sociedad); o
- Quien soportará, injustamente, el impuesto español será el residente responsable solidario, que no podrá –a posteriori– resarcirse del impuesto frente a la sociedad no residente y tampoco podrá pedir –porque no es residente del otro Estado– un procedimiento amistoso que determine si el gravamen en España procede o no.

[17] Traducción de la autora.

CUESTIONES A DEBATE...

NOVEDADES Y CONTROVERSIAS EN LOS GRUPOS IVA

Eduardo Verdún Fraile
Inspector de Hacienda excedente
Socio de Ernst & Young Abogados

Extracto

En esta nota, tras una escueta descripción de las características del «régimen especial del grupo de entidades», el autor compara la doctrina de la DGT, que exige la condición de empresario o profesional tanto a la sociedad dominante como a la dependiente, con una reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que considera aplicable el mencionado régimen aunque la dominante o las dependientes no sean empresarios o profesionales.

Palabras claves: grupo de entidades e IVA consolidado.

Fecha de entrada: 23-05-2013 / Fecha de aceptación: 21-06-2013

ISSUES TO DEBATE...

DEVELOPMENTS AND CONTROVERSIES IN THE VAT GROUPS

Eduardo Verdún Fraile

Abstract

In this note, after a succinct description of the characteristics of the «special regime of the group of entities», the author compares the doctrine of the DGT, which demands the condition of businessman or professional both from the dominant company and from salesman, with a recent judgment of the Court of Justice of the European Union that considers the mentioned regime to be applicable though the dominant one or the dependents should not be businessmen or professionals.

Keywords: group of entities and consolidated VAT.

El régimen especial de grupos del IVA comenzó su aplicación en España en enero de 2008. De esta forma, el legislador decidía hacer uso de la posibilidad que establece la Directiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva IVA) en su artículo 11, donde permite a los Estados miembros que consideren como sujeto pasivo único a personas establecidas en sus respectivos territorios cuando se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. El mismo precepto añade inmediatamente que dicha facultad podrá modularse de forma tal que su ejercicio no determine situaciones de fraude o evasión fiscales.

Con dicho marco comunitario, ciertamente escueto, se adoptó una solución intermedia o, de alguna manera, tímida. En efecto, una lectura del citado precepto parece dejar claro que las entidades que eventualmente conformen un grupo, perderían su sustantividad a efectos del IVA, naciendo un nuevo sujeto pasivo, único y diferente de todas ellas, que debería ser el que asumiera desde ese momento el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del tributo.

En estas circunstancias, muy en línea con lo que sucede en la tributación consolidada en el Impuesto sobre Sociedades, los componentes del grupo dejarían de realizar, de manera individual, tanto en sus transacciones internas como en las externas, operaciones sujetas a IVA, dejarían de expedir factura por las mismas y hasta sus obligaciones individuales de registro y obtención de NIF decaerían a favor del grupo, verdadero empresario o profesional único frente a terceros.

Sin embargo, el legislador español y, por qué no decirlo, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), hacedora de los textos que por su tecnicidad suelen acabar por lo que al IVA se refiere normalmente sin cambios como ley, muy acuciada por la inoportuna prisa (que no falta de rigor o conocimiento), terminaron dando lugar a un texto que evitaba una solución que, por completa, habría obligado a una revisión total del funcionamiento del IVA que en su momento no se consideró prudente.

Fue por ello por lo que se optó por la implantación de un régimen de grupos sui géneris, en el que se mantienen las obligaciones fiscales individuales de las entidades que los forman sin que la entidad agrupada o global llegue a disponer de autonomía alguna ni de una definición propia. Así, al amparo de la obligación de cumplimiento de la directiva comunitaria como objetivo pero sin vinculación a los medios utilizados, se creó un sistema que ha venido funcionando desde entonces en dos niveles: el básico, de simple compensación de saldos generados individualmente,

y el avanzado, que se limita a establecer una regla de cálculo de la base imponible en operaciones internas a fin de evitar que las mismas generen IVA por la aportación de valor de las entidades que forman el grupo.

El régimen español se completa con la obligación de llevanza de un sistema de información para verificar la distribución de cuotas internamente, y con una curiosa renuncia voluntaria a las exenciones limitadas que, en definitiva, no es más que un mecanismo que permite que un IVA de fuente externa al grupo termine siendo soportado y deducido por la entidad del mismo que sea su destinataria final, sin que las «refacturaciones» internas que eventualmente se hayan producido generen, como acaba de indicarse, aumentos en la base imponible.

Con este régimen especial en nivel avanzado, los sectores educativo, social, financiero o asegurador vieron profundamente beneficiadas sus estructuras de grupo, siendo, en definitiva, su salvación frente a la valoración a mercado de operaciones vinculadas. En efecto, en estos casos el régimen constituye un auténtico remedio que bloquea y limita el coste al IVA repercutido por una fuente externa al grupo, por más que la misma operación se repita sucesivamente en operaciones internas.

A partir de estas características tan escuetamente descritas, el sistema de grupos español no ha dejado de plantear dudas de cierto calado desde casi el momento de su aprobación, dudas que se refieren a su compatibilidad con el Derecho de la Unión en aspectos tales como la condición de las entidades que pueden formar parte de un grupo, la definición de los requisitos necesarios para definir su grado de integración, la no formación de un sujeto pasivo único con todas sus consecuencias, o la viabilidad del sistema de renuncia a las exenciones que acaba de comentarse.

Sin aún superar la ley el problema que plantea la dudosa definición del perímetro subjetivo con base en un exclusivo porcentaje de intercapitalización que no asegura la concurrencia de los lazos económicos y organizativos expresados por la Directiva IVA (ni siquiera lo hace claramente en el orden financiero, ya que admite una participación del 50 %), acaba de ganar protagonismo el relativo a la condición de las entidades que potencialmente pueden formar parte de un grupo.

Parte aquí la Ley del IVA de una concepción muy flexible, ya que, fijado el perímetro subjetivo (de manera controvertida como acaba de advertirse), permite que siempre que la dominante decida aplicar el régimen, las dependientes opten individualmente por su integración en el mismo.

Superado ese primer problema, el siguiente aparece enseguida cuando se constata, por una parte, que la Ley del IVA expresamente obliga a que las entidades dependientes tengan la condición de empresario o profesional y, por otra, prescribe la doctrina vinculante de la DGT que la dominante debe reunir igualmente dicha condición.

La verdad es que, llegados a este punto, no se puede más que lamentar la mala fortuna que tienen siempre la norma y doctrina de IVA españolas en sus exámenes frente a Bruselas. Así, cuando la Comisión Europea, en fecha 2 de julio de 2009, prescribió la necesidad, en su opinión, de que tanto la dominante como la dependiente deberían ser empresarios o profesionales, la DGT optó por alinear su doctrina a ese criterio y asumir esa conclusión para la dominante (para las dependientes ya lo decía la ley). Se pretendió con ello evitar un enésimo proceso ante el Tribunal de Luxemburgo que hasta la fecha no ha dado más que disgustos, aceptando una argumentación que parecía sólida.

Sin embargo, otros Estados como República Checa, Dinamarca, Irlanda o Finlandia decidieron desafiar ese criterio y, como no podía ser de otra manera, acabaron siendo demandados por la Comisión. El caso es que el Tribunal les acaba de dar la razón en sentencia del pasado 25 de abril. Con ello, la Comisión queda un tanto descolocada respecto de sus planes iniciales, que consistían en revisar todos los regímenes de grupo europeos comenzando por este punto y cubriendo después otros tales como la posible improcedencia de, como hace España, mantener las obligaciones fiscales individuales a las entidades del grupo, verdadero centro de discusión y relevancia.

En su sentencia, el Tribunal va de manera sistemática negando todos y cada uno de los argumentos de la Comisión, concluyendo de manera taxativa que nada se opone a que la dominante o las dependientes no sean empresarios o profesionales.

Para llegar a esa conclusión, y este es quizá el punto más interesante, parece que el Tribunal parte de la base de que siendo el grupo un sujeto pasivo único, la condición individual de alguno de sus componentes pasa a un segundo plano. Este planteamiento jurisprudencial encontraría sus límites en las medidas que podrían adoptarse para evitar situaciones de fraude o evasión, tal y como dice la Directiva IVA, y que como también acaba de confirmar el Tribunal en otra sentencia de misma fecha que la anterior, incluso amparan una legislación como la sueca donde el régimen especial se limita a los sectores asegurador y financiero.

Los efectos de esta sentencia son relevantes. A corto plazo, la DGT debería modificar su doctrina, o al menos flexibilizarla, permitiendo a las entidades dominantes no empresarios aplicar el régimen especial. A continuación, debe considerarse necesaria la revisión del artículo 163 quinquies de la Ley del IVA en el mismo sentido pero esta vez para las dependientes, aprovechando su reforma para introducir un criterio de definición del perímetro subjetivo mucho más acorde con los parámetros comunitarios indicados.

Dos comentarios adicionales para finalizar. En primer lugar, el impacto de la comentada sentencia respecto de, sobre todo, grupos que no podían aplicar el régimen por ser su dominante un ente público o una sociedad *holding* pura, y que ahora ven cómo ese impedimento desaparece. Debe recordarse en este sentido que el régimen es, ante todo, favorable, muy en particular para sectores en prorrata.

En segundo lugar, la necesidad creciente de revisar en profundidad el régimen especial y comenzar a valorar su sustitución por uno más avanzado en el que, ciertamente, se promueva la creación de un sujeto pasivo único con eliminación de operaciones internas. Una lectura tranquila de la sentencia comentada nos permite llegar a otra conclusión aun cuando ciertamente existen muchas dudas de que tal tarea llegue a realizarse, al menos de manera voluntaria.

EL NUEVO CONCEPTO DE VALOR RAZONABLE EN LA NORMATIVA INTERNACIONAL: NOVEDADES E IMPLICACIONES PRÁCTICAS

Antonio Somoza López

Profesor titular de la Universidad de Barcelona

Extracto

En enero de 2013 ha entrado en vigencia la NIIF 13 que establece el nuevo concepto de valor razonable. Dicha norma sustituye a la antigua, contenida sobre todo en la NIC 39 así como las dispersas referencias que sobre esta se daban en la normativa internacional. En este artículo se explican las características fundamentales del nuevo valor y se hacen algunas reflexiones en torno al concepto y su aplicación. En especial se subraya el incremento de la información a revelar, así como el necesario cambio que va a suponer para la profesión contable –así como para los usuarios en general– al ser un valor mucho más subjetivo y que incorpora mayores expectativas por parte de los gestores. Se concluye con algunos comentarios útiles acerca de su implantación práctica.

Palabras claves: IASB, NIIF, NIC, valor razonable y valor de mercado.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 14-05-2013

THE NEW CONCEPT OF FAIR VALUE IN INTERNATIONAL STANDARDS: NEW AND PRACTICAL IMPLICATIONS

Antonio Somoza López

Abstract

Since last January, IFRS 13 Fair Value Measurement should be effective. This replaces the former concept of fair value, which has been extensively applied in different Standards, especially in IAS 39. This article explains the fundamental characteristics of the concept and makes some reflections about the concept and the application. Concretely, the increasing information that it implies and the consequences for auditing are outlined. Some useful comments for practical issues are provided.

Keywords: IASB, IFRS, IAS, fair value and market value.

Sumario

Introducción

1. Características fundamentales
    A. Concepto y características
    B. Activos
    C. Pasivos
2. Técnicas de valoración
3. Diferencias significativas con la definición previa del IASB
4. Implicaciones del concepto
5. Conclusiones

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

En mayo de 2011, el International Accounting Standards Board (IASB) emitió la nueva norma contable sobre el valor razonable (NIIF 13: *Fair Value Measurement*), que define y reemplaza el anterior concepto contenido en las diferentes normas internacionales de contabilidad[1] y que había servido de inspirador para su aplicación. Aunque el valor razonable había sido aplicado sobre todo para los instrumentos financieros (NIC 39, revisada en 2000 y aplicado en la Unión Europea desde 2005), se había extendido a otros elementos patrimoniales tales como las inversiones inmobiliarias, los activos biológicos o a activos tangibles e intangibles y devino un elemento central de la contabilidad, tanto en el ámbito académico como profesional.

Esta nueva norma nace como consecuencia del *Memorandum of Understanding* (MoU) entre los dos organismos reguladores más importantes mundialmente, el IASB y el Financial Accounting Standard Board (FASB), y constituye un peldaño más en la consecución de una armonización contable mundial. Está vigente a partir del 1 de enero de 2013 y será de obligatoria aplicación en el ámbito de la Unión Europea cuando el European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) lo autorice. Dos factores precipitan la emisión de esta norma: la necesidad de un entendimiento con el FASB y la crisis económica actual.

Sin embargo, hay que reconocer que el valor razonable ha estado sujeto a controversia desde sus inicios. La definición y la ausencia de reglas precisas ha originado reservas en su aplicación (véase el caso del PGC español) o bien opiniones claramente en contra. La crisis actual no ha hecho más que encender el debate.

En este trabajo se explica el concepto y sus singularidades, así como los factores a tener en cuenta para su aplicación práctica. Se ha estructurado de la siguiente manera: primero, se explican las principales características; segundo, se hace una comparación con el anterior así como con lo que de este han aportado diferentes autores y, por último, se plantean las implicaciones teóricas y sobre todo prácticas que se puedan derivar del nuevo pronunciamiento.

[1] NIC 16 (Inmovilizado material); NIC 18 (Ingresos ordinarios); NIC 20 (Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales); NIIF 7 (Instrumentos financieros. Información a revelar); NIC 38 (Activos intangibles); NIC 39 (Instrumentos financieros. Reconocimiento y valoración); NIC 40 (Inversiones inmobiliarias) y NIC 41 (Agricultura).

1. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES

A. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS

La norma define el valor razonable como un precio de salida, es decir, como un precio de venta y utiliza una medición basada en el mercado, no específica de la entidad. En concreto se define como: «el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción entre participantes del mercado en la fecha de medición» (párrafo 9), aclarando en el apéndice B: «el objeto (...) es estimar el precio al que una transacción ordenada de venta del activo o de transferencia del pasivo tendría lugar entre participantes del mercado en la fecha de la medición y en las condiciones de mercado presentes» (párrafo B2). Considera como referencia el precio que tiene dicho activo o la transferencia del pasivo en el mercado más ventajoso, que por defecto se considerará que es el principal. Respecto a esta cuestión merece destacarse que muchos autores constatan que el valor razonable funciona muy bien cuando existe dicho mercado de referencia, pero no cuando deben aplicarse métodos sustitutivos a este (SCHMIDT, 2004; WHITTINGTON, 2010); otros se muestran más reticentes y consideran que solo en mercados perfectos y completos la valoración es buena (BARTH et ál., 1995; MILBURN, 2008), no siendo recomendable en mercados ilíquidos o con asimetría de información (SCHMIDT, 2009).

Este valor referido a los activos es neto de costes de transacción, aunque no de transporte por no ser una característica inherente al activo, sino a la negociación entre comprador-vendedor.

Se trata de un precio de salida y, por lo tanto, existen diferencias conceptuales con lo que sería un precio de entrada y se ha defendido que ello tiene la principal ventaja de que no tiene en cuenta los factores específicos de la entidad, aun cuando se reconoce que incorpora expectativas tanto en los activos como en los pasivos (BC33-BC34)[2].

Ciertamente, permite aislar aquellos componentes más específicos del comprador, sin embargo, ello no siempre ocurre así puesto que en más de un mercado, sobre todo en aquellos en que existe un monopolio (o monopsonio por parte del comprador), bien un oligopolio, o situaciones cercanas a estos, el poder negociador recae en una de las partes y, por lo tanto, determina el precio de venta. Por otra parte, también representa una decisión que tiene implicaciones dado que en aquellos mercados poco líquidos en los cuales el diferencial de precio comprador-vendedor puede ser importante, la diferencia entre ambos puede suponer también un importe considerable.

En cuanto al mercado más ventajoso, se considera que es el principal. Es ciertamente un desiderátum presuponer que una empresa tiene acceso a dicho mercado, incluso más si este se tomara como referencia para el precio. Quizás por ello se ha suavizado y se considera en una

[2] Bases para las conclusiones del documento (*Basis for conclusions*).

posición más realista (y más cercana a la del FASB) que es el mercado principal. Por otra parte, y relacionado con ello, cabría plantearse cómo se debe interpretar el hecho de que una empresa tenga varios mercados (principales), como así sucede en la realidad, con diferentes precios.

B. ACTIVOS

La definición está sobre todo pensada para los activos y se presupone que ese precio representa su máximo y mejor uso (lógicamente, se refiere a los no financieros) o se consigue a través de la venta a otro participante de mercado que utilizaría dicho activo en ese uso (ha de ser físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible). Asimismo, puede derivar de su utilización en combinación con otros activos como un grupo (por ejemplo, un negocio) o bien maximizando cada uno de los elementos por separado.

Este punto merece una aclaración que no aparece en la propia norma, pero que está en la guía de aplicación. No debería entenderse esta presunción como una obligación, dado que también se consigue el mejor uso a través de su tenencia por una posición meramente defensiva, por lo tanto, dependerá de la finalidad que se le dé, pero, y esto es lo más destacable, de la intención del comprador y la estrategia que se pretende. Por ejemplo, si se trata de un grupo de activos y el comprador tiene un objetivo estratégico, se maximizará el valor de todos ellos; en cambio, si el objetivo es financiero (se entiende que de liquidación), será el máximo valor de cada uno de los componentes. Otro caso que merece atención es el de los gastos de investigación y desarrollo, dado que la valoración será diferente si lo que se pretende es continuar con el proyecto (la venta únicamente del proyecto), o bien si lo que se quiere es cancelarlo (en cuyo caso se deberá distinguir entre la venta del proyecto y los activos y pasivos complementarios).

Curiosamente el IASB considera que no es necesario que el uso sea legal en el momento de la valoración, pero sin embargo apostilla que no debe estar prohibido legalmente en la jurisdicción del país que lo aplique (BC69), lo cual abre la puerta a valorar aquellos activos que sean alegales.

Se señala así mismo que cuando una entidad utiliza un activo de forma diferente a su mejor uso, se debe revelar esa información y argumentar las razones. Se añade que cuando el precio de mercado no representa las características del activo, no será el valor razonable, y la entidad necesitará valorarlo usando otra técnica de valoración o el coste de reemplazo dependiendo de la información disponible.

C. PASIVOS

Se estima como el precio al que tendría lugar una transacción ordenada para transferir el pasivo entre participantes del mercado en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes.

Se medirá el valor razonable de un pasivo: (a) utilizando el precio cotizado en un mercado activo; (b) si el precio no estuviera disponible, utilizando otros datos observables; y, (c) si ninguno de los anteriores se encuentra disponible, a través de un enfoque de ingreso o de mercado. Si ni tan solo existe una partida idéntica por otra parte como activo, entonces se utilizará una técnica de valoración desde la perspectiva de un participante del mercado. Cuando no se disponga del precio para transferir un pasivo y esa obligación se mantenga por otra parte como activo, la entidad que tiene la obligación la valorará desde esta última posición.

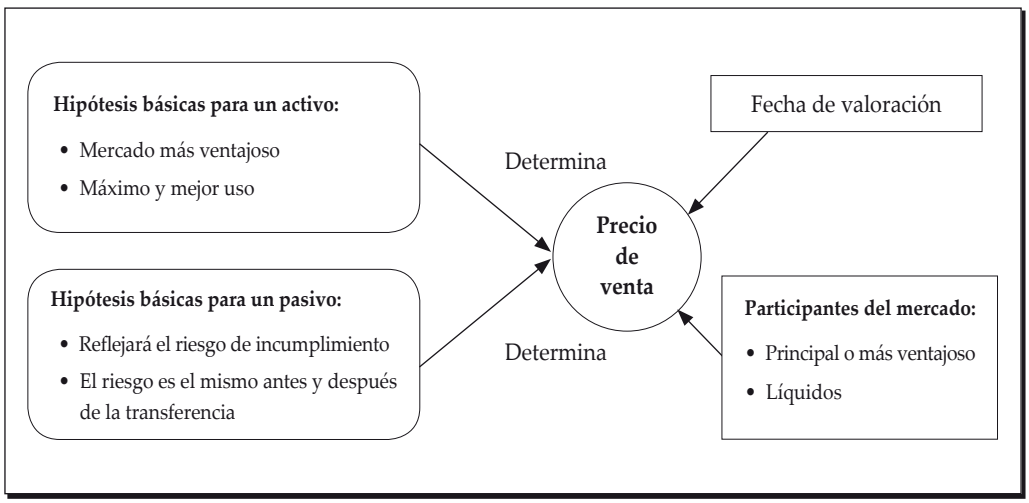
Se reflejará el efecto del riesgo de incumplimiento. Se supone que es el mismo antes y después de la transferencia del pasivo, ya sea liquidado o transferido. Respecto a la prima de riesgo, la compensación por la incertidumbre relacionada con una obligación resulta en un incremento de la cantidad debida por el participante del mercado que espera recibir por asumir esa obligación. No se prescribe un único método para incorporar dicho riesgo, pero se constata que el objetivo es asegurar que el valor razonable lo tenga en cuenta.

Esta es una cuestión que ha merecido controversia ya que, por una parte, el riesgo de incumplimiento no siempre queda reflejado en el valor de un pasivo y, por otra, conforme este se transfiere, no tiene por qué mantenerse constante, sino que suele variar.

Quedan excluidas del ámbito de aplicación del estándar las transacciones que supongan pagos basados en acciones.

En la siguiente figura se presenta un esquema básico del funcionamiento del valor razonable.

Figura 1. **Esquema básico de representación del valor razonable**



2. TÉCNICAS DE VALORACIÓN

Se maximizará el uso de datos de entrada observables y relevantes, y se minimizarán los no observables. Si se utilizaran técnicas de valoración múltiples para medir el valor razonable, los resultados se evaluarán considerando la razonabilidad del rango de valores señalados por esos resultados.

Se deja la posibilidad de un cambio en una técnica de valoración o su aplicación si da lugar a una valoración que iguale o sea más representativa del valor razonable en esas circunstancias.

Son tres:

1. **Enfoque de mercado:** utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que involucran activos, pasivos, o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables, tales como un negocio.
2. **Enfoque del coste:** refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo. Desde la perspectiva de un vendedor, el precio que recibiría por el activo ajustado por la obsolescencia.
3. **Enfoque del ingreso:** convierte importes futuros en un importe presente único, es decir, descontado. La medición del valor razonable refleja las expectativas del mercado presente sobre esos importes futuros. En el caso del valor presente, los principios generales que deben guiarlo son:

    i. Los flujos de efectivo y las tasas de descuento que deberían reflejar los supuestos de los participantes del mercado que utilizan al fijar el precio del activo o pasivo.

    ii. Deberían tener en cuenta solo los factores atribuibles al activo o pasivo que se esté valorando.

    iii. Las tasas de descuento deben ser congruentes con los factores económicos subyacentes de la moneda en la que se denominan los flujos de efectivo.

La medida del valor razonable utilizando técnicas de valor presente se lleva a cabo bajo condiciones de incertidumbre porque los flujos de efectivo utilizados son estimaciones, incluso en el caso de que sean contemplados contractualmente (como en el caso de los préstamos), ya que queda el riesgo del incumplimiento. Debería incluir una prima de riesgo que refleje el importe que los participantes del mercado reclamarían como compensación por la incertidumbre inherente a los flujos de efectivo. Puede hacerse de la siguiente forma:

- Método 1: ajustando los flujos de efectivo esperados por el riesgo y una tasa libre de riesgo.

- Método 2: ajustando la tasa de descuento para incluir la prima de riesgo que requieren los participantes del mercado.

La aplicación de las técnicas de valor presente a pasivos e instrumentos de patrimonio propio de una entidad no mantenidos por otras partes como activos se estimará en función de las salidas de efectivo futuras en las que los participantes de mercado esperarían incurrir para satisfacer la obligación. Esta compensación incluye el rendimiento que un participante de mercado requeriría para las situaciones siguientes: a) llevar a cabo la actividad (es decir, el valor de satisfacer la obligación) y b) asumir el riesgo asociado con la obligación.

Si un activo o un pasivo a valor razonable tiene un precio comprador y vendedor, el valor dentro del diferencial entre ambos que sea más representativo en esas circunstancias se utilizará para medir el valor razonable independientemente de dónde se clasifique el dato de entrada en la jerarquía de valor razonable. No se permite el uso de precios de mercado medios u otras convenciones para fijar precios.

Se contemplan tres categorías de aplicación:

Nivel 1: precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de la medición. No se realizarán ajustes a un dato de entrada del nivel 1 excepto:

- Cuando una entidad mantiene un gran número de activos o pasivos similares que se miden a valor razonable y está disponible un precio cotizado en un mercado activo, pero no fácilmente accesible para cada uno de esos activos o pasivos individualmente.
- Cuando un precio cotizado en un mercado activo no representa el valor razonable en la fecha de medición.
- Al medir el valor razonable de un pasivo o de un instrumento de patrimonio propio de una entidad utilizando el precio cotizado para el elemento idéntico negociado como un activo en un mercado activo y ese precio necesita ajustarse por factores específicos del elemento o del activo.

Como datos de entrada del nivel 1 tenemos aquellos que provienen de:

- Mercados de intercambio.
- Mercados de intermediación financiera.
- Mercados intermediados por agentes corredores.

Es objetivo, actual y no necesariamente tiene por qué reflejar el valor intrínseco del activo, por ejemplo, en las acciones.

Nivel 2: son precios cotizados para activos o pasivos similares en mercados activos; precios cotizados para activos o pasivos idénticos o similares en mercados que no son activos; datos de entrada de los precios cotizados que son observables (ejemplo: tasas de intereses, volatilidades implícitas y diferencias de crédito); y datos de entrada corroborados por el mercado.

Los ajustes variarán dependiendo de los factores específicos del activo o pasivo. Estos factores incluyen los siguientes:

- La condición y localización del activo.
- La medida en que los datos de entrada están relacionados con las partidas que son comparables al activo o pasivo.
- El volumen de actividad en los mercados dentro del cual se observan los datos de entrada. Ello se determinará si:
  - Existen pocas transacciones recientes.
  - Las cotizaciones de precios no están desarrolladas.
  - Las cotizaciones varían sustancialmente a lo largo del tiempo.
  - Los índices que anteriormente estaban altamente correlacionados con los valores razonables del activo o pasivo no están correlacionados.
  - Existe un incremento significativo en primas de riesgo de liquidez involucradas o indicadores de rendimiento para transacciones observadas o precios cotizados cuando se comparan con la estimación de la entidad de flujos de efectivo esperados.
  - Existe un diferencial comprador-vendedor amplio o un incremento significativo entre el diferencial comprador-vendedor.
  - Existe un descenso significativo en la actividad de un mercado para nuevas emisiones o existe una ausencia de este.
  - La información disponible es públicamente escasa.

Si se concluye que ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad, será necesario llevar a cabo un análisis adicional de las transacciones o precios cotizados. No se prescribe una metodología para realizar ajustes significativos a las transacciones o precios cotizados y puede ser apropiado un cambio en la técnica de valoración o el uso de técnicas de valoración múltiples.

Si ha habido una disminución significativa en el volumen o nivel de actividad se evaluará si los precios estimados proporcionados por terceros están desarrollados utilizando información actual que refleje transacciones ordenadas o una técnica de valoración que refleje los supuestos de los participantes del mercado.

Las circunstancias que pueden indicar que una transacción no es ordenada son:

- No hubo una exposición adecuada al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición.
- Hubo un periodo de comercialización habitual y tradicional, pero el vendedor comercializó el activo o pasivo a un único participante del mercado.
- El vendedor está en quiebra o cerca de la misma o en suspensión de pagos.
- Se requirió al vendedor vender para cumplir con requerimientos legales o de regulación.
- El precio de transacción es atípico.

Si la evidencia indica que una transacción no es ordenada, una entidad dará poco peso, si acaso alguno, a ese precio de transacción.

Se plantean, pues, dos condiciones: activos similares con mercados activos (similitud) y activos idénticos con mercados no activos (identidad).

Nivel 3: datos de entrada no observables para el activo o pasivo puesto que los observables no están disponibles, teniendo en cuenta, de este modo, situaciones en las que existe poca, sí alguna, actividad del mercado en la fecha de la medición.

El proceso implica:

- Determinar el activo o pasivo particular que está sujeto a medición.
- El máximo y mejor uso de los activos no financieros: es decir, el uso de ese activo por los participantes del mercado que maximice el valor del activo o del grupo de activos y pasivos.
- La utilización de la técnica de valoración para la medición.

Los datos de entrada no observables reflejarán los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo, incluyendo supuestos sobre el riesgo; el inherente a una técnica de valoración concreta y el asociado a los datos de entrada (*inputs*). Una entidad desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la entidad. Se requiere un análisis de sensibilidad (cuantitativo y cualitativo) a los cambios en los *inputs* no observables en este nivel, así como proporcionar una descripción por tipo de activo o pasivo.

La aplicación de primas y descuentos se relaciona con las características del activo o pasivo que se valore. De forma más específica, cuando los *inputs* del nivel 1 no están disponibles, se deben incorporar primas y descuentos si los participantes del mercado los tienen en cuenta para

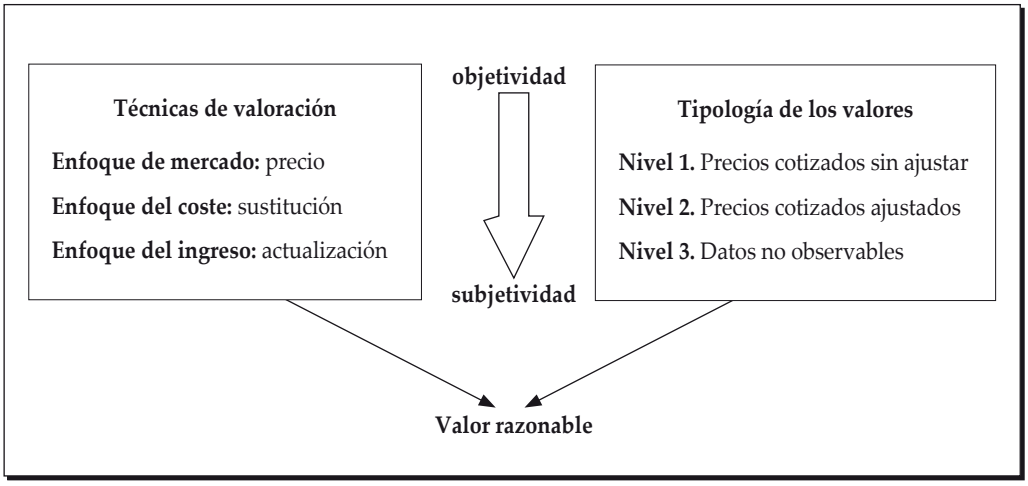
ese activo o pasivo. En el caso de diferencial entre precios de compra y venta, se usará aquel que sea más representativo en esas circunstancias y que incluya solo los costes de transacción.

La norma propone revelar información de las transferencias a los niveles 1 y 2 (y a la inversa), así como explicar las razones de estas.

Aquí se incurre en una cierta contradicción, ya que la norma considera que el valor razonable no tiene que estar influido por la propia entidad y además lo deja muy claro al principio. Parece que ante el hecho de que no haya datos externos, se permite esa excepción.

A continuación aparece una figura sobre lo acabado de mencionar y la incidencia en la objetividad/subjetividad de las estimaciones.

Figura 2. **Determinación del valor razonable**



3. DIFERENCIAS SIGNIFICATIVAS CON LA DEFINICIÓN PREVIA DEL IASB

El IASB en sus deliberaciones finales considera que el nuevo marco normativo no requiere nuevas medidas y no cambia fundamentalmente muchos de los requisitos para el valor razonable que ya se utilizaban.

Si comparamos la definición con la anterior, se definía como: «la cantidad por la que puede ser intercambiado un activo o cancelado un pasivo entre un comprador y un vendedor interesados

y debidamente informados, en condiciones de independencia mutua» (definiciones) y se añadía, además, el siguiente orden de aplicación del valor razonable:

- Cotización.
- Métodos indirectos: transacciones recientes, valor razonable de otros activos, descuento de efectos.
- Cuando no hay posible comparación: el coste amortizado, de adquisición o de producción.

Conforme nos alejamos más de los valores de mercado, más subjetivo y menos fiable se vuelve, por consiguiente menos verificable y más sujeto a juicios.

El cambio supone, pues, pasar de unos supuestos ideales y muy abstractos, aunque poco prácticos, a una situación en la que lo que predomina es el mercado, con independencia de si es perfecto o no. Por otra parte, se considera de una forma explícita y sustancial tanto la naturaleza del activo o pasivo, como las condiciones en que este se encuentra cuando se realiza la valoración. Y por último, se reconoce que no es posible hablar de una fiabilidad aplicable a todos los casos en este valor, sino que, por el contrario, dicha característica deberá ser observada para cada elemento. Podemos concluir, por lo tanto, que el valor razonable así definido resulta más concreto que previamente.

Además, se pueden observar diferencias tales como:

1. Diferencias semánticas o de forma: la NIIF 13 se basa en el concepto de «valor de salida» no en el «precio de entrada».
2. Se habla en su definición de «participantes del mercado» mientras que en la normativa anterior se hacía referencia a «compradores y vendedores dispuestos», por consiguiente, valora los supuestos de los participantes del mercado.
3. En la definición previa, se definía la valoración de un pasivo como la cantidad por la cual era cancelado mientras que en la NIIF 13 se define como el precio al cual es transferido un pasivo.
4. No había clasificación por niveles. La NIIF 13 categoriza el valor razonable dentro de una jerarquía de valores de entrada.

El principal punto positivo es que precisamente el valor razonable queda recogido en una sola norma, lo cual es un logro puesto que el anterior estaba muy fragmentado en los diversos pronunciamientos del IASB. Además, y en línea con los pronunciamientos del FASB, es más detallado, no tan solo en el propio estándar, sino también en su guía de aplicación.

En cuanto a las diferencias que subsisten con el FASB, y teniendo en cuenta que el objetivo final es la convergencia entre ambas normativas, cabe destacar:

1. Diferencias formales en estilo y palabras. No importantes.
2. Diferencias en el tratamiento contable de las inversiones.
3. En las revelaciones de información de derivados, análisis de sensibilidad para los instrumentos financieros y para las entidades no públicas.

4. IMPLICACIONES DEL CONCEPTO

El nuevo concepto tiene implicaciones teóricas y prácticas que deberían tenerse en cuenta en el momento de su aplicación. En la vertiente más teórica, el énfasis está en el mercado y se han puesto de relieve diversos requerimientos para evaluar si las transacciones son ordenadas o no:

1. El mercado debe tener precios cotizados que reflejen el valor real (King, 2009).
2. No aplicarlo a aquellos activos que no tienen como finalidad el ser vendidos, por ello se aplicaría el valor en uso (King, 2009).
3. Establecer un proceso de gestión flexible para las estimaciones del valor razonable (Karstetter, 2009).
4. Analizar si hay una disminución significativa de la actividad en un mercado, ya que, entonces, esa transacción no se debe considerar ordenada (Jaggi et ál., 2010).

No se resuelve la subjetividad inherente a aquellas mediciones cuando no hay *inputs* de mercado. En otras palabras, el nivel 3 es el que plantea más problemas en cuanto a la neutralidad tanto de las variables escogidas como de los valores seleccionados y lo mismo sucede cuando se considere que el precio de mercado no refleja el valor razonable. La novedad reside aquí en la necesidad de aplicar un análisis de la sensibilidad de dichos factores y cómo alteran el resultado final. A falta de mayor explicación por parte del organismo regulador, se desprende que dicho(s) cálculo(s) trata de poner de manifiesto cómo una pequeña variación (habría que definir lo que se entiende por tal) produce un cambio en el resultado.

La vertiente práctica se debe contemplar desde tres puntos de vista: a) el de los elaboradores de dicha información (presumimos que los gestores); b) los auditores, y c) los usuarios finales.

Los gestores deberán considerar explícitamente:

1. La disponibilidad de *inputs* de mercado observables y cómo afectan a la estimación del valor razonable. Se recomienda, siempre que sea posible, utilizar valores observables y fácilmente verificables.
2. La validez de los modelos de valoración utilizados para estimar el valor razonable. Validez que el gestor deberá argumentar así como los supuestos e hipótesis que uti-

lice en la aplicación de los modelos (horizonte temporal, determinado crecimiento/disminución de *cash flow* o de beneficios, etc.).

3. El posible impacto de la volatilidad en los beneficios de las firmas como resultado del valor razonable y cómo mitigarlo. Al respecto sería recomendable desglosar o mostrar lo más gráficamente posible la parte de variación del resultado procedente de factores externos, como el mercado; de aquella parte que es consecuencia directa de la gestión empresarial.
4. El potencial del riesgo sistemático (o de contagio) durante los periodos en que los mercados caen rápidamente.

Para los elaboradores de la información contable va a suponer mayor información narrativa, tanto de los supuestos que impone la propia definición (mercado, mejor uso) como de la técnica escogida para realizar la valoración. Especial atención merece el hecho de aquellos casos en que no se den las condiciones mencionadas puesto que la empresa deberá explicitar que el valor ofrecido por el mercado no se corresponde con el valor razonable y, por lo tanto, deberá buscar una alternativa que mejor lo refleje, en su caso. En cuanto al mejor uso, la norma se muestra laxa y no será difícil poder cumplir el requisito.

Relacionado con lo acabado de mencionar, un efecto señalado por varios autores y ligado a la subjetividad inherente a la aplicación de la valoración (en especial los niveles 2 y 3) es el de la volatilidad de los beneficios (Penman, 2006; Laux y Leuz, 2009; Plantin et ál., 2008, entre otros). Efectivamente, el valor razonable permite reconocer más componentes transitorios en la valoración (Chen et ál., 2006) y ello produce una menor capacidad de predicción respecto al *cash flow*, lo cual genera una mayor incertidumbre (Akgün et ál., 2011). También se manifiesta que ello facilita la manipulación de los resultados (Benston, 2008).

Al respecto, Jaggi et ál. (2010) plantean que el reporte depende más que nunca de la intención de los gestores, lo que resulta en valoraciones arbitrarias y probablemente caprichosas. Cascini y DeFavero (2011) apuntan a que la volatilidad hace que los números se muevan de forma ajena a como los gestores desearían y ello implica que ante un deterioro de los beneficios se deba alertar a los inversores de que no se debe a la gestión empresarial. Karstetter (2009) señala que se deben identificar los elementos claves sobre los cuales dependen las estimaciones y debe asegurarse una continua información entre las personas implicadas en el proceso de valoración. Bell y Griffin (2012) ponen de relieve la necesidad de revelaciones de información adicionales.

En cuanto a los auditores parece claro que:

1. Requerirán acomodar sus procedimientos a una contabilidad más basada en el futuro que no en el pasado (*accouting* vs. *forecasting* como señala Magnan, 2009).
2. Deberán reconsiderar su opinión acerca de la fiabilidad de los estados contables, en varias vertientes:

a) Proporcionando diferentes grados de fiabilidad según la estimación realizada (nivel 1 vs. 2 y 3).

b) Ampliando el contenido narrativo del informe mostrando claramente cuáles son las hipótesis y supuestos básicos utilizados por los gestores.

c) Dando una opinión acerca de la prudencia con que han sido realizados los cálculos.

d) Considerando explícitamente la sensibilidad de las estimaciones ante cambios de las variables y apuntar aquellos factores críticos que hacen variar dichas estimaciones con cambios relativamente pequeños.

3. Deberán realizar un proceso de autoevaluación acerca de lo neutral que son sus afirmaciones.

Varios autores ya han puesto de relieve la ineficacia del informe de auditoría actual para satisfacer las necesidades de los usuarios. Efectivamente, la razonabilidad de la verificación resulta adecuada cuando se trata de datos observables y, hasta cierto punto, objetivos, pero en el marco actual en el cual las estimaciones muchas veces ya son y serán subjetivas, y claramente difíciles de verificar, supone un reto para el auditor.

Christensen y Gloven (2012) plantean un cambio en la opinión que deben emitir los auditores, pues ya no puede ser positiva por no poder certificar que la información sea fiel en todos los aspectos materiales, y ello se conseguiría a través de:

1. Un informe suplementario y narrativo en que el auditor exponga lo que se ha encontrado durante el ejercicio del encargo, incluidos los juicios de los gestores y sus estimaciones.
2. Un incremento en el uso del párrafo de énfasis.
3. Garantías del auditor sobre la información que está fuera de los estados financieros.
4. Clarificar el lenguaje del informe del auditor.

Consideran que el reto más importante está en la incertidumbre de las estimaciones y cómo una pequeña variación de estas puede provocar una equivocación material.

Se han planteado varias soluciones, desde un informe solo para la información verificable y otro para aquellas partidas con mayor incidencia de los criterios de los gestores, hasta señalar dentro del balance y la cuenta de resultados aquellas partidas sobre las cuales no es posible realizar una verificación, sino solo emitir un juicio sobre su razonabilidad.

Fitzsimons et ál. (2010) consideran que el auditor debe obtener evidencia apropiada acerca de si el reconocimiento y revelación de los estimadores es apropiada; si son adecuadas en el marco

del *reporting* y si dichos estimadores dan lugar a riesgos significativos. En esta misma línea se posicionan AHMED (2006) y DAVIS-FORDAY (1999) para quienes los auditores no pueden proporcionar una garantía acerca de las estimaciones per se, sino respecto al rigor y confianza que les merecen los modelos aplicados, así como el proceso de evaluación y los controles relacionados. En función de todo ello, se deberán considerar diferentes niveles de garantía (alto, moderado o bajo) para los estados financieros.

Un tema recurrente en las aportaciones más recientes es el de la ética: CORTESE et ál. (2012) ponen de relieve la necesidad de un cambio en la ética y cultura contables, puesto que el valor razonable abre la puerta a la manipulación y la relevancia que adquiere ahora su opinión (POWER, 2010), específicamente en aquellos casos en que los mercados no son activos o bien son desordenados y aparece una inclinación natural por parte de los gestores a estimar valores razonables muy optimistas.

No menos importante resulta el efecto que tiene la nueva norma sobre los usuarios de la información contable, en especial, las entidades financieras o aquellos que deban tratar con la empresa. Aquí resulta del todo necesario un cambio de actitud, pero también de aptitud. La actitud, en cuanto a considerar –más que nunca, si cabe– que las cifras contables cada vez van a ser menos objetivas y más subjetivas, pero no menos importante será la aptitud para poder enjuiciar en función de los objetivos perseguidos dichas cifras. Por ejemplo, para una entidad financiera que pretenda otorgar un crédito tan importante como centrarse en la solvencia de dicha empresa, será indagar y, en su caso, interpretar los datos menos objetivos con un criterio determinado que será más o menos rígido dependiendo de factores tales como la evaluación de los supuestos realizados para el cálculo (más o menos realistas) o la propia ética del elaborador de la información.

Tampoco cabe olvidarse de la necesidad de un mayor control impuesto por la propia forma de elaborar las cifras en aquellas entidades con una actividad clave para la economía de un país (léase, entidades financieras) como para aquellas que viven gracias a ayudas públicas, puesto que en ambos casos el poder de «gestionar» las cifras contables presentan mayor interés social.

Finalizar con dos apuntes sobre la repercusión de la norma que no deben olvidarse. En primer lugar, la mayor dependencia de valoraciones externas para valorar ciertos activos (ejemplo, las inversiones inmobiliarias que ya se estaba aplicando) y un más que previsible acercamiento de la normativa contable española a la internacional en este punto, lo cual podría darse de dos formas, la primera con una reforma del PGC o bien con una aplicación de la NIIF para pymes.

5. CONCLUSIONES

El concepto de valor razonable ha cambiado en la forma y el contenido. La definición es más que nunca una valoración de mercado y de precios de salida. Se presupone que el mercado debe ser líquido y ordenado y que la entidad hace el mejor uso, en el caso de activos no financieros.

La norma integra en un solo estándar lo que antes aparecía disperso en la normativa internacional y permite, de esta forma, una mejor comprensión y evitar disparidades dentro de la normativa. Además se proporciona una guía de aplicación, que resulta bastante escasa a la vista de su complejidad.

A partir de estos preámbulos se puede concluir que se avanza en una información cada vez más sujeta a estimaciones de los gestores y menos basada en los mercados, y, a la vez, la incorporación de expectativas es un punto que merece especial atención.

Consecuencia directa de todo ello es que se exige una mayor revelación de información y sobre todo de aquella que no esté basada en un precio de mercado fácilmente observable. Por otra parte, esta mayor información deberá ir acompañada en algunos casos de análisis de sensibilidad que, hasta el momento, no parece demasiado definido.

La repercusión en los diferentes agentes económicos es amplia, no solo para los gestores que deberán hacer un esfuerzo adicional en explicar claramente en qué basan sus valoraciones, sino también para aquellos que deberán auditarlas. Los auditores deberán considerar un cambio en su actividad o bien un enfoque diferente en esta porque ahora más que nunca deberán demostrar ser expertos independientes para enjuiciar valoraciones y expectativas de las entidades. Por último, y no menos importante, también cabe mencionar que para el resto de usuarios supone la necesidad de un refuerzo de las funciones de control sobre la información que proporcionan las entidades y una necesidad de adquirir nuevas aptitudes y actitudes ante el cambio.

Bibliografía

Ahmed, A. S.; Kilic, E. y Lobo, G. J. [2006]: «Does recognition versus disclosure matter? Evidence from value-relevance of banks' recognized and disclosed derivative financial instruments», *The Accounting Review*, vol. 81, núm. 3, págs. 567-588.

Akgün, M.; Davut, P. y Meltem, G. [2011]: «A Process Design for Auditing Fair Value», *International Journal of Economics and Finance*, vol. 3, núm. 3, págs. 160-166.

Barth, M. E.; Landsman, W. R. y Wahlen, J. [1995]: «Fair value accounting: effects on banks' earnings volatility, regulatory capital, and value of contractual cash flows», *Journal of Banking and Finance*, vol. 18, núms. 3-4, págs. 577-605.

Bell, T. y Griffin, J. B. [2012]: «Commentary on Auditing High-Uncertainty Fair Value Estimates», *Auditing*, Feb, vol. 31, núm. 1, págs. 147-155.

Benston, G. J. [2008]: «The shortcomings of fair-value accounting described in SFAS 157», *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 27, págs. 101-114.

Cascini, K. T. y DelFavero, A. [2011]: «An evaluation of the implementation of fair value accounting: Impact On Financial Reporting», *Journal of Business & Economics Research*, vol. 9, núm. 1, págs. 1-16.

Cortese-Danile, T. M.; Mautz Jr., D. R. y McCarthy, I. M. [2010]: «Ethics is Imperative to Effective Fair Value Reporting: Weaving Ethics into Fair Value», *Review of Business*, vol. 30, núm. 2, págs. 50-58.

Chen, K.; Sommers, G. A. y Taylor, G. K. [2006]: «Fair Value's Affect on Accounting's Ability to Predict Future Cash Flows: A Glance Back and a Look at the Potential Impact of Reaching the Goal» disponible en *www.papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=930702*.

Christensen, B. E.; Glover, S. M. y Wood, D. A. [2012]: «Extreme Estimation Uncertainty in Fair Value Estimates: Implications for Audit Assurance», *Auditing*, vol. 31, núm. 1, págs. 127-146.

Davis-Friday, P. Y.; Folami, L. B.; Liu, C. S. y Mittelstaedt, H. F. [1999]: «The value relevance of financiancial statement recognition vs. disclosure: Evidence form SFAS n.º 106», *The Accounting Review*, vol. 74, núm. 4, págs. 403-423.

Fitzsimons, A. P.; Satenstein, J. L. y Silliman, B. R. [2010]: «Fair Value Audit Guidance of Public and Non-Public Companies in Response to the Credit Crisis», *Review of Business*, vol. 30, núm. 2, págs. 40-49.

IASB [2000]: NIC 39. Instrumentos financieros: reconocimiento y medición.

– [2011]: International Financial Reporting Standard 13.

– [2011a]: Norma Internacional de Información Financiera 13 (NIIF 13) traducción al español.

– [2011b]: NIIF 13 Fair Value Measurement Basis for Conclusions.

– [2011c]: NIIF 13 Fair Value Measurment Project Summary and Feedback Statement.

– [2012a]: NIIF 13 Fair Value Measurement Illustrative Examples.

– [2012b]: Illustrative Examples to accompany NIIF 13 Fair Value Measurement Unquoted equity instruments within the scope of NIIF 9 Financial Instruments.

Jaggi, B.; Winder, J. P. y Lee, C. F. [2010]: «Is There a Future for Fair Value Accounting After the 2008-2009 Financial Crisis?», *Review of Pacific Basin Financial Markets & Policies*, vol. 13, núm. 3, págs. 469-493.

Karstetter, E. y Lien, M. [2009]: «Tactical Implementation of Fair Value Rules», *Financial Executive*, vol. 25, núm. 10, págs. 30-34.

King, A. [2009]: «Determining Fair Value», *Strategic Finance*, vol. 90, núm. 7, págs. 27-32.

Laux, C. y Leuz, C. [2009]: «The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate», *Accounting, Organizations and Society*, núm. 34, págs. 826-834.

Magnan, M. [2009]: «Fair Value Accounting and the Financial Crisis: Messenger or Contributor?», *Accounting Perspectives*, vol. 8, núm. 3, págs. 189-213.

Milburn, J. A. [2008]: «The Relationship between Fair Value, Market Value, and Efficient Markets», *Accounting Perspectives*, vol. 7, núm. 4, págs. 293-316.

Penman, S. [2007]: «Financial reporting quality: is fair value a plus or a minus?», *Accounting and Business Research*, Special Issue: International Accounting Policy Forum, págs. 33-44.

Plantin, G.; Sapra, H. y Shin, H. S. [2008]: «Marking-to-market: Panacea or Pandora's box?», *Journal of Accounting Research*, vol. 46, núm, 2, págs. 435-460.

POWER, M. [2010]: «Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability», *Accounting and Business Research*, vol. 40, núm. 3, págs. 197-210.

SCHMIDT, S. [2004]: «Fair value accounting», *International Association of Credit Portfolio Managers General Meeting*, November 28. Disponible en *www.fasb.org/ocl/1201-100/31186.pdf*

SCHMIDT, M. [2009]: «Fair Value: Your Value or Mine? An Observation on the Ambiguity of the Fair Value Notion Illustrated by the Credit Crunch», *Accounting in Europe*, 2009, vol. 6, núm. 2, págs. 271-282.

WHITTINGTON, G. [2008]: «Fair Value and the IASB/FASB Conceptual Framework Project: An Alternative View», *Abacus*, vol. 44, núm. 2, págs. 139-168.

NUEVO ENFOQUE PARA EL RECONOCIMIENTO DE LOS ACUERDOS CONJUNTOS: NIIF 11

Juan del Busto Méndez
Profesor del CEF

Extracto

El pasado 29 de diciembre de 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea el Reglamento 1254/2012, que adopta las nuevas normas internacionales de consolidación. Dentro de ese paquete de normas se encuentra la NIIF 11 que sustituye a la NIC 31. Se modifica mediante esa norma la definición y tipología de acuerdos conjuntos, así como los criterios para su reconocimiento.

Palabras claves: acuerdos conjuntos, instrumentos financieros, puesta en equivalencia e integración proporcional.

Fecha de entrada: 14-04-2013 / Fecha de aceptación: 25-04-2013

A NEW APPROACH FOR THE JOINT ARRANGEMENTS: IFRS 11

Juan del Busto Méndez

Abstract

Newly adopted Commission Regulation (EU) n.º 1254/2012 endorsed the new consolidation standards. One of these standards is the IFRS 11, which supersedes IAS 31. The standard introduces a new definition of joint arrangements, and a new approach for recognition.

Keywords: joint arrangements, financial instruments, proportionate consolidation and equity method.

Sumario

1. Tipología de acuerdos conjuntos
2. Nueva definición de control conjunto
3. Nuevo criterio de reconocimiento de la participación en acuerdos conjuntos

1. TIPOLOGÍA DE ACUERDOS CONJUNTOS

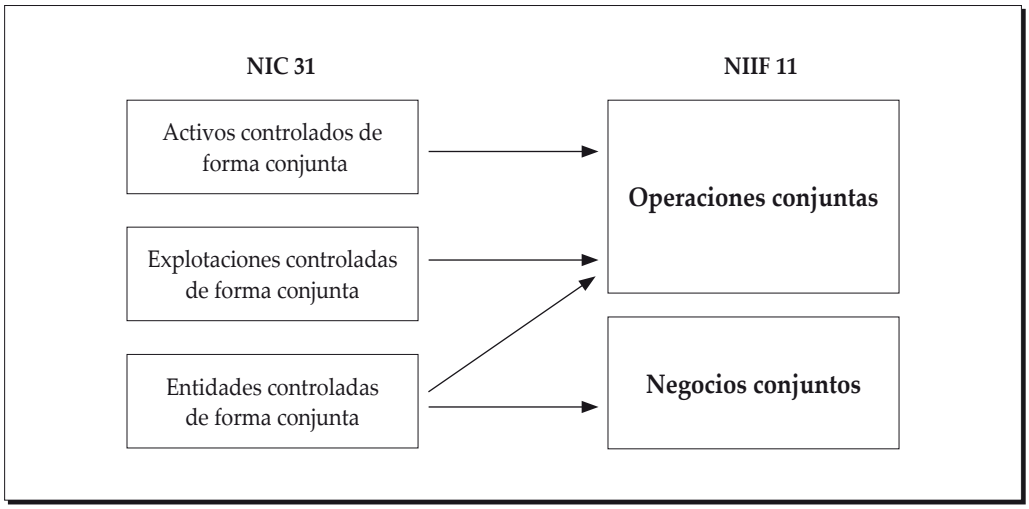
La recientemente derogada norma internacional de contabilidad (NIC) 31 establecía tres tipos de acuerdos conjuntos, basando esa distinción en la forma jurídica del acuerdo realizado entre las partes:

- **Activos controlados de forma conjunta:** suponen el **control conjunto**, y a menudo la propiedad conjunta, **de uno o más activos aportados o adquiridos** para cumplir con el negocio.
- **Explotaciones controladas de forma conjunta:** cuando la explotación del negocio implique el **uso de activos y otros recursos de forma conjunta, sin la creación de una figura interpuesta** (como una sociedad, asociación con fines empresariales o el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes).
- **Negocios controlados de forma conjunta:** serán aquellos **negocios conjuntos que supongan la creación de una figura interpuesta.**

Esa distinción que establecía la NIC 31 descansaba en la forma legal que hubiera adquirido el acuerdo conjunto. Bajo el nuevo enfoque que introduce la norma internacional de información financiera (NIIF) 11 la distinción entre los diferentes tipos de acuerdos conjuntos descansa en principios contables, y no en la forma jurídica que haya adoptado el acuerdo conjunto. También se reducen los tipos de acuerdos conjuntos, ya que únicamente se contemplan dos tipos diferentes. El criterio contable para diferenciar el tipo de acuerdo conjunto se basa en los derechos y obligaciones que asumen las partes en el acuerdo conjunto, de esa manera la norma distingue entre:

- **Operaciones conjuntas:** serán aquellos acuerdos en los que las partes ostentan **derechos sobre los activos** del acuerdo, y tienen **obligaciones sobre sus pasivos**.
- **Negocios conjuntos:** se consideran como tales aquellos acuerdos conjuntos donde las partes ostentan **derechos sobre los activos netos del acuerdo**.

Figura 1. **Tipos de acuerdos conjuntos**



Por lo que la calificación del acuerdo conjunto ya no vendrá dada por la forma elegida para instrumentar el acuerdo, sino que se debe atender a las condiciones del acuerdo conjunto para calificar el mismo como una operación conjunta o un negocio conjunto. Si el acuerdo conjunto no se ha estructurado mediante la creación de un vehículo separado, la calificación será sencilla, ya que nos encontraremos ante una operación conjunta. Mayor complejidad tendrá la calificación del acuerdo conjunto en el caso de que las partes lo hayan estructurado mediante la creación de un vehículo separado. En ese caso no será suficiente atender a la forma jurídica mediante la cual se ha estructurado, como era el caso de la NIC 31[1], sino que deben atenderse a las condiciones del acuerdo. En concreto, establece la norma que se deben analizar:

i. La forma jurídica del vehículo independiente.

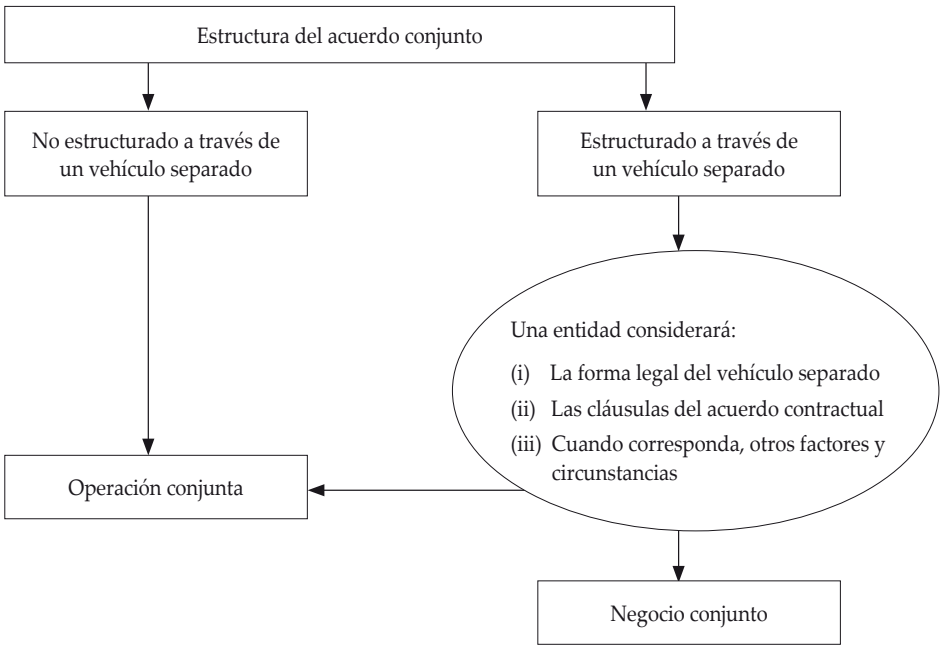
ii. Los términos del acuerdo contractual.

iii. Otros hechos y circunstancias, cuando proceda.

La propia norma recoge un esquema de cómo debe realizarse esa calificación del acuerdo conjunto, que reproducimos a continuación:

[1] La NIC 31 consideraba los acuerdos conjuntos establecidos mediante la creación de un vehículo como negocios jurídicos, sin atender a las condiciones del acuerdo.

Figura 2. **Clasificación de un acuerdo conjunto: evaluación de los derechos y obligaciones de las partes que surgen del acuerdo**



Fuente: NIIF 11, párrafo B.21

EJEMPLO 1. Acuerdo conjunto estructurado mediante un vehículo independiente, que deba calificarse como operación conjunta

La guía de aplicación de la NIIF 11 recoge a modo de ejemplo un acuerdo conjunto en el que, a pesar de estructurarse mediante la creación de un vehículo independiente, se debe reconocer como una operación conjunta.

Es el caso de dos sociedades que crean una sociedad conjunta, suscribiendo cada una de ellas el 50 % de las participaciones, siendo el objeto social de dicha compañía el suministro de algún producto a sus socios. En el acuerdo se pacta que la sociedad de nueva creación solo podrá vender dicho producto a los socios (en una relación 50 %-50 %), sin que pueda vender producto a terceros a menos que lo aprueben los dos socios. También se establece en el acuerdo el precio del producto de modo que el mismo cubra el coste de producción y los costes de administración, y así la entidad opera al nivel de punto de equilibrio.

.../...

.../...

A juicio de la norma, a pesar de que el acuerdo conjunto se estructura mediante la creación de un vehículo independiente, lo que parece presumir que se trataría de un negocio conjunto, se debe considerar además:

- La obligación de las partes de comprar todos los productos elaborados por la entidad C refleja la dependencia exclusiva de esta con respecto a las partes para la generación de flujos de efectivo y, por ello, las partes tienen la obligación de financiar la liquidación de los pasivos de la entidad C.
- El hecho de que las partes tengan derechos sobre todo el producto elaborado por la entidad C significa que las partes están consumiendo y, por ello, tienen derecho a todos los beneficios económicos de los activos de la entidad C.

La conclusión a la que llega la norma es que en ese ejemplo estaríamos ante una operación conjunta, a pesar de haberse instrumentado el acuerdo conjunto mediante la creación de un vehículo independiente.

2. NUEVA DEFINICIÓN DE CONTROL CONJUNTO

La NIC 31 definía el control conjunto en línea con la definición previa de control, como la capacidad de dirigir las políticas financieras y operativas de una entidad, de forma conjunta. Las nuevas normas de consolidación han modificado la definición de control mediante la NIIF 10, por lo que la definición de control conjunto también se ha visto modificada para alinearla con la nueva definición de control. Para analizar el control de una entidad la NIIF 10 atiende al poder de la entidad sobre las actividades significativas. En línea con esa nueva definición de control, la NIIF 11 define el control conjunto cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieran el consentimiento unánime de los partícipes.

Control conjunto es el control compartido de un acuerdo, en virtud de un acuerdo contractual, y solo existirá cuando «**las decisiones sobre las actividades relevantes requieran el consentimiento unánime de todas las partes que comparten el control**».

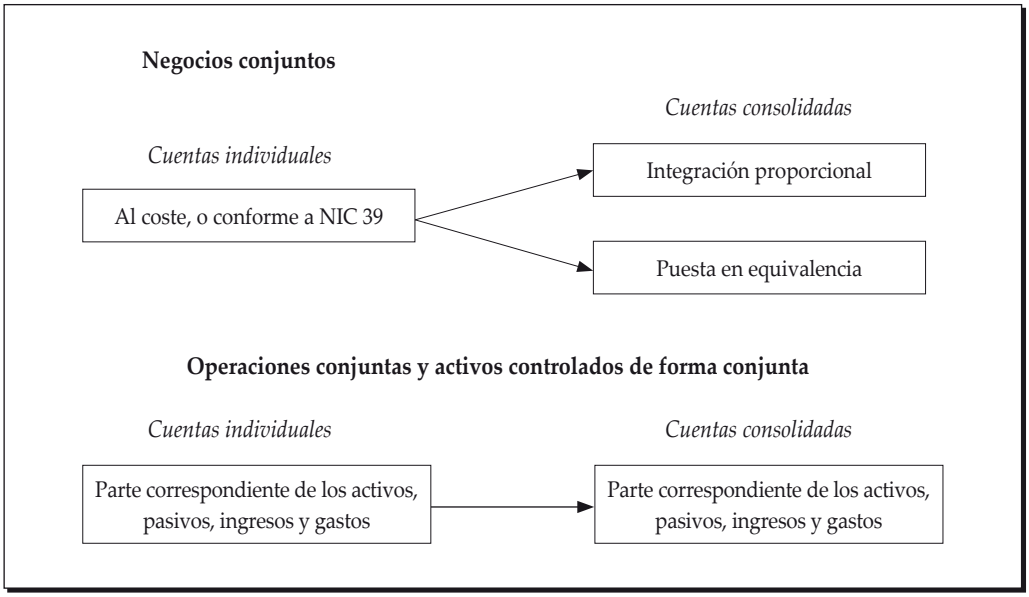
3. NUEVO CRITERIO DE RECONOCIMIENTO DE LA PARTICIPACIÓN EN ACUERDOS CONJUNTOS

Bajo la NIC 31 los acuerdos conjuntos que no impliquen la creación de una entidad interpuesta (tanto los activos controlados de forma conjunta como las operaciones conjuntas) debían

reconocerse, tanto en cuentas individuales como en cuentas consolidadas, reconociendo la parte de los activos, pasivos, ingresos y gastos correspondientes en función de su participación.

Si el acuerdo conjunto implicaba la creación de una entidad interpuesta (los calificados como negocios controlados de forma conjunta) se debía reconocer en cuentas individuales mediante el coste o según las categorías que establece la NIC 39[2]. No establecía la norma un criterio único para el reconocimiento del negocio controlado conjuntamente en las cuentas consolidadas del partícipe, sino que la entidad podía elegir entre reconocer la inversión mediante la integración proporcional, o mediante el procedimiento de puesta en equivalencia.

Figura 3. **Tratamiento de los acuerdos conjuntos en la NIC 31**



Considera el IASB que esa opción contable que se brindaba al inversor daba lugar a una falta de comparabilidad en los estados financieros. Mientras que unas jurisdicciones se decantaban por aplicar la metodología de la integración proporcional (como España o Francia), en otras predominaba la alternativa de la participación puesta en equivalencia (Alemania y Reino Unido).

La nueva norma de Acuerdos conjuntos (NIIF 11) trata de acabar con esa falta de comparabilidad, estableciendo un tratamiento contable único para cada realidad económica.

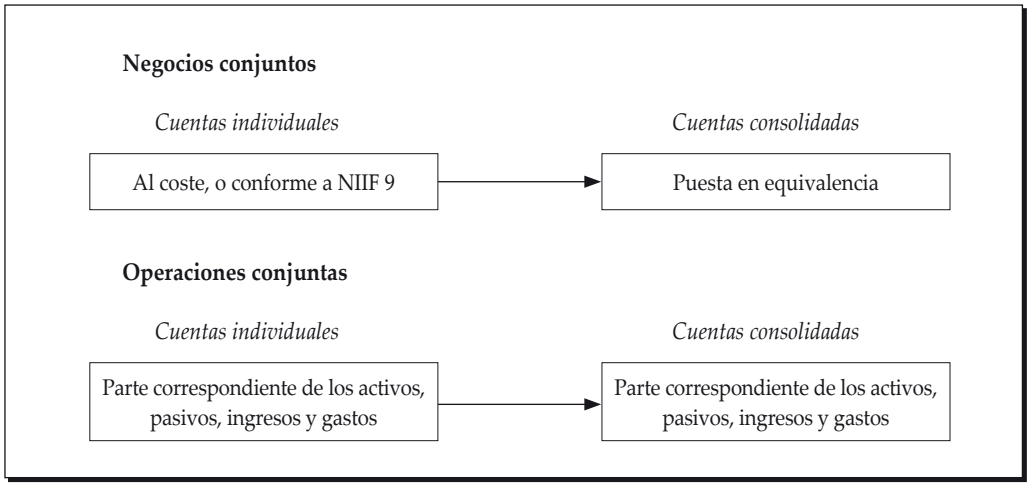
[2] En el Plan General de Contabilidad (PGC), la única alternativa que se contempla para el reconocimiento de las inversiones en negocios conjuntos en las cuentas individuales es el criterio de coste.

Cuando el acuerdo conjunto deba calificarse como una operación conjunta se debe reconocer el mismo, tanto en cuentas individuales como en cuentas consolidadas, mediante el reconocimiento de los activos, pasivos, gastos propios e ingresos del negocio conjunto en proporción a su participación en el acuerdo conjunto.

Si el acuerdo conjunto se califica de negocio conjunto, en las cuentas individuales debe reconocerse al coste, o en las categorías que establece la NIIF 9. En las cuentas consolidadas del partícipe se debe reconocer la inversión mediante el procedimiento de puesta en equivalencia.

Nos encontramos aquí ante uno de los cambios más significativos de la norma: ya no es admisible la aplicación de la integración proporcional para reconocer los negocios conjuntos en las cuentas anuales, sino que esas inversiones deben reconocerse en todo caso mediante el procedimiento de puesta en equivalencia. La norma espera lograr, mediante esa reducción de opciones contables que se permitían mediante la NIC 31, una mayor comparabilidad en la información financiera.

Figura 4. **Tratamiento de los acuerdos conjuntos en la NIIF 11**



EJEMPLO 2

A comienzos del ejercicio se constituye junto con otra sociedad un acuerdo conjunto para desarrollar la construcción de un polideportivo. Se acuerda que cada una de las sociedades realice una aportación de 25.000. Los términos del acuerdo establecen la toma de las decisiones de forma conjunta. Al cierre del ejercicio, la situación patrimonial y cuenta de resultados de la sociedad son las que se presentan a continuación:

.../...

.../...

Elementos patrimoniales	Importe
Inmovilizado material	80.000
Activo corriente	20.000
Total activo	**100.000**
Aportaciones de partícipes	50.000
Resultado ejercicio	10.000
Deudas	40.000
Total patrimonio neto y pasivo	**100.000**

Cuenta de resultados	
Prestación de servicios	50.000
Sueldos y salarios	–30.000
Aprovisionamientos	–10.000
Resultado	**10.000**

Se pide

Reconozca dicho acuerdo, tanto en las cuentas individuales de la sociedad, como en las cuentas consolidadas:

a) En el caso de que se haya instrumentado el acuerdo mediante la creación de una sociedad anónima, por lo que se trataría de un negocio conjunto.

b) En el caso de que se formalice el acuerdo mediante la creación de una unión temporal de empresas (UTE), por lo que se trataría de una operación conjunta.

Solución

a) De haberse instrumentado el acuerdo mediante una sociedad anónima

De instrumentarse el acuerdo conjunto mediante una sociedad anónima, dado que esta figura tiene una responsabilidad limitada, nos encontramos ante un negocio conjunto. La sociedad, como inversora en ese acuerdo conjunto formalizado a través de una sociedad anónima, tendrá derecho a los activos netos del acuerdo conjunto.

.../...

.../...

Establece la NIIF 11 que la participación de la sociedad en el negocio conjunto debe reconocerse al coste, o según lo establecido en la NIIF 9. Por criterios de simplicidad, y ya que es la única alternativa que recoge el PGC, vamos a reconocer la participación por el coste. En el desembolso de la participación se debe reconocer el mismo, dando de alta la participación en empresas del grupo.

Cuentas	Debe	Haber
Participaciones en empresas del grupo	25.000	
Bancos		25.000

Al cierre del ejercicio, en cuentas individuales no debe realizarse ningún asiento, ya que la participación se reconocerá al coste de la inversión.

En cuentas consolidadas, dicha inversión debe reconocerse mediante el procedimiento de puesta en equivalencia. Se debe por tanto atribuir a la sociedad el incremento de patrimonio neto registrado en la entidad bajo control conjunto, en función del porcentaje de participación (del 50 %). El asiento para reconocer la participación, mediante el procedimiento de puesta en equivalencia sería:

Cuentas	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	30.000	
Participaciones en empresas del grupo		25.000
Resultado atribuido a la sociedad dominante		5.000

En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada se debe reconocer ese resultado como un beneficio de sociedades puestas en equivalencia, aumentando el saldo del resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante:

Cuentas	Debe	Haber
Participación en beneficios de sociedad puesta en equivalencia	5.000	
Saldo del resultado atribuido a la sociedad dominante		5.000

Por lo que en las cuentas de pérdidas y ganancias consolidadas, al valorarse la participación en el negocio conjunto mediante el procedimiento de puesta en equivalencia, no se debe reconocer ningún ingreso por prestación de servicios ni gasto por naturaleza, sino que la parte que le corresponde al partícipe del resultado en el negocio conjunto debe reconocerse en cuentas consolidadas como participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia. El impacto en la cuenta de resultados consolidada sería el siguiente:

.../...

.../...

Cuentas de resultados consolidadas	Importe
Prestación de servicios	–
…	
Sueldos y salarios	–
Suministros	–
…	
Resultado de explotación	**–**
…	
Participación puesta en equivalencia	5.000
Resultado antes de impuestos	**5.000**

b) De haberse instrumentado el acuerdo mediante una UTE

Las UTE son meros sistemas de colaboración entre empresas, desprovistos de personalidad jurídica propia. La responsabilidad de las deudas en las que incurra la unión temporal se extiende a los miembros de la misma, que responden de esas deudas de forma solidaria e ilimitada.

La participación en una UTE no supondrá un derecho sobre los activos netos del acuerdo conjunto, ya que este no tiene responsabilidad limitada, sino que supondrá el control conjunto sobre una serie de activos, y la parte correspondiente de los pasivos. Debe reconocerse por tanto la UTE como una operación conjunta. En las cuentas de nuestra sociedad debemos reconocer la parte proporcional que le corresponda de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la sociedad. Ese reconocimiento solo será necesario al momento de formular cuentas anuales al cierre del ejercicio, por lo que a lo largo del ejercicio puede reconocerse la participación en una cuenta independiente, procediendo al cierre del ejercicio al reconocimiento de la parte proporcional de activos, pasivos, ingresos y gastos.

En la constitución de la UTE reconocemos la aportación realizada contra una cuenta de «aportaciones a UTE», que figurará en las cuentas de la sociedad hasta que se deban reconocer proporcionalmente los elementos patrimoniales de la UTE.

Cuentas	Debe	Haber
Aportaciones a UTE	25.000	
Bancos		25.000

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio, procedemos a calcular la parte proporcional que debe reconocerse en las cuentas de la sociedad:

Elementos patrimoniales	UTE	Parte proporcional
Inmovilizado material	80.000	40.000
Activo corriente	20.000	10.000
Total activo	**100.000**	**50.000**
Aportaciones de partícipes	50.000	25.000
Resultado ejercicio	10.000	5.000
Deudas	40.000	20.000
Total patrimonio neto y pasivo	**100.000**	**50.000**

Cuenta de resultados	UTE	Parte proporcional
Prestación de servicios	50.000	25.000
Sueldos y salarios	–30.000	–15.000
Aprovisionamientos	–10.000	–5.000
Resultado	**40.000**	**20.000**

Damos de baja en este momento esa cuenta transitoria que habíamos reconocido de participación en la UTE, reconociendo en este momento la parte proporcional de activos y pasivos que corresponden a la sociedad, así como la participación de la misma en el resultado:

Cuentas	Debe	Haber
Inmovilizado material	40.000	
Activo corriente	10.000	
Aportaciones a UTE		25.000
Resultado atribuido a la sociedad dominante		5.000
Deudas		20.000

.../...

.../...

En la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad debemos reconocer la participación, en función del porcentaje correspondiente, en los ingresos y gastos reconocidos a lo largo del ejercicio en la UTE.

Cuentas	Debe	Haber
Prestación de servicios		25.000
Sueldos y salarios	15.000	
Suministros	5.000	
Saldo del resultado atribuido a la sociedad dominante	5.000	

En cuentas consolidadas se debe reconocer la participación en la UTE, al considerarse una operación conjunta, con el mismo criterio que en las cuentas individuales: reconociendo la parte correspondiente de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la operación conjunta. No se debe, por tanto, reconocer ajuste alguno a las cuentas individuales, en lo que respecta a la participación en la UTE, para formular las cuentas consolidadas.

El impacto de la participación en la UTE en las cuentas consolidadas será el siguiente:

Cuentas de resultados consolidadas	Importe
Prestación de servicios	25.000
…	
Sueldos y salarios	–15.000
Suministros	–5.000
…	
Resultado de explotación	**5.000**
…	
Participación puesta en equivalencia	–
Resultado antes de impuestos	**5.000**

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Juan del Busto Méndez
Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 8. NRV 21.ª Fusión entre una dependiente y su dominante inmediata.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una fusión entre una sociedad dependiente y su dominante inmediata siendo esta relación anterior a la fecha en la que entran en un grupo superior. La consulta versa sobre la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 21.ª «Operaciones entre empresas del grupo» del Plan General de Contabilidad (PGC), en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010. En particular, se plantea el caso de un grupo formado por tres sociedades.

La sociedad «B», una sociedad tenedora de acciones y sin actividad propia, compró la participación del 80% de «C» a un tercero en 2007. En esta combinación de negocios surgió un fondo de comercio que figuraba de forma explícita en el consolidado de «B» elaborado bajo las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. Posteriormente, en el año 2008, la sociedad «A» adquirió el 100% de la sociedad «B» y durante el ejercicio 2009 el restante 20% de «C» mediante la compraventa de la participación minoritaria al tercero. Estas dos adquisiciones se han contabilizado en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad «A» del ejercicio 2009 tomando como referente la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) incluida en la nota publicada en su Boletín número 75, de septiembre de 2008. En junio de 2010, las sociedades «B» y «C» se fusionan. A la vista de esta descripción, se pregunta:

a) *Sobre el tratamiento contable de la fusión de las sociedades «B» y «C» en el caso de que la sociedad «B» tuviese que adquirir a la sociedad «A» el 20% de su participación en «C» entregando activos monetarios.*

b) *Si la sociedad «A» tuviera el 100% de «B» y de «C» mediante participaciones directas, en la fusión de estas dos sociedades, sería de aplicación el apartado 2.2.1 b) de la NRV 21.ª y se deberían aflorar los valores del «consolidado superior», es decir, los reconocidos en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad «A». La pregunta versa sobre qué valores del «consolidado superior» se deben incluir, solo los referidos a la sociedad absorbida o también los de la sociedad absorbente.*

Respuesta:

La NRV 21.ª, apartado 2.2.1 a), del PGC, dispone:

> «En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las citadas Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.»

Tal y como se afirma en la exposición de motivos del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, la reforma del apartado 2 en la NRV 21.ª tiene como 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, entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio. La valoración en términos consolidados de las fusiones entre las «Otras empresas del grupo», aquellas que no mantienen una relación dominante-dependiente, sino que están participadas por una dominante común, origina la que podríamos denominar atribución de valores consolidados a los activos netos de la sociedad absorbida. Por otra parte, el artículo 40, apartado 2, de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas señala que:

> «En los supuestos de participación indirecta, si la sociedad dominante de un subgrupo formula cuentas anuales consolidadas, los activos identificables y pasivos asumidos que constituyan un negocio se valorarán por los valores que tuvieran en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los citados elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española, siempre y cuando la vinculación dominante-dependiente se haya producido en virtud de una aportación no dineraria o escisión de los instrumentos de patrimonio de la dependiente (...)»

En sintonía con estos antecedentes, la interpretación sistemática de la NRV 21.ª y el artículo 40 de las NFCAC requiere que para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010, la referencia a las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo que se efectúa en la NRV 21.ª 2.2.1 a) deba entenderse realizada al grupo o subgrupo mayor radicado en España, al margen de cuál haya sido la contraprestación empleada por la sociedad dominante para adquirir la participación en la sociedad dependiente. En consecuencia, la sociedad «B» contabilizará los elementos patrimoniales del negocio «C» por los valores atribuidos a este negocio en las cuentas consolidadas de la sociedad «A». La adquisición del 20 % de la participación en «C» a la sociedad «A» entregando activos monetarios (es decir, efectivo o un derecho de cobro) deberá contabilizarse de forma similar a una adquisición de socios externos. Por último, el consultante pregunta sobre el tratamiento contable de la fusión de «B» y «C» en el supuesto de que la estructura del grupo fuese distinta, de tal suerte que la sociedad «A» participase al 100 % en aquellas. En particular se plantea la duda de si los valores consolidados que deben reconocerse son los de la sociedad absorbida o también los de la absorbente. La NRV 21.ª 2.2.1 establece los criterios a seguir para contabilizar los elementos patrimoniales de la sociedad «adquirida» en las fusiones de una sociedad dominante y su dependiente, y cuando la operación se produce entre otras empresas (dependiente-dependiente). En ambos casos, la referencia a la sociedad adquirida debe entenderse realizada a la adquirida legal. A estos efectos, nótese que en el contexto de la NRV 21.ª, las operaciones societarias reguladas en el apartado 2 no constituyen combinaciones de negocios porque el control del citado negocio, antes y después de la operación, lo mantienen las mismas personas físicas o jurídicas. Por ello, a diferencia de lo que sucede en la NRV 19.ª «Combinaciones de negocios», la referencia a la sociedad adquirente debe entenderse realizada a la adquirente legal y no a la económica, circunstancia que en el supuesto de fusión por creación de nueva sociedad originaría la atribución de los valores «consolidados» a todos los negocios que participan en la operación. Sin embargo, de lo anterior no se puede inferir que dicha asignación de valores pueda realizarse también a la sociedad absorbente en la modalidad de fusión por absorción porque esta interpretación no se corresponde con la literalidad de la NRV 21.ª 2 que solo alude a la sociedad adquirida, en aras de lograr un equilibrio entre la perspectiva individual del sujeto contable que informa y el mantenimiento de la valoración a nivel consolidado cuando se entregan instrumentos de patrimonio propio como contraprestación. A mayor abundamiento cabe señalar que en los supuestos en los que la sociedad dependiente absorbe a la dominante, distintos de los regulados en el artículo 33 de las NFCAC, los criterios a seguir serán los siguientes:

a) Si la sociedad dominante adquiere su inversión en la dependiente a otra sociedad del grupo entregando instrumentos de patrimonio propio, la sociedad adquirida será la dominante, sobre la base de la similitud que existe entre la operación descrita y la fusión de ambas sociedades sin previa vinculación.

b) Si la sociedad dominante adquiere su inversión en la dependiente entregando cualquier otra contraprestación, los elementos patrimoniales adquiridos serán los de la sociedad dependiente. En caso contrario, se produciría en esta última una disminución de las reservas contraria a la *ratio legis* de la NRV 21.ª.

EJEMPLO 1

La sociedad «A» es la sociedad dominante de un grupo de sociedades compuesto por las sociedades «A», «B» y «C». La cronología de las adquisiciones ha sido la siguiente:

- En el ejercicio X5 la sociedad «B» adquirió el 80 % de las acciones de la sociedad «C» por un importe de 15.000. En esa fecha el patrimonio neto de la sociedad «C» era de 15.000 u.m., estimándose que el valor razonable de los elementos patrimoniales de la sociedad coincidía con sus valores contables, salvo para el terreno, al que se le asignó un valor razonable de 7.500 u.m.
- En el ejercicio X7 la sociedad «A» adquirió el 100 % de las acciones de la sociedad «B», por un importe de 45.000 u.m., siendo el patrimonio neto de la sociedad de 35.000 u.m. Se estimó que el valor razonable de los elementos patrimoniales del grupo «BC» coincidía con sus valores razonables, salvo los terrenos, estimándose que el terreno propiedad de la sociedad «B» tenía un valor razonable de 15.000 u.m., estimándose el valor razonable del terreno propiedad de «C» en 8.500 u.m. En la atribución del fondo de comercio a las unidades generadoras, se consideró que se atribuyera un 45 % al negocio que constituye la sociedad «C», y el 55 % restante a la sociedad «B».
- En el ejercicio X9 la sociedad «A» adquirió un 20 % de las acciones de la sociedad «C» en mercado, por un importe de 5.000 u.m. El patrimonio neto de la sociedad «C» en esa fecha era de 20.000 u.m., estimándose que el valor razonable del terreno era de 9.000 u.m.

La situación patrimonial en este momento es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	**«A»**	**«B»**	**«C»**
Inmovilizado material	150.000	40.000	20.000
Terrenos		10.000	5.000
Part. emp. grupo «B»	45.000		
Part. emp. grupo «C»	5.000	15.000	
Activo corriente	25.000	25.000	5.000
Total activo	**225.000**	**90.000**	**30.000**

.../...

.../...

.../...

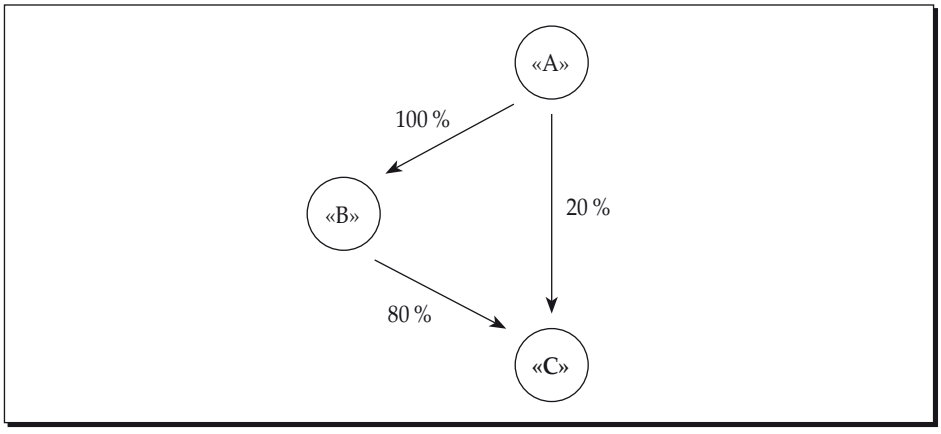
Cuentas a 1 de enero de 20X13	«A»	«B»	«C»
.../...			
Capital social	100.000	25.000	10.000
Reservas	50.000	20.000	15.000
Deudas	75.000	45.000	5.000
Total pasivo	**225.000**	**90.000**	**30.000**

Se acuerda la fusión en este momento de las sociedades «B» y «C», para lo cual la sociedad «B» adquiere a la sociedad «A» las acciones en poder de dicha sociedad

Solución

Según el enunciado del caso planteado, las sociedades «A», «B» y «C» formarán un grupo de sociedades con la siguiente estructura societaria:

Grupo «ABC»



Nos encontramos en dicho grupo ante dos niveles de consolidación. La sociedad «B», al ostentar el control del 80 % de las acciones de la sociedad «C», será la sociedad dominante del subgrupo formado por las sociedades «B» y «C». Debemos calcular la diferencia de primera consolidación a la fecha de la toma de control sobre la sociedad «C».

.../...

.../...

(+) Contraprestación transferida 15.000

(–) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos 14.000
[80 % s/valor razonable ajustado de «B» en la fecha de adquisición:
80 % × (15.000 + 2.500)]

(=) Fondo de comercio (diferencia de primera consolidación) 1.000

Desde la fecha de adquisición el patrimonio neto de la sociedad «C» se ha incrementado en 10.000 u.m., por lo que debe atribuirse la parte correspondiente de ese incremento (por la participación en el 80 % del accionariado) como reservas en sociedades consolidadas en las cuentas consolidadas del grupo «BC». A pesar de que el grupo controla efectivamente el 100 % de las acciones (el 80 % a través de la sociedad «B» y el 20 % restante a través de la participación de la sociedad «A»), en las cuentas consolidadas del grupo «BC», al no estar incluida en el perímetro de consolidación la sociedad «A», el 20 % de las acciones en poder de la sociedad «A» deben reconocerse como socios externos. Debe atribuirse a esa participación la parte correspondiente del patrimonio neto de la sociedad «C» (de 25.000 u.m.) y las plusvalías identificadas (de 2.500 u.m.). El asiento de eliminación de inversión-patrimonio neto por la participación en la sociedad «C» será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «C»	10.000	
11	Reservas «C»	15.000	
210	Terrenos	2.500	
204	Fondo de comercio	1.000	
2403	Participaciones empresas del grupo, «C»		15.000
2403	Reservas en sociedades consolidadas		8.000
–	Socios externos		5.500

La hoja de trabajo para elaborar las cuentas consolidadas del subgrupo «BC» será:

Cuentas a 1 de enero de X13	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	«BC» Consolidado
Inmovilizado material	40.000	20.000	60.000		60.000
Terrenos	10.000	5.000	15.000	2.500	17.500
Part. emp. grupo «C»	15.000		15.000	–15.000	0

.../...

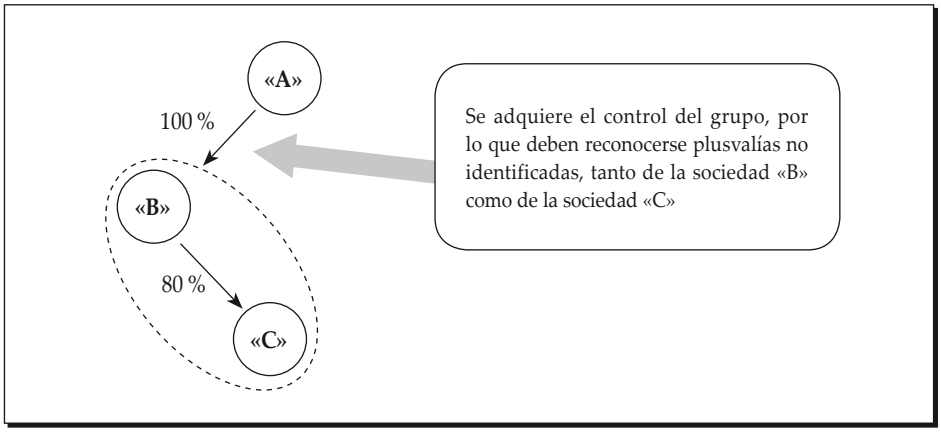
.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de X13	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	«BC» Consolidado
.../...					
Activo corriente	25.000	5.000	30.000		30.000
Fondo de comercio			0	1.000	1.000
Total activo	**90.000**	**30.000**	**120.000**	**–11.500**	**108.500**
Capital social	25.000	10.000	35.000	–10.000	25.000
Reservas	20.000	15.000	35.000	–15.000	20.000
Reservas socied. consolidadas			0	8.000	8.000
Socios externos			0	5.500	5.500
Deudas	45.000	5.000	50.000		50.000
Total pasivo	**90.000**	**30.000**	**120.000**	**–11.500**	**108.500**

La sociedad «A», al adquirir el control de la sociedad «B», obtuvo el control sobre el grupo de sociedades formado por las sociedades «B» y «C». Debe reconocer en la adquisición tanto las plusvalías de los activos de la sociedad «B» como los que componen el negocio de la sociedad «C».

Grupo «ABC»



.../...

.../...

El patrimonio neto del grupo consolidado «BC» a esa fecha era de 35.000 u.m. Para llegar al valor razonable de los activos netos debemos ajustar esa cifra de patrimonio neto por las plusvalías no reconocidas en libros. El terreno de la sociedad «B» tenía un valor contable de 10.000 u.m., mientras que el valor razonable del mismo se estima en 15.000 u.m. El terreno de la sociedad «C» figurará en libros consolidados del grupo por un importe de 7.500 u.m., mientras que en este momento se estima que el valor razonable del mismo es de 8.500 u.m., lo que supone una plusvalía de 1.000 u.m. que debemos atribuir en función del porcentaje de participación del grupo «BC» en la sociedad «C» (por el 80 %). El fondo de comercio reconocido en las cuentas consolidadas del grupo «BC» no cumple la definición de activo en la adquisición de control sobre el grupo de sociedades, por lo que debemos darlo de baja para el cálculo del valor razonable de los activos netos del grupo:

(+)	Patrimonio neto al momento de la adquisición	35.000
(+)	Plusvalías identificadas	5.800
(–)	Eliminación del fondo de comercio reconocido en cuentas consolidadas	1.000
(=)	Valor razonable de los activos netos	39.800

Al ser la contraprestación transferida de 42.500 u.m., surge un fondo de comercio en la adquisición de 2.700 u.m. Ese fondo de comercio debe distribuirse entre las diferentes unidades generadoras de efectivo. La sociedad ha atribuido el 45 % del fondo de comercio a la sociedad «C» (por un importe de 1.215 u.m.), atribuyéndose el resto a la sociedad «B» (por un importe de 1.485). Al ajustarse el valor del terreno en 1.000 u.m., debe atribuirse parte de ese ajuste de valor en las cuentas consolidadas a los socios externos en función del porcentaje de su participación (del 20 %, por lo que se debe incrementar la participación de los socios externos en 200 en la elaboración de las cuentas consolidadas).

(+)	Patrimonio neto atribuido a socios externos (20 % × 20.000)	4.000
(+)	Plusvalías atribuidas (20 % × 3.500)	700
(–)	Contraprestación entregada	5.000
(=)	Diferencia (reservas)	(300)

En la atribución de reservas en sociedades consolidadas debemos atribuir el incremento de patrimonio neto producido, tanto en el subgrupo de sociedades compuesto por las sociedades «BC», como la parte que le corresponde por la participación que la sociedad «A» tiene sobre la sociedad «C» (que representa un 20 %) y en las cuentas subconsolidadas del grupo «BC» figura como socios externos.

EJEMPLO 2

La sociedad «A» es la sociedad dominante de un grupo compuesto por las sociedades «A», «B» y «C». La cronología de las adquisiciones fue la siguiente:

- En el ejercicio X3 la sociedad «A» adquirió el 100 % de las acciones de la sociedad «B» por un importe de 42.500, siendo el patrimonio de la sociedad en dicha fecha de 35.000. Se estimó que la sociedad «B» tenía una plusvalía, no reconocida en libros, de 5.000 en unos terrenos. Dicha plusvalía subsiste en la actualidad.
- En el ejercicio X5 la sociedad «A» adquirió el 100 % de las acciones de «C» por un importe de 30.000, siendo el patrimonio neto de la sociedad en esa fecha de 25.000. Se estimó que había una plusvalía en los terrenos por un importe de 3.500.

La situación patrimonial de las sociedades que conforman el grupo en esta fecha es la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de X13	«A»	«B»	«C»
Inmovilizado material	400.000	55.000	35.000
Terrenos		10.000	5.000
Part. emp. grupo «B»	42.500		
Part. emp. grupo «C»	30.000		
Activo corriente	125.000	15.000	12.500
Total activo	**597.500**	**80.000**	**52.500**
Capital social	250.000	25.000	20.000
Reservas	225.000	25.000	15.000
Deudas	122.500	30.000	17.500
Total pasivo	**597.500**	**80.000**	**52.500**

Se acuerda la fusión de las sociedades «B» y «C», para lo cual la sociedad «B» emitirá las acciones necesarias. El nominal de ambas acciones es de 1 euro/acción, acordándose una relación de canje de una acción de la sociedad «B» por cada acción de la sociedad «C». Las acciones se emiten al 250 %.

.../...

.../...

Solución

Antes de reconocer la fusión de las sociedades «B» y «C», procederemos a la elaboración de las cuentas consolidadas del grupo.

Para integrar globalmente la sociedad «C», debemos calcular con los datos del enunciado la diferencia de primera consolidación:

(+) Contraprestación transferida 30.000

(–) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos 28.500
[100 % s/valor razonable ajustado de «B» en la fecha de adquisición:
100 % × (25.000 + 3.500)]

(=) Fondo de comercio (diferencia de primera consolidación) 1.500

Desde la adquisición se ha incrementado el patrimonio neto en un importe de 10.000. Al ser la participación de la sociedad del 100 %, ese importe íntegro debe atribuirse en las cuentas consolidadas como reservas en sociedades consolidadas.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «C»	20.000	
11	Reservas «C»	15.000	
210	Terrenos	3.500	
204	Fondo de comercio	1.500	
2403	Participaciones en empresas grupo, «B»		30.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		10.000

Procedemos ahora a integrar globalmente la participación sobre la sociedad «B». El primer paso será calcular la diferencia de primera consolidación:

(+) Contraprestación transferida 42.500

(–) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos 40.000
[100 % s/valor razonable ajustado de «B» en la fecha de adquisición:
100 % × (35.000 + 5.000)]

(=) Fondo de comercio (diferencia de primera consolidación) 2.500

.../...

.../...

El asiento de eliminación inversión-patrimonio neto será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social «B»	25.000	
11	Reservas «B»	25.000	
210	Terrenos	5.000	
204	Fondo de comercio	2.500	
2403	Participaciones en empresas grupo, «B»		42.500
11	Reservas en sociedades consolidadas		15.000

La hoja de trabajo para elaborar cuentas anuales consolidadas quedaría de la siguiente manera:

Cuentas a 1 de enero de X13	«A»	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	400.000	55.000	35.000	490.000		490.000
Terrenos		10.000	5.000	15.000	8.500	23.500
Part. emp. grupo «B»	42.500			42.500	–42.500	0
Part. emp. grupo «C»	30.000			30.000	–30.000	0
Activo corriente	125.000	15.000	12.500	152.500		152.500
Fondo de comercio				0	4.000	4.000
Total activo	**597.500**	**80.000**	**52.500**	**730.000**	**–60.000**	**670.000**
Capital social	250.000	25.000	20.000	295.000	–45.000	250.000
Reservas	225.000	25.000	15.000	265.000	–40.000	225.000
Reservas en soc. consol.				0	25.000	25.000
Deudas	122.500	30.000	17.500	170.000		170.000
Total pasivo	**597.500**	**80.000**	**52.500**	**730.000**	**–60.000**	**670.000**

Se acuerda en este momento la fusión de las sociedades «B» y «C», para lo cual la sociedad «B» emitirá acciones en la cuantía necesaria. Al ser la relación de canje de 1 acción de la

.../...

.../...

sociedad «B» por cada acción de la sociedad «C», y el valor nominal de cada una de ellas de 1 euro/acción, será necesaria la emisión de 20.000 acciones de la sociedad «B» para entregar a la sociedad «A» a cambio de su participación en la sociedad «C». Al emitirse al 250 %, el asiento de emisión de las acciones será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	50.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		50.000

Se recibe en este momento el patrimonio de la sociedad «C». Según aclara la consulta, los elementos patrimoniales del negocio adquirido (sociedad «C») deben figurar por los valores en cuentas consolidadas del grupo. No será necesario sin embargo que la sociedad «B», que también participa en la fusión, ajuste el valor de sus elementos patrimoniales para reflejar los valores por los que figuran en cuentas consolidadas. El asiento por la recepción del patrimonio será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material	35.000	
210	Terrenos	8.500	
–	Activo corriente	12.500	
204	Fondo de comercio	1.500	
–	Deudas		17.500
5531	Socios cuenta de fusión		40.000

La cuenta de «Socios cuenta de fusión», que representa el compromiso de entregar acciones de la sociedad en la fusión, se dará de baja con la entrega de las acciones. La diferencia entre los valores por los que se encuentran reconocidas una y otra, al tratarse de una operación dentro del ámbito de las operaciones particulares entre empresas del grupo, debe reconocerse con cargo a reservas. Entendemos que, al tratarse de una operación de fusión en la que se han emitido acciones con una prima de emisión, será más adecuado que esa diferencia minore la prima de emisión reconocida, en lugar de las reservas de la sociedad «B»:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5531	Socios, cuenta de fusión	40.000	
110	Prima de emisión o asunción	10.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		50.000

.../...

.../...

Por la inscripción de la ampliación del capital social:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	50.000	
100	Capital social		20.000
110	Prima de emisión o asunción		30.000

Partiendo del balance de la sociedad «B», y reconociendo el impacto de la operación de fusión, llegamos al balance de las sociedades «B» y «C» fusionadas:

Cuentas a 1 de enero de X13	«B»	Fusión	«BC» fusionados
Inmovilizado material	55.000	35.000	90.000
Terrenos	10.000	8.500	18.500
Activo corriente	15.000	12.500	27.500
Fondo de comercio		1.500	1.500
Total activo	**80.000**	**57.500**	**137.500**
Capital social	25.000	20.000	45.000
Prima de emisión		20.000	20.000
Reservas	25.000		25.000
Deudas	30.000	17.500	47.500
Total pasivo	**80.000**	**57.500**	**137.500**

Juan del Busto Méndez
Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 9. NRV 21.ª Fusión entre dos sociedades del grupo.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una fusión entre dos sociedades del grupo que constituyen un negocio, que viene precedida de una aportación no dineraria de la sociedad dominante.

En particular, se plantea el caso de un grupo formado por una sociedad «A» que participa en dos sociedades dependientes «B» y «C» en un porcentaje del capital social inferior al 100%. La sociedad «A» acuerda, junto con los socios minoritarios de «C», aportar la totalidad de las acciones de «C» a la sociedad «B», procediéndose a ampliar el capital de esta última por el valor real de las acciones aportadas. En relación con estos hechos, se pregunta sobre el tratamiento contable de la posterior fusión entre las sociedades «B» y «C».

Respuesta:

La consulta versa sobre la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 21.ª «Operaciones entre empresas del grupo» del Plan General de Contabilidad (PGC), en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

La sociedad «B» contabilizará la inversión en «C» de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 21.ª 2.1. La sociedad «A» reconocerá la participación adicional en «B» por el mismo importe. Si se produjese alguna diferencia entre la cuantía de la ampliación de capital que realiza «B» y el valor por el que tiene que contabilizar las acciones recibidas, la diferencia se reconocerá en una cuenta de reservas.

En la posterior fusión entre ambas sociedades, habrá que considerar el criterio recogido en el artículo 40.2 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, y la analogía que existe entre la operación descrita y la fusión de las citadas sociedades sin que previamente se hubiera producido la aportación no dineraria. De acuerdo con estos antecedentes, la fusión entre «B» y «C» se contabilizará como sigue:

- La sociedad «B» (dominante) absorbe a la sociedad «C» (dependiente). Los elementos patrimoniales de la sociedad «C» se reconocerán por los valores existentes en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad «A». Los elementos patrimoniales de la sociedad «B» mantendrán su valor en libros.
- La sociedad «C» (dependiente) absorbe a la sociedad «B» (dominante). Los elementos patrimoniales de la sociedad «B» se reconocerán por los valores existentes en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad «A». Los elementos patrimoniales de la sociedad «C» mantendrán su valor en libros.

Por el contrario, si la sociedad «A» no formulase cuentas anuales consolidadas, los elementos patrimoniales de «C» o de B, independientemente de cuál sea el sentido de la operación (es decir, al margen de que «B» absorba a «C» o de que sea «C» quien absorba a «B»), se contabilizarían por su valor en cuentas individuales.

EJEMPLO 1

La sociedad «A» es la sociedad dominante de un grupo de sociedades, al ostentar una participación del 80 % de las acciones de la sociedad «B», y el 65 % de las acciones de la sociedad «C». La participación en la sociedad «B» se adquirió al cierre del ejercicio X3, siendo el patrimonio en esa fecha de 25.000. Se estimó que la inversión inmobiliaria tenía unas plusvalías tácitas de 5.000, manteniéndose a día de hoy las mismas. La participación en la sociedad «C» se adquirió a comienzos de X5, siendo el patrimonio neto en esa fecha de 15.000. Se estimaron unas plusvalías tácitas en la inversión inmobiliaria de 3.000 que se mantienen a día de hoy.

Cuentas a 1 de enero de X9	«A»	«B»	«C»
Inmovilizado material	150.000	25.000	20.000
Inversión inmobiliaria		10.000	5.000
Part. emp. grupo «B»	25.000		

.../...

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de X9	«A»	«B»	«C»
.../...			
Part. emp. grupo «C»	13.000		
Activo corriente	25.000	7.500	5.000
Total activo	**213.000**	**42.500**	**30.000**
Capital social	100.000	20.000	10.000
Reservas	50.000	15.000	15.000
Deudas	63.000	7.500	5.000
Total pasivo	**213.000**	**42.500**	**30.000**

En esta fecha se llega al acuerdo por parte de la sociedad «A», y de los accionistas minoritarios de la sociedad «C» de aportar el total de las acciones de la sociedad «C» a la sociedad «B» como aportación no dineraria en una ampliación de capital, y la posterior fusión de ambas sociedades. Las acciones de ambas sociedades tienen un valor nominal de 1 u.m., otorgándoseles a efectos de la operación un valor razonable de 3 u.m.

Se pide

Cuentas individuales y consolidadas del grupo de sociedades «ABC» después de la operación societaria (aportación no dineraria de la sociedad «C» y posterior fusión).

Solución

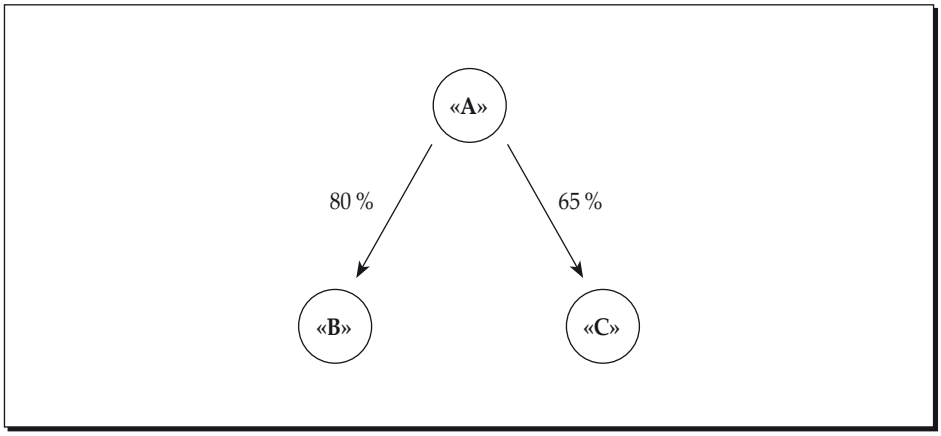
Situación previa

Tanto la norma de valoración de operaciones entre empresas del grupo, como la consulta que nos ocupa, hace continua referencia a los valores por los que figuran los elementos patrimoniales en cuentas consolidadas del grupo. Para ello, como primer paso calcularemos los valores por los que deben aparecer los elementos patrimoniales en las cuentas consolidadas del grupo, el balance consolidado del grupo «ABC» con carácter previo a la operación societaria objeto de consulta.

.../...

.../...

Grupo «ABC», situación inicial



Debemos calcular las diferencias de primera consolidación. En la adquisición de control de la sociedad «B», los cálculos necesarios son los siguientes:

(+) Contraprestación transferida 25.000

(–) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos 24.000
[80 % s/valor razonable ajustado de «B» en la fecha de adquisición:
(80 % × 25.000 + 5.000)]

(=) Fondo de comercio (diferencia de primera consolidación) 1.000

El incremento en el patrimonio neto desde la adquisición ha sido de 10.000 u.m. Dicho incremento debe atribuirse en las cuentas consolidadas en función de ese porcentaje de participación que le correspondiente (80 %), como reservas en sociedades consolidadas. De modo que afloraremos unas reservas en sociedades consolidadas por importe de 8.000 u.m.

Debe reconocerse los socios externos por el porcentaje de participación en el patrimonio neto de la entidad dependiente (35.000 u.m.), y plusvalías identificadas en la adquisición (5.000 u.m.) que subsistan en este momento. En nuestro caso, deben reconocerse socios externos por un importe de 8.000 u.m.

El asiento de eliminación de inversión-patrimonio neto por la participación en la sociedad «B» será el siguiente:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital «B»	20.000	
11	Reservas «B»	15.000	
22	Inversión inmobiliaria	5.000	
204	Fondo de comercio	1.000	
2403	Participación en empresas del grupo, «B»		25.000
11	Reservas en sociedades consolidadas (80 % s/10.000)		8.000
–	Intereses de socios externos [20 % s/(35.000 + 5.000)]		8.000

La norma se refiere al valor por el que figuran los elementos patrimoniales del negocio en cuentas consolidadas. En el caso de la sociedad «B», los cálculos necesarios para determinar el valor en cuentas consolidadas de los elementos patrimoniales que conforman el negocio sería:

(+) Activos netos en libros «B» (patrimonio neto) 35.000

(+) Plusvalías reconocidas en la consolidación (inversión inmobiliaria) 5.000

(+) Fondo de comercio reconocido 1.000

(=) Valor en cuentas consolidadas de los elementos patrimoniales de «B» 41.000

Ese importe se corresponde con el valor de la participación, las reservas en sociedades consolidadas reconocidas desde la adquisición de la participación y los intereses de socios externos.

Para consolidar la sociedad «C», será necesario calcular la diferencia de primera consolidación a la fecha de toma de control. Según los datos del enunciado, el patrimonio neto de la entidad a la fecha de adquisición era de 15.000 u.m., identificándose una plusvalía tácita en la inversión inmobiliaria de 3.000, luego los cálculos serían:

(+) Contraprestación transferida 15.000

(–) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos 11.700
[65 % s/valor razonable ajustado de «B» en la fecha de adquisición:
65 % × (15.000 + 3.000)]

(=) Fondo de comercio (diferencia de primera consolidación) 3.300

.../...

.../...

Desde la fecha de adquisición el patrimonio neto de la entidad «C» se ha incrementado en 10.000 u.m. Debe atribuirse ese incremento en las cuentas consolidadas en proporción a la participación del grupo en la sociedad (un 65 %). El interés de los socios externos debe reconocerse por el porcentaje de participación que ostentan (35 %) sobre el patrimonio neto de la entidad (25.000 u.m.) y las plusvalías identificadas a la toma de control que subsistan en este momento (3.000 u.m.).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital «C»	10.000	
11	Reservas «C»	15.000	
22	Inversión inmobiliaria	3.000	
204	Fondo de comercio	3.300	
2403	Participación en empresas del grupo, «C»		15.000
11	Reservas en sociedades consolidadas (65 % s/10.000)		6.500
–	Intereses de socios externos [35 % s/(25.000 + 3.000)]		9.800

El valor por el que figuran en cuentas consolidadas los elementos patrimoniales de la sociedad «C» estará compuesto por el valor en libros de los activos netos de la compañía (25.000 u.m. de patrimonio neto), añadiendo las plusvalías identificadas en la adquisición del control que se han reconocido en el proceso de consolidación (3.000 u.m. de las inversiones inmobiliarias) y el fondo de comercio de consolidación (1.300 u.m.). Luego el valor en libros de los elementos patrimoniales que conforman el negocio será de 29.300 u.m.

(+) Activos netos en libros «B» (patrimonio neto) 25.000

(+) Plusvalías reconocidas en la consolidación (inversión inmobiliaria) 3.000

(+) Fondo de comercio reconocido 1.300

(=) Valor en cuentas consolidadas de los elementos patrimoniales de «B» 29.300

La hoja de trabajo para llegar a las cuentas consolidadas de la sociedad será la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de X9	«A»	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmovilizado material	150.000	25.000	20.000	195.000		195.000
Inversión inmobiliaria		10.000	5.000	15.000	8.000	23.000
						.../...

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de X9	«A»	«B»	«C»	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
.../...						
Part. emp. grupo «B»	25.000			25.000	–25.000	0
Part. emp. grupo «C»	13.000			13.000	–13.000	0
Activo corriente	25.000		5.000	37.500		37.500
Fondo de comercio		7.500			2.300	2.300
Total activo	**213.000**	**42.500**	**30.000**	**285.500**	**–27.700**	**257.800**
Capital social	100.000	20.000	10.000	130.000	–30.000	100.000
Reservas	50.000	15.000	15.000	80.000	–30.000	50.000
Reservas soc. cons.					14.500	14.500
Socios externos					17.800	17.800
Deudas	63.000	7.500	5.000	75.500		75.500
Total pasivo	**213.000**	**42.500**	**30.000**	**285.500**	**–27.700**	**257.800**

Aportación no dineraria de la sociedad «C»

Según los datos del enunciado, se acuerda realizar una ampliación de capital social en la sociedad «B», suscribiendo la ampliación los accionistas de la sociedad «C» (la entidad dominante del grupo y los socios minoritarios de la sociedad «C»), aportando a cambio las acciones de la sociedad «C».

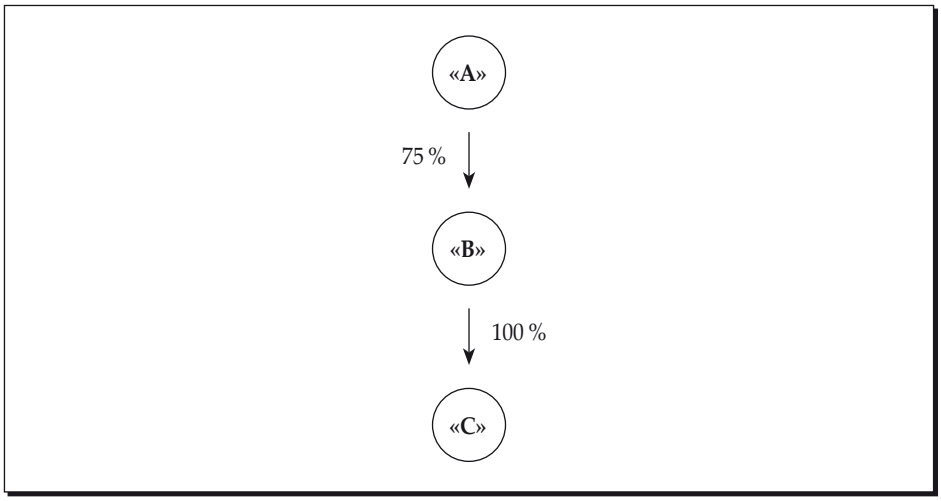
La sociedad «A» ostentaba, con carácter previo a la ampliación de capital, el 80 % del capital social de la sociedad «B» (por un valor nominal de 16.000 u.m.). Al aprobarse una relación de canje de una acción de la sociedad «B», por cada acción de la sociedad «C», y siendo el valor nominal de ambas acciones de 1 u.m., será necesaria la emisión de nuevas acciones de la sociedad «B» por un valor nominal de 10.000 u.m. En la ampliación de capital con la aportación no dineraria de la sociedad «C» recibirá el 65 % de las nuevas acciones emitidas (por un valor nominal de 6.500 u.m.). Una vez realizada la ampliación de capital, la sociedad «A» tendrá un total de 22.500 acciones (16.000 adquiridas con anterioridad, más las 6.500 recibidas en la ampliación de capital social) sobre las 30.000 acciones de la sociedad «B», lo que supone una participación del 75 %.

La situación del grupo después de la operación sería la siguiente:

.../...

.../...

Grupo «ABC», después de aportación no dineraria, antes de la fusión



Según los datos del enunciado, la relación de canje será de una acción de la sociedad «B», por cada acción de la sociedad «C». El valor de las mismas, a efectos del canje, se establece en el 300 % del nominal, por lo que cada una de las acciones tendrá un valor nominal de 1 u.m. y un valor razonable de 3 u.m. La sociedad «B» deberá ampliar su capital social en 10.000 u.m. para recibir las 10.000 acciones de la sociedad «C». Al acordarse de que el valor razonable de las acciones a efectos de la ampliación de capital social es de 300 % del nominal, se debe reconocer una prima de emisión en la ampliación de capital social de 20.000 u.m.

El asiento por la emisión de las acciones será

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	30.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		30.000

A pesar de que la sociedad «B» adquiere el control del negocio que supone la sociedad «C», ya que con la aportación no dineraria de las acciones de la sociedad «C» adquiere el control sobre dicha sociedad, el control ya se encontraba con carácter previo en el grupo de sociedades. Por ello no procede aplicar la norma 19.ª de combinación de negocios, sino como establece la consulta, se debe reconocer la operación conforme a la norma de aportaciones no dinerarias de negocio entre empresas del grupo (NRV. 21.ª 2.1). Según dicha norma, la inversión recibida se debe valorar por el valor contable en cuentas consolidadas

.../...

.../...

por el que figuren los elementos que integren el negocio. Según habíamos calculado previamente, los elementos patrimoniales del negocio de la sociedad «C» figuran en cuentas consolidadas por un valor contable de 29.500 u.m. La diferencia entre el valor por el que figuran las acciones reconocidas en la ampliación de capital social y el valor de los elementos patrimoniales debe reconocerse contra reservas de la sociedad.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones en empresas del grupo «C»	29.300	
113	Reservas voluntarias	700	
190	Acciones o participaciones emitidas		30.000

Una vez inscrita la ampliación de capital social, se debe dar de baja la cuenta transitoria de capital emitido pendiente de inscripción, reconociendo en este momento el capital social de la ampliación y la prima de emisión correspondiente.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	30.000	
100	Capital social		10.000
110	Prima de emisión o asunción		20.000

La sociedad «A» recibirá una participación adicional en la sociedad «B», con motivo de la aportación no dineraria a la sociedad de su participación en la sociedad «C». Esa inversión debe reconocerse por el valor contable por el que figuraban los elementos patrimoniales de la participación en la sociedad «C». En cuentas consolidadas, la participación en la sociedad «C» figuraba por un importe de 29.300 u.m. De ese importe, la parte reconocida por la participación de la sociedad «A» se debía a la inversión original (de 13.000 u.m.), y a las reservas en sociedades consolidadas reconocidas con posterioridad (por un valor de 6.500 u.m.). Por lo que el valor de los elementos patrimoniales que le corresponden a la sociedad «A» es de 19.500 u.m., el resto se debe a la participación de socios externos, que se reconoció por un valor de 9.800 u.m. Entendemos que la participación recibida en la sociedad «B» se debe reconocer por 19.500 u.m., que se corresponde con los elementos patrimoniales del negocio que suponía la sociedad «C».

La diferencia entre el valor por el que figura la inversión en la sociedad «C» (13.000 u.m.), que damos de baja en la aportación no dineraria, y el valor de la participación recibida (19.500 u.m.), debe reconocerse en reservas de la sociedad (6.500 u.m.). Ese importe se corresponde con las reservas en sociedades consolidadas que se habían reconocido en las

.../...

.../...

cuentas consolidadas por la participación en la sociedad «C». El asiento a reconocer en la sociedad «A», por la aportación no dineraria, será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participación en empresas del grupo, «B»	19.500	
2403	Participación en empresas del grupo, «C»		13.000
113	Reservas voluntarias		6.500

La situación patrimonial de las sociedades «A», «B» y «C», después de la operación de aportación no dineraria, será la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de X9	«A»	«B»	«C»
Inmovilizado material	150.000	25.000	20.000
Inversión inmobiliaria		10.000	5.000
Part. emp. grupo B	44.500	29.300	
Part. emp. grupo «C»			
Activo corriente	25.000	7.500	5.000
Total activo	**219.500**	**71.800**	**30.000**
Capital social	100.000	30.000	10.000
Prima de emisión		20.000	
Reservas	56.500	14.300	15.000
Deudas	63.000	7.500	5.000
Total pasivo	**219.500**	**71.800**	**30.000**

Absorción de la sociedad «C» por parte de la sociedad «B»

Según la consulta, en el caso de que se proceda a la fusión de ambas sociedades, los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida deben reconocerse por los valores por los que figurasen en cuentas consolidadas. El valor por el que figuran los elementos patrimoniales

.../...

.../...

de la sociedad «C» en cuentas consolidadas coincide con el valor por el que figuran en cuentas individuales, excepto en la inversión inmobiliaria, ya que se identificó una plusvalía de 3.000 u.m. al momento de la adquisición que subsiste en las cuentas consolidadas, y el fondo de comercio de consolidación de 1.300 u.m. El asiento por la recepción del patrimonio empresarial de la sociedad «C» al momento de la fusión, y la baja de la inversión que figuraba en cuentas, será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material	20.000	
22	Inversión inmobiliaria	8.000	
–	Activo corriente	5.000	
204	Fondo de comercio	1.300	
–	Deudas		5.000
2403	Participación en empresas del grupo, «C»		29.300

SEGUNDO EJERCICIO DEL PROCESO SELECTIVO PARA EL INGRESO EN EL CUERPO DE ADMINISTRACIÓN DE LA XUNTA DE GALICIA, SUBGRUPO A2, ESCALA TÉCNICA DE FINANZAS

SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE ADMISSION TO THE BODY OF THE ADMINISTRATION OF XUNTA DE GALICIA, FINANCE TECHNICAL SCALE

Inmaculada de Benito Cámara

Ángel González García

José Tovar Jiménez

Profesores del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema general de acceso libre en el Cuerpo de Gestión de Administración de la Xunta de Galicia, escala técnica de finanzas, convocado por Orden de 27 de diciembre de 2010 (DOG de 3 de enero de 2011] .

Sumario

Caso 1. **Contabilidad financiera.** Contabilidad del usufructo de un edificio.

Caso 2. **Contabilidad financiera.** Operaciones de inmovilizado: adquisición, amortización, capitalización de gastos financieros y subvenciones oficiales de capital.

Caso 3. **Contabilidad financiera.** Liquidación del Impuesto sobre Sociedades. Cálculo del gasto devengado por el impuesto y contabilidad.

Caso 4. **Contabilidad de sociedades.** Constitución de una sociedad anónima. Accionistas morosos. Distribución del resultado. Reducción de capital social por condonación de dividendos pasivos y por constitución de la reserva legal.

Caso 5. **Operaciones financieras.** Estudio comparativo de diferentes formas de pago.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

Contabilidad financiera

La sociedad Inmobiliaria, SA recibió, el 1 de enero de 20X1, en usufructo un edificio, construido hace 8 años y con una vida económica inicial de 25 años, para ejercer su actividad.

El valor razonable del edificio es de 590.000 euros, correspondiendo al terreno el 45 % de dicho valor.

A cambio del usufructo la sociedad pagará anualmente, cada 31 de diciembre, una renta equivalente al 10 % de su facturación y, al finalizar el usufructo, una cuota fija de 100.000 euros.

El usufructo se constituye por 15 años.

La sociedad espera facturar durante el primer ejercicio 500.000 euros estimando un incremento del 8 % anual durante los 10 primeros años manteniéndose, a partir de entonces, constantes.

Se pide:

Contabilícense los asientos correspondientes al primer y al último año del usufructo. El tipo de interés efectivo de la operación es el 10 %.

SOLUCIÓN

La contabilización del usufructo no está expresamente regulada en el Plan General de Contabilidad (PGC), aunque está tratada en la Consulta 6 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) 82 (NFC038470).

Antes de entrar en detalle de la contabilización, repasamos las reglas generales. El marco conceptual define una activo como «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro», definición que también está incluida en nuestro Código de Comercio.

También se define un pasivo como «obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones».

Del enunciado del supuesto parece desprenderse que tenemos un derecho de uso exclusivo, suponemos que contractual, sobre el edificio durante el periodo del usufructo, así como una obligación derivada de lo anterior, lo que daría lugar al reconocimiento de un activo y de un pasivo en el balance. Si bien en un principio, con base en el principio de jerarquía normativa acudiríamos a esta forma de contabilización del usufructo, la solución del supuesto la realizaremos, basándonos en la norma de valoración n.º 8 del PGC[1] y en la Consulta 6 del BOICAC 82.

En la citada norma de valoración n.º 8 se establece la definición de arrendamiento como «cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo».

El usufructo entraría dentro de esta definición, por lo que se aplicaría la citada norma. En cuanto a la calificación del arrendamiento como operativo o financieros, el PGC señala:

> «Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, (...)
>
> También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque **no exista opción de compra**, entre otros, en los siguientes casos:
>
> a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
>
> b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso. El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que este tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercitará tal opción.
>
> c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

[1] En España se han incluido en el Código de Comercio definiciones contables, lo que dificulta en muchas situaciones la aplicación, con base en la aplicación del principio de jerarquía normativa, de las normas de valoración contenidas en el PGC cuando chocan con las definiciones contenidas en el Código de Comercio, como es este caso. Bajo Normas Internacionales de Contabilidad, estas definiciones se establecen en el Marco conceptual, que no es obligatorio, prevaleciendo lo dispuesto en una norma particular de contabilización.

> d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
>
> e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.
>
> f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.
>
> g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.»

Según el enunciado la vida total del local es de 25 años, y en el momento de la firma del usufructo han pasado 8 años, por lo que quedan todavía 25 – 8 = 17 años.

Como la duración del usufructo es de 15 años, esta supone el 88,2 % de la vida del bien, lo que nos lleva a calificar el arrendamiento como financiero, ya que se cumple el apartado b) de la citada norma de valoración puesto que el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida del activo[2].

En cuanto a la forma de contabilización, nos remitimos a lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) n.º 8, que establece:

> «El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador. A estos efectos, se entiende por cuotas de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable.»

Las cuotas de carácter contingentes son aquellas que no son fijas, sino que están basadas en un importe futuro de una variable que fluctúa por motivos diferentes al paso del tiempo. Parte de las rentas están basadas en la facturación de la sociedad arrendataria, lo que nos lleva a considerarlas como contingentes, ya que no se pueden fijar en el momento de la constitución del usufructo.

---

[2] La FASB 13 establece que si el contrato de arrendamiento cubre al menos el 75 % de la vida económica del bien o que si los pagos mínimos cubren al menos el 90 % del valor actual del bien, se supone que se transfieren la mayoría de los riesgos y ventajas derivados de la propiedad, lo que lleva a calificar el arrendamiento como financiero. Si bien las FASB no son de aplicación en la Unión Europea, es práctica tomar estos límites como referencia para los apartados b) y c) de la norma.

Por otro lado, no nos encontramos ante un derivado financiero (que nos llevaría a contabilizar la operación a valor de mercado según establece la norma de valoración n.º 9), porque consideramos que la cifra de ventas es una variable no financiera específica de una de las partes del contrato y, por lo tanto, no cumple la definición de derivado financiero según se establece en la norma 9 del PGC:

> «Un derivado financiero es un instrumento financiero que cumple las características siguientes:
>
> 1. Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.»

Por lo tanto, como única cuota no contingente tenemos el pago de 100.000 euros que se hará al finalizar el usufructo, dentro de 15 años.

$$\text{Valor actual de los pagos mínimos} = 100 \times \frac{100.000}{(1 + 10\%)^{15}} = 23.939{,}20$$

La norma de valoración n.º 8 señala, en cuanto a la contabilización del arrendamiento de terrenos y edificios:

> «(...) como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del periodo de arrendamiento. A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terrero y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo (...).»

A la vista del enunciado, viendo la vida de la construcción y la duración del usufructo constituido, podemos concluir que se han transferido los riesgos y ventajas derivados de la propiedad, pero no ocurre así con el terreno, porque existen riesgos y ventajas significativos asociados al terreno que no se han transferido al usufructuario al final de la vida del usufructo, ya que los terrenos tiene una vida infinita.

Solo recogeremos en el momento de la constitución del usufructo el 55 % del valor actualizado del pago no contingente, correspondiente a la construcción, que es la parte que se ha calificado como arrendamiento financiero, no recogiendo ninguna partida en el balance por la parte del terreno, ya que ha sido calificada como arrendamiento operativo.

OPERACIONES DEL AÑO 20X1

1 de enero de 20X1

Por la constitución del usufructo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones (23.939,20 × 55 %)	13.166,56	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		13.166,56

31 de diciembre de 20X1

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material (13.166,56/15)	877,77	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		877,77

31 de diciembre de 20X1

Por la imputación de los intereses del arrendamiento financiero (no se produce ningún pago, ya que la deuda reconocida corresponde solo al pago de 100.000 € que se hará al final del usufructo):

Código	31-12-20X1 Intereses leasing	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (13.166,56 × 10 %)	1.316,65	
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		1.316,65

31 de diciembre de 20X1

Por la cuota de carácter contingente, que asciende al 10% de la facturación del ejercicio (500.000 €) y que, de acuerdo con lo establecido en la norma de valoración n.º 8, será gasto del ejercicio:

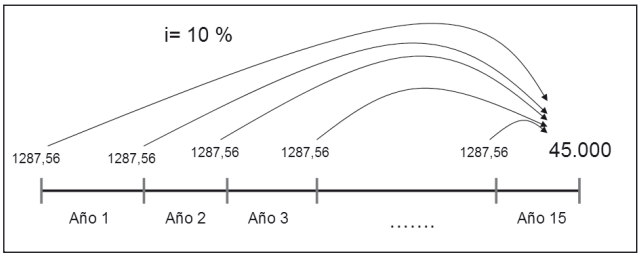
Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (500.000 × 10 %)	50.000	
572	Bancos c/c		50.000

En cuanto al terreno, cuyo alquiler se consideró operativo, existe un pago a realizar a la finalización del usufructo, por importe de 45.000, que, tal y como se desprende del enunciado y con base en lo dispuesto en la Consulta del ICAC n.º 3 del BOICAC 87 (NFC042091), distribuimos de forma lineal durante la vida del usufructo[3].

[3] Otra opción considerada que descartamos por la falta de datos del enunciado es considerar que la cantidad a pagar de 45.000 euros a la finalización del usufructo por el terreno corresponden al valor final de una renta prepagable (consideramos el alquiler del terreno prepagable por coherencia con el tratamiento dado a la construcción, aunque el enunciado no señala nada) de término 1.287,56 obtenida según la siguiente expresión.

$$VN = c\frac{(1+i)^{n}-1}{1}(1+i) \rightarrow 45.000 = c\frac{(1+10\%)^{15}-1}{10\%}(1+10\%) \rightarrow c = 1.287,56$$

El esquema de esta renta sería el siguiente.



Y la tabla financiera correspondiente a esta renta sería:

Año	Alquiler	Intereses	Total de deuda
1	1.287,56 €	128.76 €	1.416,32 €
2	1.287,56 €	270,39 €	2.974,27 €
3	1.287,56 €	426,18 €	4.688,02 €
4	1.287,56 €	597,56 €	6.573,14 €
5	1.287,56 €	786,07 €	8.646,77 €
6	1.287,56 €	993,43 €	10.927,77 €
7	1.287,56 €	1.221,53 €	13.436,87 €
8	1.287,56 €	1.472,44 €	16.196,88 €
9	1.287,56 €	1.748,44 €	19.232,88 €
10	1.287,56 €	2.052,04 €	22.572,49 €
11	1.287,56 €	2.386,01 €	26.246,06 €

.../...

El asiento a realizar durante el año 20X1 sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones (45.000 €/15 años)	3.000	
420	Acreedores por prestación de servicios a largo plazo		3.000

Las cuentas que aparecen en el balance al cierre del año 20X1 son:

Cuenta	Importe
Construcciones (211)	13.166,56
Amortización acumulada inmovilizado material (281)	877,77
Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo (174) ..... (13.166,56 + 1.316,66)	14.483,22
Acreedores por prestación de servicios a largo plazo (420)	3.000

Año	Alquiler	Intereses	Total de deuda
.../...			
12	1.287,56 €	2.753.36 €	30.286,99 €
13	1.287,56 €	3.157,46 €	34.732,01 €
14	1.287,56 €	3.601,96 €	39.621,53 €
15	1.287,56 €	4.090,91 €	45.000,00 €

Por lo que el asiento realizado a comienzos del año 20X1 sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	1.287,56	
420	Acreedores por prestación de servicios a largo plazo		1.287,56

Y por la imputación de los intereses correspondientes a la deuda reconocida en la cuenta de acreedores a largo plazo, según lo establecido en la norma de valoración n.º 9 y con base en el anterior cuadro.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (1.287,56 × 10 %)	128,75	
420	Acreedores por prestación de servicios a largo plazo		128,75

OPERACIONES DEL AÑO 20X15

Los saldos que aparecen en el balance de apertura del año 20X15 son:

Cuenta	Importe
Construcciones (211)	13.166,56
Amortización acumulada inmovilizado material (281) [(13.166,56/15) × 14]	12.288,79
Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo (524) ..... [13.166,56 × (1 + 10 %)^{14}]	50.000
Acreedores por prestación de servicios a largo plazo (420) (3.000 × 14)	42.000

Las operaciones realizadas en el año 20X15 serán:

31 de diciembre de 20X15

Por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material (13.166,56/15)	877,77	
281	Amortización acumulada inmovilizado material		877,77

31 de diciembre de 20X15

Por la imputación de los intereses del arrendamiento financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (50.000 × 10 %)	5.000	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		5.000

31 de diciembre de 20X15

Por la imputación del alquiler del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	3.000	
410	Acreedores por prestación de servicios		3.000

31 de diciembre de 20X15

Por el pago de la cuota fija de 100.000 euros al final del alquiler:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	55.000	
410	Acreedores por prestación de servicios	45.000	
572	Bancos c/c		100.000

31 de diciembre de 20X15

Por la baja en cuentas de la construcción correspondiente al arrendamiento financiero:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada inmovilizado material	13.166,56	
211	Construcciones		13.166,56

31 de diciembre de 20X15

Por el pago de la cuota contingente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	99.950,23	
572	Bancos c/c		99.950,23

La cuota contingente correspondiente al año 20X15 se ha obtenido a partir de la siguiente tabla:

Año	Facturación	Cuota contigente
1	500.000,00 €	50.000,00 €
2	540.000,00 €	54.000,00 €
3	583.200,00 €	58.320,00 €
4	629.856,00 €	62.985,60 €

.../...

Año	Facturación	Cuota contigente
.../...		
5	680.244,48 €	68.024,45 €
6	734.664,04 €	73.466,40 €
7	793.437,16 €	79.343,72 €
8	856.912,13 €	85.691,21 €
9	925.465,11 €	92.546,51 €
10	999.502,31 €	99.950,23 €
11	999.502,31 €	99.950,23 €
12	999.502,31 €	99.950,23 €
13	999.502,31 €	99.950,23 €
14	999.502,31 €	99.950,23 €
15	999.502,31 €	99.950,23 €

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

Contabilidad financiera

La sociedad Pequeña y mediana empresa, SL realizó las siguientes adquisiciones de inmovilizado durante el ejercicio 20X0:

- El día 1 de enero de 20X0 decidió adquirir un terreno en el que tiene pensado construir una nave industrial pactando con el vendedor, una persona física, un precio de 30.000 euros que deberá pagar en el momento de la firma del contrato (1 de febrero de 20X0).

  Para financiar esta adquisición Novacaixagalicia le concedió un préstamo el día 1 de enero de 20X0 de 20.000 euros a devolver en tres anualidades constantes.

  El día 1 de noviembre de 20X0 la sociedad paga, por la primera certificación de los trabajos de acondicionamiento de los terrenos, 2.242 euros. Estos trabajos finalizarán el día 1 de julio de 20X1.

  Los terrenos están situados en Red Natura por lo que la Xunta de Galicia le exigió un estudio de impacto ambiental y la creación de una fundación independiente y perma-

nente, antes del comienzo de las obras de explanación y derribo, para garantizar que las mismas se realicen de manera respetuosa con el medio ambiente. En cumplimiento del citado dictamen, la sociedad constituye, el día 1 de abril de 20X0, la fundación Monte Limpo cuyo fin es controlar el estado y las tendencias de la biodiversidad local y garantizar, al mismo tiempo, la aplicación de las medidas correctoras y compensatorias adecuadas, aportando como dotación fundacional la cantidad de 10.000 euros.

En la misma fecha contrató con la empresa Consulting, SL el estudio de impacto ambiental que debería estar finalizado el día 1 de julio de 20X1.

- Adquirió, el día 1 de marzo de 20X0, dos máquinas necesarias para su proceso productivo. La máquina A por 23.600 euros, con unos gastos de transporte y seguros de 1.400 euros, y la máquina B por 47.200 euros, con unos gastos de transporte y seguros de 1.180 euros.

  Al finalizar la vida útil de ambas máquinas (1 de julio de 20X6 la máquina A y 1 de julio de 20X5 la máquina B) se estima que los costes de desmantelamiento ascenderán a 2.000 y 3.500 euros respectivamente. Las dos tienen una vida útil de 5 años siendo la práctica de la sociedad amortizar su maquinaria mediante el sistema de dígitos decrecientes.

  Para finalizar la adquisición de la máquina A solicitó a Novacaixagalicia un préstamo por importe de 25.000 euros a pagar mediante 5 semestralidades con cuotas de amortización constantes. El préstamo fue concedido e ingresado en la cuenta corriente de la sociedad el día 20 de febrero de 20X0.

  La máquina B fue adquirida después de la concesión, el 1 de enero de 20X0, de una ayuda del IGAPE consistente en un préstamo de 15.000 euros a devolver en una única cuota el día 31 de diciembre de 20X2 a un interés del 0,5 % (el interés de mercado es el 5 %).

- Adquirió el 1 de noviembre de 20X0 una furgoneta en un concesionario escocés por 10.000 libras. Como pago el proveedor admitió la entrega de una furgoneta, propiedad de la sociedad, adquirida en su momento por 10.000 euros y que en la actualidad tenía 150.000 kilómetros. Se valoró la furgoneta entregada en 5.000 libras. Por el importe restante el proveedor giró 4 letras a pagar semestralmente. Ambos vehículos tienen una vida útil de 300.000 kilómetros siendo la práctica de la sociedad amortizar los elementos de transporte por el método de la cuota de amortización constante por unidad de producto elaborada.

  En el momento de la adquisición 1 libra equivalía a 1,10 euros. A 31 de diciembre el tipo de cambio era de 1 libra/1,15 euros.

- La sociedad, como cada año, solicitó un préstamo a Novacaixagalicia para financiar el coste de adquisición de su inmovilizado. El 1 de enero de 20X0 Novacaixagalicia le concede un préstamo para este fin de 30.000 euros a pagar en una única cuota el 31 de diciembre de 20X0, los gastos de formalización de este préstamo ascienden a 1.000 euros.

Se pide:

Realizar las anotaciones contables exclusivamente del ejercicio 20X0, empleando el PGC de pymes, teniendo en cuenta un tipo de IVA del 18 % (todos los precios deben entenderse con el IVA ya incluido) y un tipo para las transmisiones patrimoniales onerosas del 7 %. Cuando no se diga otra cosa el tipo de interés es el 5 %.

El importe total de los fondos propios de la sociedad asignados como financiación al terreno es de 9.600 euros y a la máquina B es de 10.400 euros.

SOLUCIÓN

En la solución, tal y como se especifica en el enunciado, se va a aplicar el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

1 de enero de 20X0. Contabilización de los préstamos recibidos de Novacaixagalicia.

Préstamo de 20.000 euros a devolver en tres anualidades constantes, obtenido para la compra del terreno, constituyendo, en consecuencia, financiación ajena específica.

$$20.000 = A \times \frac{1 - (1 + 0{,}05)^{-3}}{0{,}05}$$

$$A = 7.344{,}17$$

Años	Capital vivo	Intereses	Capital a amortizar	Anualidad
20X0	20.000,00	1.000,00	6.344,17	7.344,17
20X1	13.655,83	682,79	6.661,38	7.344,17
20X2	6.994,45	349,72	6.994,45	7.344,17

Código	Cuenta	Debe	Haber
57–	Tesorería	20.000,00	

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		6.344,17
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		13.655,83

- Préstamo de 30.000 euros a pagar en una única cuota el 31 de diciembre de 20X0, con gastos de formalización de 1.000 euros, recibido para financiar la adquisición de inmovilizado.

NRV 9.ª Pasivos financieros.

2.1.1. Valoración inicial.

> «Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por el coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustado por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles; no obstante, estos últimos, así como las comisiones financieras que se carguen a la empresa cuando se originen las deudas con terceros, podrán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento de su reconocimiento inicial».

En consecuencia, en la contabilización de los gastos del préstamo se puede aplicar la regla general y contabilizar la deuda por la contraprestación recibida menos los costes de transacción, 30.000 – 1.000 = 29.000, e imputar los costes como gasto a través del tipo de interés efectivo, o bien, aplicar la excepción contabilizando la deuda por 30.000, imputando los costes directamente como gasto en el momento de la obtención del préstamo.

En ambos casos, el gasto financiero a imputar al año 20X0 es el mismo, ya que el préstamo se obtiene el 1 de enero de 20X0 y se devuelve el 31 de diciembre de 20X0, como se puede observar en los dos cuadros siguientes.

Imputación de los costes como gasto al inicio				
01-01-20X0	Gastos	1.000,00		
Año	**Capital vivo**	**Intereses**	**Capital a amortizar**	**Anualidad**
20X0	30.000,00	1.500,00	30.000,00	31.500,00
Suma		**2.500,00**		

Si se tratan los gastos como menor valor de la contraprestación recibida:

$29.000 = 31.500/(1 + i)$

$i = 8{,}620689655\%$

Imputación de los costes a través del tipo de interés efectivo				
Años	**Coste amortizado**	**Intereses**	**Capital a amortizar**	**Anualidad**
20X0	29.000,00	2.500,00	29.000,00	31.500,00

En la solución se va a aplicar la excepción, ya que el enunciado expresamente establece la aplicación del Plan de Pequeñas y Medianas Empresas, siendo esta una de las diferencias con el Plan General Contable.

Código	Cuenta	Debe	Haber
57–	Tesorería	29.000,00	
669	Otros gastos financieros	1.000,00	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		30.000,00

A esta fecha no procede efectuar apunte alguno en relación con la decisión por parte de la empresa Pequeña y mediana empresa, SL de adquirir el terreno, ya que la decisión tomada no implica el control económico sobre el bien.

- Préstamo recibido de la IGAPE para financiar la compra de la máquina B.

En la Consulta 1 del BOICAC 81/2010 (NFC037514) se establece el tratamiento contable de la concesión de un préstamo a tipo de interés cero o a un tipo de interés inferior al de mercado, en virtud de una ayuda o subvención otorgada por una entidad pública.

En concreto, y atendiendo al fondo económico de la operación, al tratarse de préstamos concedidos a tipo de interés cero o a tipo inferior al de mercado, la mencionada consulta establece que se pondrá de manifiesto «una subvención de tipo de interés, por diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda, siendo este importe el valor actual de los pagos a realizar descontados al tipo de interés de mercado.

Dicha subvención se reconocerá inicialmente como un ingreso de patrimonio que, en principio, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de la NRV 18.ª *Subvenciones, donaciones y legados recibidos* del PGC o PGC de pymes, de acuerdo con un criterio financiero».

Importe a devolver a IGAPE a vencimiento:

$$15.000 \times (1 + 0{,}005)^3 = 15.226{,}13$$

Valor razonable de la financiación recibida según tipo de interés de mercado:

$$15.226{,}13/(1 + 0{,}05)^{-3} = 13.152{,}90$$

Préstamo según condiciones contractuales (jurídicas)			
Años	**Coste amortizado**	**Intereses (0,5 %)**	**Capital a amortizar**
20X0	15.000,00	75,00	–
20X1	15.075,00	75,38	–
20X2	15.150,38	75,75	15.226,13
Suma		**226,13**	

Préstamo según condiciones económicas (de mercado)			
Años	**Coste amortizado**	**Intereses (5 %)**	**Capital a amortizar**
20X0	13.152,90	657,65	–
20X1	13.810,55	690,53	–
20X2	14.501,08	725,05	15.226,13
Suma		**2.073,23**	

Código	Cuenta	Debe	Haber
57–	Tesorería	15.000,00	
171	Deudas a largo plazo		13.152,90
130	Subvenciones oficiales de capital		1.847,10

1 de febrero de 20X0. Adquisición del terreno.

Se va a considerar que la adquisición, al realizarse a una persona física, está sujeta a transmisiones patrimoniales onerosas y, en concreto, según se informa en el enunciado, al 7 %.

NRV 2.ª Inmovilizado material

1. Precio de adquisición:

> «Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea este el precio de adquisición o el coste de producción.
>
> Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material solo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública».

Código	Cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales (30.000 × 1,07)	32.100,00	
57–	Tesorería		32.100,00

NRV 2.ª Inmovilizado material.

2.1. Valoración inicial.

> «En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción».

Como el terreno no estará en condiciones de uso hasta el 1 de julio de 20X1 (faltan 17 meses), es obligatorio imputarle como mayor precio de adquisición los gastos financieros generados por la financiación ajena, específica o genérica, a medida que se vayan devengando, por lo que a continuación se presenta, debidamente diferenciado, el origen de los fondos utilizados, sus importes y el coste financiero:

Origen de los fondos	Importe	Interés
Financiación ajena específica (a devolver en tres anualidades constantes)	20.000,00	5 %
Financiación propia	9.600,00	Sin coste financiero
Financiación ajena no específica (1) (a devolver en una única cuota)	2.500,00	5 %
Precio de adquisición	32.100,00	

(1) En cuanto al coste financiero de la deuda ajena no específica, consideramos adecuado el aplicar un criterio consecuente con el tratamiento de los gastos de formalización; así, si se consideran gastos, el coste financiero será del 5 %; en caso contrario, del 8,620689655 %.

20 de febrero de 20X0

- Contabilización del préstamo recibido de Novacaixagalicia, para la compra de la máquina A, constituyendo financiación ajena específica.

Préstamo de 25.000 euros a devolver en cinco semestralidades constantes.

$(1 + 0{,}05) = (1 + i_2)^2$

$i_2 = 2{,}46950766\,\%$

$$25.000 = S \times \frac{1 - (1 + 0{,}0246950766)^{-5}}{0{,}0246950766}$$

$S = 5.376{,}45$

Años	Capital vivo	Intereses	Capital a amortizar	Semestralidad
20-08-20X0	25.000,00	617,38	4.759,07	5.376,45
20-02-20X1	20.240,93	499,85	4.876,60	5.376,45
20-08-20X1	15.364,33	379,42	4.997,03	5.376,45
20-02-20X2	10.367,30	256,02	5.120,43	5.376,45
20-08-20X2	5.246,87	129,57	5.246,87	5.376,45

Código	Cuenta	Debe	Haber
57–	Tesorería	25.000,00	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito (4.759,07 + 4.876,60)		9.635,67
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		15.364,33

1 de marzo de 20X0. Adquisición de maquinaria para el proceso productivo.

NRV 2.ª Inmovilizado material.

1.1. Precio de adquisición.

> «El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares».

En relación con las cantidades satisfechas por transporte y seguro, comentar que el transporte es una actividad sujeta por lo que incorpora IVA, pero el seguro es una actividad exenta, por lo que

no incorpora IVA; al no segregarse en el enunciado los importes de cada uno de ellos, y especificarse que las cantidades son IVA incluido, se va a considerar que el importe de 1.400 correspondiente a la máquina A no incorpora IVA por corresponder en su totalidad al seguro y el importe correspondiente a la máquina B sí incorpora IVA por corresponder en su totalidad al transporte.

Código	Cuenta	Debe	Haber
2330	Máquina A en montaje [(23.600/1,18) + 1.400]	21.400,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (0,18 × 20.000)	3.600,00	
57–	Tesorería		25.000,00

Como se puede observar, una vez realizado el asiento de compra de la máquina A, el importe satisfecho es de 25.000 euros, coincidente con el importe del préstamo obtenido para financiar su adquisición, por lo que toda ella se ha realizado con financiación ajena específica.

Puesto que la vida útil de la máquina A, cinco años, finaliza el 1 de julio de 20X6, su puesta en condiciones de funcionamiento se producirá el 1 de julio de 20X1, por lo que hasta entonces (faltan 16 meses), se utilizará la cuenta 233, «Maquinaria en montaje», no procediendo efectuar amortización alguna.

NRV 2.ª Inmovilizado material.

1. Valoración inicial.

> «En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción».

Ahora bien, 3.600 euros del préstamo se han utilizado para pagar el IVA, y como este no forma parte del precio de adquisición por ser recuperable de la Hacienda Pública, únicamente procederá imputar a la máquina A la carga financiera devengada por 21.400 euros y hasta que la mencionada máquina se encuentre en condiciones de funcionamiento, es decir, en condiciones de generar ingresos con regularidad.

Origen de los fondos	Importe	Interés
Financiación ajena específica (a devolver en cinco semestralidades)	21.400,00	2,46950766 % semestral
Precio de adquisición	21.400,00	

Código	Cuenta	Debe	Haber
2331	Máquina B en montaje [(47.200/1,18) + (1.180/1,18)]	41.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (0,18 × 41.000)	7.380,00	
57–	Tesorería		48.380,00

De la misma manera se procederá con la máquina B, con la diferencia de que como su vida útil finaliza el 1 de julio de 20X5, se ha de encontrar en condiciones de funcionamiento el 1 de julio de 20X0, no superando el periodo de doce meses, por lo que no procede incorporarle carga financiera alguna; en todo caso, a continuación se presentan debidamente analizados el origen de los fondos, sus importes y su carga financiera:

Origen de los fondos	Importe	Interés
Financiación ajena específica (IGAPE) (a devolver en un único vencimiento)	15.000,00	0,5 % anual
Financiación propia	10.400,00	Sin coste financiero
Financiación ajena no específica (a devolver en una única cuota)	15.600,00	5 % anual
Precio de adquisición	41.000,00	

NRV 2.ª Inmovilizado material.

1. Valoración inicial.

> «Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a estas».

Comentar que del enunciado no se deduce claramente cuándo surge la obligación derivada del desmantelamiento de las máquinas, por lo que en la solución se va a considerar que surge con su puesta en condiciones de funcionamiento.

En consecuencia, no procede dotar provisión para desmantelamiento en el ejercicio actual en relación con la máquina A, pues su puesta en condiciones de funcionamiento se produce en el ejercicio siguiente, y si procede dotarla para la máquina B, lo que se realizará a 1 de julio de 20X0, fecha en que se encontrará en condiciones de funcionamiento.

1 de abril de 20X0

Aportación a la fundación Monte Limpio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	10.000,00	
57–	Tesorería		10.000,00

1 de julio de 20X0

Finalización de la puesta en condiciones de funcionamiento de la máquina B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2131	Maquinaria B	41.000,00	
2331	Maquinaria B en montaje		41.000,00

Además se habrá de registrar la obligación surgida del desmantelamiento a realizar al final de su vida útil, por su valor actual.

$$VA = 3.500/(1 + 0{,}05)^{-5} = 2.742{,}34$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
2131	Maquinaria B	2.742,34	
143	Provisión para desmantelamiento máquina B		2.742,34

20 de agosto de 20X0

Devengo de intereses del préstamo de 25.000 euros a devolver en cinco semestralidades, obtenido para financiar la adquisición de la máquina A:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	617,38	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		617,38

Pago de la primera cuota semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	617,38	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito.....	4.759,07	
57–	Tesorería		5.376,45

Reclasificación de la tercera cuota semestral:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	4.997,03	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito.....		4.997,03

Incorporación a la máquina A de los intereses correspondientes al periodo en que la financiación obtenida se ha utilizado en financiar la máquina.

Los gastos financieros a incorporar son los devengados desde el 1 de marzo de 20X0, fecha de utilización de la financiación recibida en la compra de la máquina, hasta la fecha de hoy, pero únicamente por la parte del préstamo (25.000) utilizada en la adquisición de la máquina (21.400). Posteriormente, a medida que se vayan devengando se incorporarán más gastos financieros.

Mes	Días
Marzo 20X0	31
Abril 20X0	30
Mayo 20X0	31
Junio 20X0	30
Julio 20X0	31
Agosto 20X0	20
Total	173

Importe a activar: $[21.400 \times (1 + 0{,}0246950766)^{173/182}] - 21.400 = 502{,}04$

Código	Cuenta	Debe	Haber
2330	Máquina A en montaje	502,04	
76–	Incorporación al activo de gastos financieros		502,04

En este momento, la deuda es de 20.240,93, siendo este importe en consecuencia el que devengará intereses a partir de este momento, considerándose, por facilidad operativa, que en su totalidad corresponde a la financiación vinculada a la máquina.

1 de noviembre de 20X0

Pago primera certificación trabajos de acondicionamiento de los terrenos.

NRV 3.ª Normas particulares sobre inmovilizado material

> «En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:
>
> a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar».

Código	Cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales (2.242/1,18)	1.900,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (0,18 × 1.900)	342,00	
57–	Tesorería		2.242,00

Vamos a considerar que el importe correspondiente al terreno, 1.900 euros, se han satisfecho con cargo al préstamo recibido para financiar inmovilizado, como se establece en el enunciado.

Adquisición furgoneta.

- Valor razonable de la furgoneta adquirida ..... 10.000 libras
- Valor razonable de la furgoneta entregada ..... 5.000 libras
- Importe monetario a satisfacer ..... 5.000 libras

La permuta se va a calificar como comercial con base en lo establecido por la Resolución de 1 de marzo de 2013 por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, la cual establece en la norma Tercera 2.3: «Las operaciones de permuta en que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción».

En este caso, el importe monetario a satisfacer representa el 50 % del importe monetario, por lo que sí parece significativo.

En cuanto al nominal de cada una de las letras giradas por el suministrador se plantea la duda de si cada una incorpora 1.250 libras más los intereses devengados durante el periodo de aplazamiento; o, por el contrario, el nominal de las letras es el mismo. Se va a considerar esta última opción.

$$(1 + 0{,}05) = (1 + i_2)^2$$

$$i_2 = 2{,}46950766\,\%$$

$$5.000 = L \times \frac{1 - (1 + 0{,}0246950766)^{-4}}{0{,}0246950766}$$

Nominal de cada letra: L = 1.328,11

Años	Capital vivo	Intereses	Capital a amortizar	Nominal letra
01-05-20X1	5.000,00	123,48	1.204,63	1.328,11
01-11-20X1	3.795,36	93,73	1.234,38	1.328,11
01-05-20X2	2.560,98	63,24	1.264,87	1.328,11
01-11-20X2	1.296,11	32,00	1.296,11	1.328,11

Por desconocer los kilómetros recorridos en el ejercicio actual no podemos proceder a amortizar el periodo 1 de enero de 20X0 a 31 de octubre de 20X0.

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada inmovilizado material ..... (10.000/300.000 × 150.000)	5.000,00	
218	Elementos de transporte (10.000 × 1,10)	11.000,00	
218	Elementos de transporte		10.000,00
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
771	Beneficios procedentes inmovilizado material [(5.000 × 1,10) – 5.000]		500,00
175	Efectos a pagar a largo plazo (2.560,98 × 1,10)		2.817,08
525	Efectos a pagar a corto plazo [(1.204,63 + 1.234,38) × 1,10]		2.682,92

En este caso, la operación se ha financiado con fondos ajenos específicos, pero no se van a poder incorporar los intereses a medida que se devenguen, por considerarse que la furgoneta está en condiciones de funcionamiento desde su adquisición, 1 de noviembre de 20X0.

Por lo que se refiere al IVA se ha de efectuar autorrepercusión por el IVA correspondiente a las furgonetas adquiridas, mientras que la operación correspondiente a las furgonetas entregadas está exenta de IVA.

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.980,00	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (18 % × 10.000 × 1,10)		1.980,00

31 de diciembre de 20X0

Amortización máquina B, en cinco años, números dígitos decrecientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización inmovilizado material	7.290,39	
2813	Amortización acumulada maquinaria (43.742,34/15 × 5 × 6/12)		7.290,39

Actualización provisión desmantelamiento máquina B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	67,75	
143	Provisión para desmantelamiento $[2.743,34 \times (1 + i2)^{6/12}] - 2.743,34$		67,75

Amortización furgonetas:

No se efectúa la amortización de las furgonetas adquiridas por no tener información sobre los kilómetros recorridos.

Devengo de intereses del préstamo obtenido para la adquisición del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.000,00	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.000,00

Se va a considerar que el pago de las anualidades se realiza el 31 de diciembre, al igual que ocurre con el préstamo obtenido para financiar la adquisición de inmovilizado.

Pago de la primera anualidad del préstamo obtenido para la adquisición del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.000,00	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	6.344,17	
57–	Tesorería		7.344,17

Reclasificación a corto plazo correspondiente al préstamo obtenido para la adquisición del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	6.661,38	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		6.661,38

Devengo de intereses y cancelación del préstamo de 30.000 euros, recibido para financiar la adquisición de inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.500,00	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.500,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	1.500,00	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	30.000,00	
57–	Tesorería		31.500,00

Devengo de los intereses del préstamo concedido por IGAPE.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	657,65	
171	Deudas a largo plazo		657,65

Se ha abonado la totalidad de los intereses devengados según el tipo de interés de mercado a la deuda a largo plazo, por tener toda ella un único vencimiento.

Transferencia a resultados de la parte correspondiente a la subvención vinculada a la adquisición de la máquina B:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	307,85	
746	Subvenciones traspasadas al resultado del ejercicio ..... (1.847,10/15 × 5 × 6/12)		307,85

Devengo de los intereses correspondientes a la financiación concedida por el suministrador de la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $[5.000 \times (1 + 0{,}0246950766)^{2/6} - 5.000] \times 1{,}15]$	46,95	
525	Efectos a pagar a corto plazo		46,95

Ajuste al tipo de cambio de cierre de la deuda derivada de la compra de la furgoneta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio $[5.000 \times (1{,}15 - 1{,}10)]$	250,00	
525	Efectos a pagar a corto plazo $[(1.204{,}63 + 1.234{,}38) \times (1{,}15 - 1{,}10)]$		121,95
175	Efectos a pagar a largo plazo $[2.560{,}98 \times (1{,}15 - 1{,}10)]$		128,05

Devengo de intereses del préstamo de 25.000 euros a devolver en cinco semestralidades, obtenido para financiar la adquisición de la máquina A.

A continuación se presentan los días transcurridos desde el pago de la primera semestralidad (20 de agosto de 20X0):

Mes	Días
Agosto 20X0	11
Septiembre 20X0	30
Octubre 20X0	31
Noviembre 20X0	30
Diciembre 20X0	31
Total	133

$$20.240{,}93 \times (1 + 0{,}0246950766)^{133/183} - 20.240{,}93 = 364{,}07$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	364,07	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		364,07

Incorporación a la máquina A de los intereses devengados desde el 20 de agosto de 20X0:

Código	Cuenta	Debe	Haber
2330	Maquinaria A en montaje	364,07	
76–	Incorporación al activo de gastos financieros		364,07

Incorporación al terreno de los gastos financieros correspondientes, ya que su puesta en condiciones de funcionamiento es superior al año (finaliza el 1 de julio de 20X1).

Intereses devengados por la deuda específica:

$$20.000 \times (1 + 0{,}05)^{11/12} - 20.000 = 914{,}79$$

Intereses devengados por la deuda no específica:

$$2.500 \times (1 + 0{,}05)^{11/12} - 2.500 = 114{,}35$$

$$1.900 \times (1 + 0{,}05)^{11/12} - 1.900 = 86{,}91$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales	1.116,05	
76–	Incorporación al activo de gastos financieros (914,79 + 114,58 + 86,91)		1.116,05

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

Contabilidad financiera

La sociedad Rivaisa obtuvo durante el ejercicio 20X2 un beneficio antes de impuestos de 200.000 euros y las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio fueron de 14.450 euros.

Además sabemos que la sociedad:

- Adquirió una maquinaria, el día 1 de julio de 20X2, por importe de 50.000 euros, con una vida útil estimada de 3 años, amortizándose por el sistema de números dígitos decrecientes. Según la legislación fiscal goza de libertad de amortización, decidiendo la sociedad deducirse en el primer año la totalidad de la inversión.
- Tuvo que pagarle a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) un recargo por presentación extemporánea de un imposto de 15.000 euros.
- Consideró como de difícil realización una deuda de 20.000 euros, vencida el día 15 de octubre de 20X2, dotando, el 31 de diciembre de 20X2, la correspondiente pérdida por deterioro. La sociedad deudora entró en situación concursal durante el ejercicio 20X3.
- Adquirió, el 1 de enero de 20X0, un vehículo por 60.000 euros con una vida útil de 4 años y amortización lineal. Dicho vehículo, destinado a un proyecto de I+D, gozaba de libertad de amortización. La sociedad decidió no amortizar fiscalmente ninguna cantidad durante los ejercicios 20X0 y 20X1, al tener bases negativas pendientes de compensación, optando por deducirse íntegramente la inversión en el ejercicio 20X2.
- El 1 de abril de 20X1 se permutó un mobiliario adquirido por 45.000 euros y amortizado en 15.000 euros por otro, de la misma naturaleza, que tenía un valor de mercado de 32.000 euros. La vida útil del nuevo mobiliario son 2 años y el sistema de amortización lineal.
- Adquirió, en el año 20X1, un activo financiero, clasificado como disponible para la venta, por un precio de adquisición de 20.000 euros. Al cierre del ejercicio su valor razonable es de 22.000 euros. El activo financiero fue vendido el 11 de diciembre de 20X2 por 23.000 euros.
- Recibió, al inicio de año 20X2, una subvención, representada en un bien amortizable en cinco años, por importe de 10.000 euros.
- En el ejercicio 20X0 tuvo una base imponible negativa de 25.000 euros que hasta el momento no pudo compensar fiscalmente y que, de conformidad con el principio de prudencia, no tenía contabilizada decidiendo reconocerla en el ejercicio 20X2. Por otra banda existe en su contabilidad un crédito por pérdidas a compensar de un ejercicio anterior cuya base imponible negativa de 20.000 euros, según la normativa fiscal, ya no es posible compensar.

- Tiene derecho a deducirse 8.000 euros por la adquisición de un nuevo inmovilizado. El nuevo inmovilizado tiene una vida útil de 4 años y la sociedad decide imputar la deducción a lo largo de la vida útil del bien (fue adquirido el 1 de octubre de 20X2).

Se pide:

Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior, referentes al ejercicio 20X2, teniendo en cuenta que el tipo impositivo aplicable en ese ejercicio es del 30 %, aunque en los ejercicios siguientes será del 25 %.

SOLUCIÓN

Adquisición maquinaria

- Gasto contable [50.000/(3 + 2 + 1) × 3 × 6/12] 12.500
- Gasto fiscal 50.000
- Diferencia temporaria imponible en origen 37.500

Recargo AEAT

Diferencia permanente positiva por importe de 15.000: gasto contable no fiscalmente deducible.

Pérdida por deterioro

Gasto contable del ejercicio 20X2, no deducible hasta el ejercicio 20X3, en que el deudor entra en situación concursal. Diferencia temporaria deducible en origen por importe de 20.000.

Vehículo destinado a un proyecto de I+D

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria
20X0	15.000	–	+ 15.000 Deducible en origen
20X1	15.000	–	+ 15.000 Deducible en origen

.../...

Años	Gasto contable	Gasto fiscal	Diferencia temporaria
.../...			
20X2	15.000	60.000	– 30.000 Deducible en reversión – 15.000 Imponible en origen
20X3	15.000	–	+ 15.000 Imponible en reversión

Mobiliario recibido en permuta

Al tratarse de una permuta no comercial el mobiliario recibido se contabilizó por el valor contable del entregado (45.000 – 15.000 = 30.000), por ser menor que el valor razonable del recibido, 32.000.

A efectos fiscales, el bien recibido se valoró por 32.000, lo que generó una diferencia temporaria deducible por importe de 2.000.

Años	Valor contable	Valor fiscal	Diferencia temporaria
01-04-20X1	30.000	32.000	+ 2.000 Deducible en origen
	Gasto contable	**Gasto fiscal**	
31-12-20X1	11.250	12.000	–750 Deducible en reversión
31-12-20X2	15.000	16.000	–1.000 Deducible en reversión
31-12-20X3	3.750	4.000	–250 Deducible en reversión

11 de diciembre de 20X2

Venta de un activo financiero clasificado como disponible para la venta.

- Valor razonable 23.000
- Valor contable 22.000
- Beneficio 1.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Activos financieros	1.000,00	
900	Beneficios en activos disponibles para la venta		1.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	300,00	
479	Pasivos por diferencia temporaria imponible		300,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
57–	Tesorería	23.000,00	
–	Activos financieros		23.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en disponibles para la venta	3.000,00	
7632	Beneficios en disponibles para la venta		3.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencia temporaria imponible	900,00	
8301	Impuesto diferido (30 % × 3.000)		900,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos disponibles para la venta	1.000,00	
8301	Impuesto diferido	600,00	
133	Ajustes de valor	1.400,00	
802	Transferencia de beneficios en disponibles para la venta		3.000,00

1 de enero de 20X2

Subvención recibida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21–	Inmovilizado material	10.000,00	
940	Ingresos de subvenciones de capital		10.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	3.000,00	
479	Pasivos por diferencia temporaria imponible		3.000,00

31 de diciembre de 20X2

Transferencia subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones	2.000,00	
746	Subvenciones traspasadas al resultado del ejercicio (10.000/5)		2.000.00

Código		Debe	Haber
479	Pasivos por diferencia temporaria imponible	600,00	
8301	Impuesto diferido		600,00

Código		Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones de capital	10.000,00	
840	Transferencia de subvenciones		2.000,00
8301	Impuesto diferido		2.400,00
130	Subvenciones de capital		5.600,00

Asientos de ajuste al nuevo tipo de gravamen correspondientes a la subvención:

Código		Debe	Haber
479	Pasivos por diferencia temporaria imponible	400,00	
838	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios ..... [(30 % – 25 %) × 8.000]		400,00

Código		Debe	Haber
838	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios ..... [(30 % – 25 %) × 8.000]	400,00	
130	Subvenciones de capital		400,00

Reconocimiento del crédito por pérdidas a compensar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar ejercicio 20X0	7.500,00	
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (30 % × 25.000)		7.500,00

Baja del crédito por pérdidas que ya no puede ser compensado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	6.000,00	
4745	Crédito por pérdidas a compensar ejercicios anteriores (30 % × 20.000)		6.000,00

Se ha utilizado reservas voluntarias por considerarse que se trata de un error, ya que el crédito debió darse de baja desde el momento en el que ya no era probable su recuperación.

Liquidación del impuesto	
Beneficio antes de impuesto	**200.000,00**
Diferencia temporaria imponible en origen (maquinaria)	(37.500,00)
Diferencia permanente (recargo AEAT)	+ 15.000,00
Diferencia temporaria deducible en origen (deterioro crédito)	+ 20.000,00
Diferencia temporaria deducible en reversión (vehículo)	(30.000,00)
Diferencia temporaria imponible en origen (vehículo)	(15.000,00)
Diferencia temporaria deducible en reversión (permuta)	(1.000,00)
Base imponible previa	**151.500,00**
– Base imponible negativa ejercicio 20X0	(25.000,00)
Base imponible	**126.500,00**
× tipo de gravamen	× 30 %
Cuota íntegra	**37.950,00**

.../...

Liquidación del impuesto	
.../...	
– Deducciones	(8.000,00)
Cuota líquida	**29.950,00**
– Retenciones y pagos a cuenta	(14.450,00)
Cuota diferencial	**15.500,00**

Contabilización del impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	29.950,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		14.450,00
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		15.500,00

Diferencia temporaria imponible en origen (maquinaria):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (25 % × 37.500)	9.375,00	
479	Pasivos por diferencia temporaria imponible		9.375,00

Diferencia temporaria deducible en origen (deterioro crédito):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4740	Activo por diferencia temporaria deducible	5.000,00	
6301	Impuesto diferido (25 % × 20.000)		5.000,00

Diferencia temporaria deducible en reversión (vehículo):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (30 % × 30.000)	9.000,00	
4740	Activo por diferencia temporaria deducible		9.000,00

Diferencia temporaria imponible en origen (vehículo):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (25 % × 15.000)	3.750,00	
479	Pasivos por diferencia temporaria imponible		3.750,00

Diferencia temporaria deducible en reversión (permuta):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido (30 % × 1.000)	300,00	
4740	Activo por diferencia temporaria deducible		300,00

Compensación del crédito por pérdidas a compensar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	7.500,00	
4745	Crédito por pérdidas a compensar ejercicio 20X0 (30 % × 25.000)		7.500,00

Ajuste al nuevo tipo de gravamen de la diferencia deducible pendiente aún de revertir correspondiente a la operación de permuta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios ..... [(30 % − 25 %) × 250]	12,50	
4740	Activo por diferencia temporaria deducible		12,50

Periodificación de la deducción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	8.000,00	
835	Ingresos fiscales por deducciones		8.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
837	Transferencia de deducciones (8.000/4 × 3/12)	500,00	
6301	Impuesto diferido		500,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones	8.000,00	
837	Transferencia de deducciones		500,00
1371	Ingresos fiscales por deducciones a distribuir en varios ejercicios		7.500,00

Regularización del efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	7.500,00	
129	Resultado del ejercicio	54.887,50	
6300	Impuesto corriente		29.950,00
6301	Impuesto diferido		32.425,00
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios		12,50

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

Contabilidad de sociedades

Contabilizar las siguientes operaciones, haciendo abstracción de las consideraciones fiscales:

La sociedad Alfa se constituye en enero del ejercicio 20X0 emitiendo 16.000 acciones de 10 euros de valor nominal al 155 %. El acuerdo de fusión tiene lugar el día 10 de enero de 20X0.

Uno de los accionistas aporta un local, con un valor razonable de 66.500 euros (correspondiéndole al terreno el 45 % de dicho valor) y los restantes accionistas aportan 85.500 euros, quedando pendientes los restantes desembolsos.

El día 28 de enero de 20X0 se inscribe en el Registro Mercantil.

La sociedad tuvo los siguientes gastos de constitución:

- Minuta del notario por la escritura pública: 2.200 euros.
- Minuta del registrador mercantil por la inscripción: 2.200 euros.
- Tasas e impuestos: 10.000 euros.
- Publicidad de lanzamiento: 3.000 euros.

El 31 de octubre de 20X0 se solicita un dividendo pasivo de 2 euros por acción. Un accionista propietario de 500 acciones no paga en plazo ese dividendo pasivo. Tras diversos requerimientos por parte de la sociedad, a los que el accionista no responde, se decide anular sus acciones y emitir duplicados. Los gastos de emisión de los duplicados ascienden a 200 euros.

El 30 de noviembre de 20X0 la sociedad consigue vender 300 de estos duplicados a 10 euros, con el mismo porcentaje de desembolso de los restantes accionistas. Por los restantes 200 duplicados no se encuentra comprador por lo que la sociedad decide reducir capital traspasándole las pérdidas y gastos incurridos al accionista moroso.

El resultado del ejercicio asciende a 25.000 euros. Los estatutos de la sociedad prevén una reserva estatutaria con los mismos límites y requisitos que establece la ley para la dotación y disposición de la reserva legal.

La sociedad decide que los resultados se destinen a la reserva legal y a la reserva estatutaria en el límite fijado legal y estatutariamente y el exceso, en su caso, a reservas voluntarias.

En la junta celebrada el 1 de marzo de 20X1 se acordó, además de la aprobación de la distribución del resultado, una reducción del capital por condonación de los dividendos pasivos pendientes. La sociedad no cuenta con la aprobación de los acreedores para efectuar tal reducción.

En una nueva junta los accionistas deciden el 1 de junio de 20X1, sin contar con la aprobación de los acreedores, una nueva reducción de capital mediante la devolución de las aportaciones ya realizadas por el límite máximo posible.

Los socios siguen considerando excesivo el capital de la sociedad y aprueban, en una junta extraordinaria celebrada el 15 de octubre de 20X1, reducir el capital a la mitad mediante la elevación de la reserva legal y estatutaria hasta el máximo legal devolviéndole a los accionistas el importe restante. Los acreedores de la sociedad amenazan con llevarla a los tribunales por lo que la junta de accionistas rectifica eliminando la referencia a la devolución a los accionistas del importe restante. Los acreedores no quedan satisfechos e inician las acciones correspondientes.

Finalmente la sociedad emprende negociaciones con los acreedores llegando, el 1 de diciembre de 20X1, al siguiente acuerdo:

Liquidará todas las deudas realizando una ampliación de capital por compensación de créditos. Dicha ampliación se realizará una vez que las deudas de la sociedad cumplan los requisitos fijados por la ley, y siempre antes del 1 de mayo de 20X2, siguiendo los siguientes criterios:

- Primero: pagará las deudas que sean necesarias entre las que tengan un vencimiento superior a seis meses e inferior a doce meses (empezando por las más próximas en el tiempo y hasta donde sea necesario para cumplir con la legalidad).
- Segundo: realizará la ampliación en la fecha en que los créditos líquidos, vencidos y exigibles lo permitan. Aplazando los pagos ya vencidos hasta esa fecha.

- Tercero: si en el momento de realizar la ampliación existiera algún crédito con un vencimiento superior al máximo permitido se pagaría.

Los créditos de la sociedad son:

Deuda	Vencimiento	Importe
Deuda c/p A	01/12/20X1	500 €
Deuda c/p B	31/12/20X1	1.000 €
Deuda c/p C	03/03/20X2	2.500 €
Deuda c/p D	31/07/20X2	4.000 €
Deuda c/p E	31/08/20X2	3.000 €
Deuda c/p F	31/09/20X2	2.500 €
Deuda l/p A	01/02/20X3	8.000 €
Deuda l/p B	01/02/20X7	1.000 €

SOLUCIÓN

Enero del año 20X0

Por la constitución de la sociedad:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	248.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (16.000 × 10 × 155 %) ...		248.000

Hasta que se produzca la correspondiente inscripción en el Registro Mercantil, estas cuentas «(...) figurarán en la partida 5. "Otros pasivos financieros" o 3. "Otras deudas a corto plazo", ambas del epígrafe C.III "Deudas a corto plazo" del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente (...)», según señala la norma n.º 6 de elaboración de las cuentas anuales.

10 de enero de 20X0

Por la recepción de los activos y pasivos aportados por los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales (66.500 × 45 %)	29.925	
211	Construcciones (66.500 × 55 %)	36.575	
572	Bancos c/c	85.500	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	96.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		248.000

La legislación vigente, en el artículo 79 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), establece que en el momento de la constitución se debe desembolsar, al menos, el 25 % del nominal y el 100 % de la prima.

> «Las acciones en que se divida el capital de la sociedad anónima deberán estar íntegramente suscritas por los socios, y desembolsado, al menos, en una cuarta parte el valor nominal de cada una de ellas en el momento de otorgar la escritura de constitución de la sociedad o de ejecución del aumento del capital social.»

Como el enunciado no especifica qué parte desembolsa cada accionista, y si el accionista que ha aportado el local ha efectuado la totalidad de su desembolso, consideramos que el desembolso se ha efectuado de forma proporcional por parte de todos los accionistas.

Así:

Nominal de la emisión 160.000

Prima de la emisión 88.000

Aportado 152.000
[correspondiente al 100 % de la prima de emisión (88.000) + 40 % del nominal (64.000 €)]

Queda por lo tanto pendiente de aportación el 60 % (160.000 × 60 % = 96.000)

28 de enero de 20X0

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	248.000	

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
100	Capital social		160.000
110	Prima de emisión		88.000

Por la reclasificación de los desembolsos pendientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		96.000
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	96.000	

En cuanto a los gastos originados por la constitución de la sociedad, la norma de valoración n.º 9 del PGC señala:

> «(...) Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.(...)».

Además, en el movimiento de la cuenta 113, «Reservas voluntarias», se señala:

> «(...) Los gastos de transacción de instrumentos de patrimonio propio se imputarán a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputarán a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:
>
> a) Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas del subgrupo 57. (...)»

Por los pagos de la minuta del notario:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.200	
572	Bancos c/c		2.200

Por los pagos de la minuta del registrador:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	2.200	
572	Bancos c/c		2.200

Por el pago de las tasas e impuestos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	10.000	
572	Bancos c/c		10.000

En cuanto a la publicidad, consideramos que se trata de publicidad derivada de la constitución, no del inicio de la actividad, por lo que procede su inclusión en la cuenta de reservas voluntarias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	3.000	
572	Bancos c/c		3.000

31 de octubre de 20X0. Solicitud del dividendo pasivo a los socios y mora de uno de ellos.

Por la solicitud del dividendo pasivo a los socios de 2 euros por acción, correspondiente al 20 % del nominal, quedando un 40 % pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
558	Socios por desembolsos exigidos (16.000 × 2 €)	32.000	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		32.000

Por el cobro a los accionistas y nacimiento de la mora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c (15.500 × 2)	31.000	
5580–	Accionistas morosos (500 × 2)	1.000	
558	Socios por desembolsos exigidos		32.000

Al accionista que no ha pagado sus correspondientes desembolsos lo reclasificamos como accionista moroso según señala el artículo 82 de la LSC:

> «Se encuentra en mora el accionista una vez vencido el plazo fijado por los estatutos sociales para el pago de la porción de capital no desembolsada o el acordado o decidido por los administradores de la sociedad, conforme a lo establecido en el artículo anterior».

Por la emisión de los duplicados de las acciones en mora, según señala el enunciado y bajo lo dispuesto en el artículo 84 de la LSC:

> «1. Cuando el accionista se halle en mora, la sociedad podrá, según los casos y atendida la naturaleza de la aportación no efectuada, reclamar el cumplimiento de la obligación de desembolso, con abono del interés legal y de los daños y perjuicios causados por la morosidad o enajenar las acciones por cuenta y riesgo del socio moroso.
>
> 2. Cuando haya de procederse a la venta de las acciones, la enajenación se verificará por medio de un miembro del mercado secundario oficial en el que estuvieran admitidas a negociación, o por medio de fedatario público en otro caso, y llevará consigo, si procede, la sustitución del título originario por un duplicado.
>
> Si la venta no pudiese efectuarse, la acción será amortizada, con la consiguiente reducción del capital, quedando en beneficio de la sociedad las cantidades ya desembolsadas.»

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Duplicado de acciones (500 × 10 × 155 %)	7.750	
–	Acciones anuladas		7.750

Por los gastos de emisión del duplicado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580–	Accionistas morosos	200	
572	Bancos c/c		200

31 de noviembre de 20X0

Por la venta de los 300 duplicados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c (300 × 10 × 60 %)	1.800	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (nuevo accionista) (300 × 10 × 40 %)	1.200	
–	Duplicado de acciones (300 × 10 × 155 %)		4.650
5580–	Accionistas morosos	1.650	

El precio de venta es de 10 euros, por debajo del precio de emisión de los duplicados que fue de 15,5 euros (155 %). Por la diferencia, reconocemos una pérdida en la cuenta «Accionistas morosos», que descontaremos de la cantidad a liquidar a este.

Como el nuevo accionista se coloca al mismo nivel de desembolso que los accionistas antiguos, reconocemos un derecho contra los nuevos en la cuenta 1030, «Socios por desembolsos no exigidos, capital social».

Por la liquidación con el moroso por la venta de los 300 duplicados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Acciones anuladas (300 × 10 × 155 %)	4.650	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (accionista moroso)		1.200
–	Accionistas morosos [300 × 10 × 20 % + (200/500) × 300 + 1.650]		2.370
572	Bancos c/c		1.080

Procedemos a dar de baja en la contabilidad todas las cuentas con el moroso, incluido el derecho por las aportaciones pendientes. Aunque en este asiento aparece la cuenta 1030 por la misma cantidad que en el asiento anterior, esta se corresponde con el derecho que figuraba contra el accionista moroso.

En cuanto al importe de la cuenta de «Accionista moroso», tiene el siguiente detalle:

D	Accionista moroso (300 acciones)	H
600 (20 % en mora)		
120 (gastos emisión)		
1.650 (pérdidas venta)		

Por la amortización de los 200 duplicados no vendidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social (200 × 10)	2.000	
110	Prima de emisión (200 × 10 × 55 %)	1.100	
–	Duplicados de acciones		3.100

Por la liquidación con el moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Acciones anuladas	3.100	
–	Accionistas morosos [200 × 10 × 20 % + (200/500) × 200]		480
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (200 × 10 × 40 %)		800
778	Ingresos excepcionales		1.820

El detalle de la cuenta de accionistas morosos es el siguiente:

D	Accionista moroso (200 acciones)	H
400 (20 % en mora)		
80 (gastos emisión)		

Las cuentas que aparecen en el balance referente a la constitución de la sociedad son las siguientes:

Cuenta	Saldo
Capital social (100) (160.000 – 2.000)	158.000
Prima de emisión (110) (88.000 – 1.100)	86.900
Socios por desembolsos no exigidos, capital social (1030) (96.000 – 32.000 – 800) ...	63.200
Reservas voluntarias (113)	–17.400

En este momento, existen 15.800 acciones de 10 euros desembolsadas en el 60 %, y pendientes de desembolso en el 40 %.

1 de marzo de 20X1

Aplicación del resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	25.000	
112	Reserva legal (10 % sobre 25.000)		2.500
1141	Reservas estatutarias		2.500
113	Reservas voluntarias		20.000

El artículo 274 de la LSC señala que:

> «En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social.»

La parte destinada a la reserva estatutaria es, según el enunciado, la misma cantidad que la destinada a la reserva legal.

En este momento, las cuentas que aparecen son:

Cuenta	Saldo
Capital social (100)	158.000
Prima de emisión (110) (88.000 – 1.100)	86.900
Socios por desembolsos no exigidos, capital social (1030) (96.000 – 32.000 – 800)	63.200
Reservas voluntarias (113) (–17.400 + 20.000)	2.600
Reserva legal (112)	2.500
Reservas estatutarias (1141)	2.500

1 de marzo de 20X1

Por la condonación de los dividendos pasivos pendientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social (15.800 × 10 × 40 %)	63.200	
100	Capital social		63.200

Por la dotación de la reserva para salvar la oposición de los acreedores:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1142	Reservas por capital amortizado		63.200
113	Reservas voluntarias	2.600	
110	Prima de emisión	60.600	

Los acreedores sociales podrán oponerse a la reducción de capital según señala el artículo 334 de la LSC:

> «1. Los acreedores de la sociedad anónima cuyos créditos hayan nacido antes de la fecha del último anuncio del acuerdo de reducción del capital, no hayan venci-

do en ese momento y hasta que se les garanticen tales créditos tendrán el derecho de oponerse a la reducción.

2. Los acreedores cuyos créditos se encuentren ya suficientemente garantizados no gozarán de este derecho.»

Para evitar esta oposición, se dota la reserva «Reservas por capital amortizado» (1142), según señala el artículo 335 de la LSC:

«Los acreedores no podrán oponerse a la reducción en los casos siguientes:

(...)

c) Cuando la reducción se realice con cargo a beneficios o a reservas libres o por vía de amortización de acciones adquiridas por la sociedad a título gratuito. En este caso, el importe del valor nominal de las acciones amortizadas o de la disminución del valor nominal de las mismas deberá destinarse a una reserva de la que solo será posible disponer con los mismos requisitos exigidos para la reducción del capital social.»

En este momento, las cuentas que aparecen son:

Cuenta	Saldo
Capital social (100) (158.000 – 63.200)	94.800
Prima de emisión (110) (86.900 – 60.600)	26.300
Socios por desembolsos no exigidos, capital social (1030) (63.200 – 63.200)	0
Reservas voluntarias (113) (2.600 – 2.600)	0
Reserva legal (112)	2.500
Reservas estatutarias (1141)	2.500
Reservas por capital amortizado (1142)	63.200

En este momento, existen 15.800 acciones de 6 euros, íntegramente desembolsadas.

Como existe oposición de acreedores, el límite máximo de la devolución será la cantidad existente en reservas de libre disposición, que en este caso es únicamente la cifra de prima de emisión.

1 de junio de 20X1

Por la devolución de aportaciones realizadas.

El importe de esta reducción de capital será, según señala el enunciado, el límite máximo posible, marcado, ante la oposición de los acreedores, por el saldo de las reservas disponibles, que está formado únicamente por la prima de emisión que tiene un importe de 26.300 euros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	26.300	
572	Bancos c/c		26.300

Por la constitución de la reserva indisponible, según se comentó en el punto anterior:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	26.300	
1142	Reservas por capital amortizado		26.300

En este momento, las cuentas que aparecen son:

Cuenta	Saldo
Capital social (100) (94.800 – 26.300)	68.500
Prima de emisión (110) (26.300 – 26.300)	0
Socios por desembolsos no exigidos, capital social (1030)	0
Reservas voluntarias (113)	0
Reserva legal (112)	2.500
Reservas estatutarias (1141)	2.500
Reservas por capital amortizado (1142) (63.200 + 26.300)	89.500

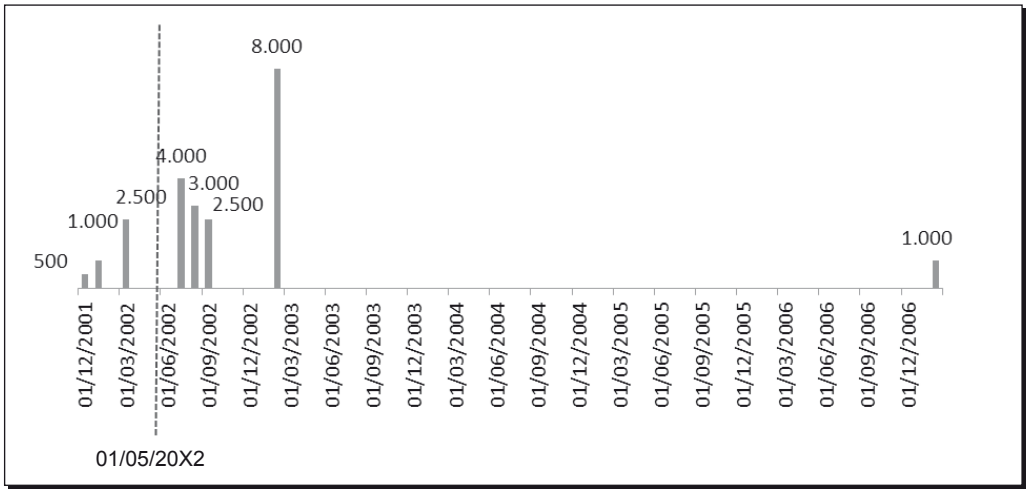
15 de octubre de 20X1. Junta general.

De las decisiones de la junta general de 15 de octubre de 20X1 no se deriva ningún asiento contable, ya que a partir de este momento se inician conversaciones con los acreedores llegando al acuerdo el 1 de diciembre de 20X1.

1 de mayo de 20X2

Acuerdo por compensación de créditos.

El esquema de vencimiento de los préstamos es el siguiente:



Esta ampliación de capital tiene la consideración de aportación no dineraria, por lo que no existe el derecho de suscripción preferente señalado en el artículo 304 de la LSC, pero donde la aportación de todos los créditos se hace en el momento de la ampliación de capital, de tal forma que no siguen generando intereses desde ese momento (aunque el enunciado no hace mención alguna al tipo de interés por el que se supone que los préstamos vencidos no generan intereses desde la fecha de vencimiento a la fecha de la ampliación). Desde nuestro punto de vista, la cifra del 25 % que debe estar exigido, vencido y líquido no debe identificarse con la cifra del 25 % de desembolso mínimo que se exige en las ampliaciones de capital, siendo esta cifra unas de las condiciones que se exigen al crédito que se capitaliza.

A la fecha de la ampliación de capital, que tomamos como 1 de mayo de 20X2, los créditos vencidos, exigidos y líquidos ascienden a la cantidad de 4.000 euros (correspondientes al crédito A de 500 € de fecha 1 de diciembre de 20X1, al crédito B de 1.000 euros de fecha 31 de diciembre de 20X1 y al crédito C de 2.500 € de fecha 3 de marzo de 20X2).

Para cumplir el mencionado artículo 301 de la LSC, que exige que la parte vencida sea al menos del 25 %, la ampliación podrá ser como máximo de 16.000 euros, cantidad obtenida aplicando la siguiente regla de tres.

25 % ——————————— 4.000

100 % ——————————— X

Despejando,

$$X = 16.000 \text{ euros}$$

Como el total de créditos contra la sociedad pendientes de vencimiento asciende a la cantidad de 22.500 euros, hay un exceso de 6.500 euros (22.500 – 16.000), que, según el enunciado, la sociedad «pagará las deudas que sean necesarias entre las que tengan un vencimiento superior

a seis meses e inferior a doce meses (empezando por las más próximas en el tiempo y hasta donde sea necesario para cumplir con la legalidad)».

Por lo tanto, pagaremos la cantidad de 6.500 euros, correspondientes a la deuda D, de vencimiento el 31 de julio de 20X2 por importe de 4.000 euros y 2.500 euros correspondientes a la deuda E de vencimiento el 31 de agosto de 20X2.

No existe ningún crédito con vencimiento superior a los cinco años desde la fecha de la ampliación, ya que el crédito más lejano en el tiempo es el que tiene vencimiento el 1 de febrero de 20X7 y aunque al leer el enunciado podría tomarse como fecha del acuerdo social tanto el 1 de diciembre de 20X1 como el 1 de mayo de 20X2, tomamos esta última como fecha del acuerdo social.

El asiento realizado será:

Pago de la deuda D.

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deuda D a corto plazo con entidades de crédito	4.000	
520	Deuda E a corto plazo con entidades de crédito	2.500	
572	Bancos c/c		6.500

Por la ampliación de capital realizada el 1 de mayo de 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	16.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		16.000

Por la compensación de las deudas sociales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
520	Deudas A a corto a plazo con entidades de crédito	500	
520	Deudas B a corto a plazo con entidades de crédito	1.000	
520	Deudas C a corto a plazo con entidades de crédito	2.500	
520	Deudas E a corto plazo con entidades de crédito (3.000 – 2.500) ..	500	
520	Deudas F a corto plazo con entidades de crédito	2.500	
170	Deudas A a largo plazo con entidades de crédito	8.000	
170	Deudas B a largo plazo con entidades de crédito	1.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		16.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	16.000	
100	Capital social		16.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

Operaciones financieras

La sociedad anónima X precisa adquirir una maquinaria industrial para sus talleres, con un coste al contado de 60.000 euros, planteándose las siguientes opciones:

a) Pagos anuales, realizándose el primero al finalizar el primer año y siendo cada anualidad igual a la anterior aumentada en una cantidad equivalente al 20 % de la primera anualidad.

b) Pagos anuales, el primero al finalizar el primer año y siendo cada anualidad igual a la del año anterior aumentada en un 10 %.

c) Pagos semestrales, iguales a los dos del primer año, iguales también a los dos del segundo año, y así sucesivamente, pero las semestralidades de cada año son iguales a las del año anterior aumentadas en 600 euros.

d) Pagos semestrales, iguales a los dos del primer año, iguales también a los dos del segundo año, y así sucesivamente, pero las semestralidades de cada año son iguales a las del año anterior aumentadas en un 5 %.

Averiguar la opción por la que optara la sociedad conociendo que se decidirá por aquella que suponga menor pago en valor absoluto el primer año. Tener en cuenta que, en todo caso, será preciso entregar al contado 12.000 euros, y liquidar el resto de la deuda en los cuatro años siguientes, recargándose a las cantidades aplazadas un 5 % anual compuesto.

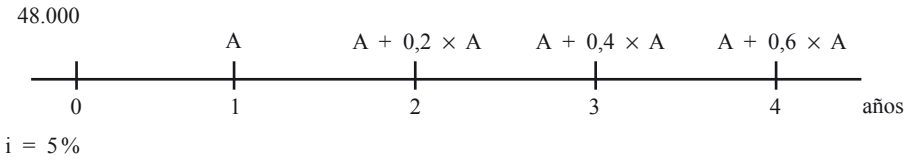
SOLUCIÓN

Dado que el importe de la maquinaria es de 60.000 euros y se realiza un pago al contado de 12.000 euros, la cantidad financiada será de 48.000 euros. Además, si la elección se hará con base en la alternativa con la que menos se pague durante el primer año de financiación, habrá que calcular para cada opción dicha cuantía.

En este sentido, se trata de igualar para cada alternativa el importe financiado con el valor actual de los pagos futuros previstos, usando el tipo de interés del 5 % anual.

Alternativa A

Se trata de un préstamo amortizable con términos variables en progresión aritmética, cuyo esquema es el siguiente:



Para calcular el primer término de la progresión (A) se deberá resolver la siguiente equivalencia financiera:

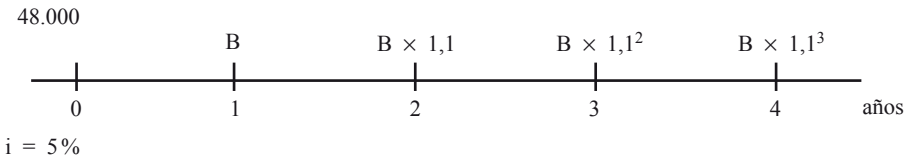
$$48.000 = \frac{A}{1,05} + \frac{A + 0,2 \times A}{1,05^2} + \frac{A + 0,4 \times A}{1,05^3} + \frac{A + 0,6 \times A}{1,05^4}$$

de donde:

$$\mathbf{A = 10.511,30}$$

Alternativa B

En este caso, la deuda se amortiza mediante pagos variables en progresión geométrica, cuyo esquema es el siguiente:



Para calcular el primer término de la progresión (B) se deberá resolver la siguiente equivalencia financiera:

$$48.000 = \frac{B}{1,05} + \frac{1,1 \times B}{1,05^2} + \frac{1,1^2 \times B}{1,05^3} + \frac{1,1^3 \times B}{1,05^4}$$

de donde:

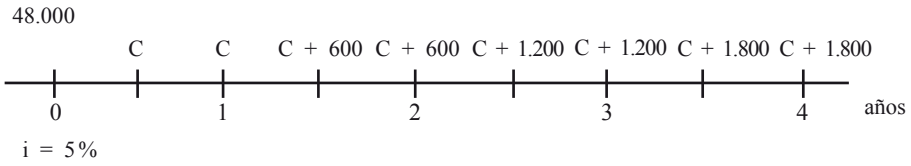
$$\mathbf{B = 11.734,87}$$

También se podía plantear a través de fórmula de la renta en progresión geométrica, temporal, pospagable, inmediata y entera, dejando como incógnita el primer término (B):

$$48.000 = B \times \frac{1 - 1{,}1^4 \times 1{,}05^{-4}}{1 + 0{,}05 - 1{,}1}$$

Alternativa C

En este caso, la deuda se amortiza mediante pagos variables en progresión aritmética fraccionada (capitales semestrales que varían cada año), cuyo esquema es el siguiente:



Para calcular el primer término de la progresión (C) se deberá resolver la siguiente equivalencia financiera:

$$48.000 = \frac{C}{1{,}05^{0{,}5}} + \frac{C}{1{,}05^{1}} + \frac{C + 600}{1{,}05^{1{,}5}} + \frac{C + 600}{1{,}05^{2}} + \frac{C + 1.200}{1{,}05^{2{,}5}} + \frac{C + 1.200}{1{,}05^{3}} + \frac{C + 1.800}{1{,}05^{3{,}5}} + \frac{C + 1.800}{1{,}05^{4}}$$

de donde:

$$\mathbf{C = 5.822{,}30}$$

Que será la cantidad a pagar en cada semestre del primer año. Dado que se trata de determinar la opción en la que se pague menos durante todo ese año, el importe total asciende a 11.644,60 euros.

También se podía plantear a través de fórmula de la renta en progresión aritmética, temporal, pospagable, inmediata y fraccionada, dado que los pagos son semestrales y el aumento se produce de forma anual. En este caso, la ecuación a resolver será:

$$48.000 = \left(P + \frac{1.214{,}82}{0{,}05} + 4 \times 1.214{,}82 \right) \times a_{4\neg 0{,}05} - \frac{4 \times 1.214{,}82}{1{,}05}$$

de donde:

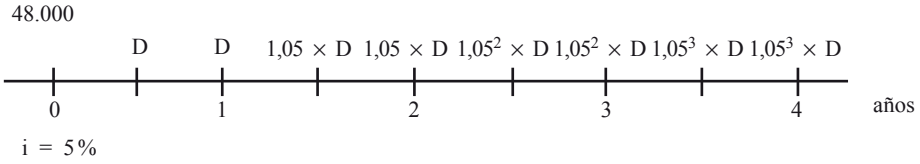
$$\mathbf{P = 11.788{,}38}$$

Siendo 1.214,82 la razón de la progresión en términos anuales, resultado de capitalizar el incremento que sufren los capitales semestrales cada año. Esto es, $600 \times s_{2\,1\,0{,}024695} = 1.214{,}82$ euros; siendo 2,4695% el tipo de interés semestral equivalente al 5% anual del caso.

De la ecuación anterior, se obtendrá el pago P equivalente situado al final del año 1. Si queremos obtener los pagos semestrales reales, a continuación debemos resolver la siguiente ecuación: $C \times s_{2\,1\,0{,}024695} = 11.788{,}38$; de donde finalmente se obtendrá el importe de cada uno de los pagos semestrales a realizar durante el primer año en esta alternativa.

Alternativa D

Ahora la deuda se amortiza mediante pagos variables en progresión geométrica fraccionada, cuyo esquema es el siguiente:



Para calcular el primer término de la progresión (D) se deberá resolver la siguiente equivalencia financiera:

$$48.000 = \frac{D}{1,05^{0,5}} + \frac{D}{1,05^{1}} + \frac{1,05 \times D}{1,05^{1,5}} + \frac{1,05 \times D}{1,05^{2}} + \frac{1,05^{2} \times D}{1,05^{2,5}} + \frac{1,05^{2} \times D}{1,05^{3}} + \frac{1,05^{3} \times D}{1,05^{3,5}} + \frac{1,05^{3} \times D}{1,05^{4}}$$

de donde:

$$\mathbf{D = 6.223,16}$$

Que será la cantidad a pagar en cada semestre del primer año, lo que supondrá pagar durante el primer año un total de 12.446,32 euros.

En este caso, resultará más fácil el estudio de esta opción planteándola a través de fórmula de la renta en progresión geométrica, temporal, pospagable, inmediata y fraccionada (pagos semestrales con aumento anual). La ecuación a resolver será muy fácil, al coincidir la variación de la progresión con el tipo de interés de valoración:

$$48.000 = \frac{R \times 4}{1,05}$$

de donde:

$$\mathbf{R = 12.600}$$

A partir de este pago R equivalente situado al final del año 1, se pueden obtener los pagos semestrales reales, estableciendo la siguiente ecuación: $D \times s_{21\,0,024695} = 12.600$; de donde finalmente se obtendrá el importe de cada uno de los pagos semestrales (6.223,16 €) a realizar durante el primer año en esta alternativa.

Conclusión: Comparando los importes a pagar durante el primer año en cada una de las alternativas planteadas, y considerando como la mejor opción la de menor cuantía, **la opción elegida deberá ser la A**.

Recensiones bibliográficas

La reordenación de la Hacienda Local en la segunda descentralización (P.I.C.A.S. y pacto local en Castilla y León)

José María Lago Montero
Aranzadi, Navarra, 2013, 313 págs.

La Hacienda Local española está padeciendo severamente las consecuencias de la crisis económica y, aun antes de que la misma apareciera, la inacción legislativa que tan ampliamente ha sido reclamada para sanear las finanzas municipales dentro de un programa general de reordenación de competencias entre los distintos niveles de gobierno. Esta última desatención del legislador, sobre todo estatal, parece que quiere corregirse ahora con una anunciada reforma de las principales normas que rigen la vida local (Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local y RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales), a través del *Anteproyecto de Ley para la Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local*. En cualquier caso, no parece que quepa hacerse muchas ilusiones con esta iniciativa, dado que se conforma como una disposición enteramente supeditada a la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de desarrollo del artículo 135 de la Constitución.

El libro del profesor Lago Montero, catedrático de Derecho Financiero de la Universidad de Salamanca, se estructura en seis capítulos, rematados por una extensa indicación bibliográfica. En el prólogo, escrito por Javier Lasarte se elogia merecidamente al autor y se valora la oportunidad de la investigación efectuada, destacando la «exposición firme, coherente, guiada por la independencia de criterio y la corrección académica, sazonada con salpicaduras de intención política y expresiones de castellano viejo que no renuncia a la templanza de una benevolente ironía para evitar irritaciones»; notas todas estas con las que estamos plenamente de acuerdo, a pesar de nuestra discrepancia –que solo ha de quedar indicada ahora– con la apuesta que se realiza por la potenciación de las diputaciones provinciales, fórmula que nos parece que merecería ser reconsiderada en una reforma de la planta municipal y también de la Constitución.

Pero esta recensión ha de cumplir con la finalidad de extractar, aunque sea brevemente, las principales ideas –y no son pocas– de José María Lago, cuyo trabajo proviene del proyecto de investigación interdisciplinar que dirigió y que fue financiado ministerialmente y por la Junta de Castilla y León. Del progreso, metodología y principales resultados alcanzados por los integrantes del mismo se da cuenta al comienzo del libro.

Después se entra de lleno en la consideración del *Pacto Local* firmado en 1999, cuyo desarrollo suscita interrogantes constitucionales, económicos y serios problemas jurídico-administrativos y financieros, apostando por una redistribución de competencias entre las comunidades autónomas y las entidades locales.

La *segunda descentralización* se describe críticamente, fijando como requisitos-límites de la misma los criterios señalados por el artículo 31.2 de la CE. Para evitar el voluntarismo, la falta de estudio previo y la ansiedad política, se sostiene la necesidad de que el interés local prevalezca sobre el autonómico y que la competencia pueda ejecutarse con los medios de la Administración que la reclama, con eficacia, economía y mayor eficiencia. Al abogar porque sean las diputaciones provinciales las que asuman servicios municipales obligatorios, si los ayuntamientos se ven incapaces de prestarlos, se acude al ya citado Anteproyecto de Ley para la Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, del que se opina que «debió frenar con más énfasis la autoatribución de competencias impropias a la que hemos asistido en estos últimos años de la mano de alcaldes tan voluntariosos como escasamente previsores».

José María Lago se refiere luego al modesto papel de los Estatutos de Autonomía como fuente del ordenamiento administrativo y financiero local, lo que contrasta con la irreemplazable posición de leyes estatales –LOFCA y LHL–, en la regulación del sistema tributario local, garantizando los principios de unidad fiscal, unidad de mercado e igualdad de todos los ciudadanos y advirtiendo de la conveniencia de un *Pacto de Estado* entre los principales partidos, como paso previo o simultáneo del desarrollo del *Pacto Local*.

No obstante, el legislador autonómico, que no puede diseñar el sistema tributario local, sí debería hacer partícipes a los entes locales de sus ingresos tributarios (propios, cedidos y transferidos), cumpliendo con el mandato del artículo 142 de la CE. Esta consideración promueve, además, un cambio decisivo en la orientación dirigista subvencional de las comunidades autónomas respecto de su Hacienda Local. Se trataría, en definitiva, de «ampliar el marco de figuras utilizadas hasta ahora por las CC AA para financiar a las CC LL: de la transferencia condicionada a la incondicionada, de la subvención a la participación en ingresos concretos; y de esta al tributo parcialmente cedido, con alguna potestad normativa o administrativa futura».

La Comunidad de Castilla y León, con más de dos mil municipios de menos de mil habitantes, obliga a tener en cuenta dicha realidad para determinar cuál es el nivel de gobierno –regional o local– más apto para corregir mediante tributos las externalidades que genera la acción de los particulares en espacios como el medio ambiente, el urbanismo o el turismo. Y el autor se centra, en el capítulo tercero del libro, en considerar la falta de sistemática en la ordenación legal de los recursos financieros de dicha comunidad al servicio de competencias locales, ámbito en el que aduce también un desarrollo reglamentario que no ha sido suficientemente preciso y una discrecionalidad excesiva en el manejo de fondos públicos por los responsables políticos autonómicos.

Del recorrido efectuado en torno a los instrumentos de cooperación económica disponibles con los municipios (Fondo de Cooperación Local y demás fondos autonómicos para dicha financiación), que han sufrido el impacto de la crisis económica, se echa en falta una ley autonómica de financiación local y aunque se ha mejorado en sencillez y claridad con la supresión de ciertos solapamientos entre diversas vías de financiación, se siguen observando algunos fallos que habría que corregir: insuficiente atención a los municipios más pequeños, falta de ordenación normativa

y sistemática de la selva de subvenciones sectoriales, falta de coordinación normativa y aplicativa de recursos autonómicos con otros análogos de las diputaciones provinciales y, sobre todo, falta de auténtico desarrollo de la participación local en ingresos de la Comunidad de Castilla y León y del fondo de compensación interterritorial interno previsto en el Estatuto.

Ya en el capítulo cuarto, el profesor LAGO MONTERO considera la participación local en los ingresos de las comunidades autónomas (PICA). Lo primero que se ofrece es un deslinde de distintas figuras, según la intensidad decreciente del poder tributario que se ejerce, y que permitiría situarlas en diferentes escalones: 1.º tributos propios; 2.º recargos; 3.º tramos de tarifa; 4.º tributos cedidos con competencias normativas; 5.º tributos cedidos simplemente con potestades administrativas; 6.º participaciones territorializadas en impuestos concretos; 7.º participaciones en paquetes de tributos o ingresos tributarios, y 8.º subvenciones.

Siguiendo la construcción del autor sobre el recurso participativo, pueden destacarse varias notas:

- La PICA puede articularse como una participación de las entidades locales en los tributos cedidos por el Estado a las comunidades autónomas, conformándose así como «una suerte de tributo cedido y recedido, compartido y bien compartido entre el Estado, las CC AA y las CC LL».
- La PICA no puede ser confundida con la subvención por existir en aquella «una potestad recipiendaria del ente receptor delimitada a priori por el ordenamiento con cierta precisión».
- La PICA posee perfiles propios respecto de los recargos y subvenciones, siendo un recurso especialmente idóneo para financiar competencias concurrentes.
- La PICA no tiene por qué resultar totalmente incondicionada, siendo admisible un cierto grado de condicionalidad en el empleo de los fondos. En todo caso es un recurso idóneo para servir a la suficiencia y la solidaridad.

Después de referirse a los diversos modelos de participación local en ingresos de las comunidades autónomas –donde sobresalen los casos del País Vasco, Navarra y Canarias, que sirven al autor para apuntalar sus argumentos a favor de las diputaciones provinciales–, se sugiere la necesidad de reordenar la maraña de transferencias autonómicas a dos sencillas PICA, «una al servicio de la suficiencia, para financiar gasto corriente, y otra al servicio de la inversión y el equilibrio territorial, en forma de fondo de compensación».

Los dos últimos capítulos consideran, por un lado, cómo habrían de articularse recursos autonómicos, estatales y europeos (FEDER, FEOGA, FSE...) para la financiación de iniciativas de desarrollo locales. En este ámbito, y dadas las restricciones impuestas por la crisis, no parece

que puedan esperarse milagros de la participación en los ingresos del Estado, por lo que el sistema parece que está llamado a fortalecer la PICA, en consonancia con el desarrollo del Estado autonómico, en el que son las comunidades autónomas las mayormente detentadoras de las competencias de gasto. Para José María LAGO es «del Presupuesto autonómico de donde deberían partir la mayoría de las transferencias corrientes a favor de las CC LL para sufragar aquellos gastos que fueran localmente descentralizables». Y, por otro lado, se proyectan diversas observaciones críticas en relación al sistema tributario local, señalando alternativas a las reformas que se proponen en dicho ámbito, especialmente desde la Federación Española de Municipios y Provincias. Dejamos reseñados los ejes de la propuesta de simplificación fiscal local que se realiza en el libro:

- Fortalecimiento de la imposición local sobre la renta. Tramo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como alternativa al Impuesto sobre Actividades Económicas y al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- Consolidación de la imposición local sobre el patrimonio, donde habría que dilucidar la pertenencia de subsumir el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en un nuevo y robustecido Impuesto sobre el Patrimonio.
- Potenciación de la utilización de tasas, precios públicos y contribuciones especiales, así como incremento del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la participación local como alternativa de cara a la supresión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
- Limitación de beneficios fiscales y ponderación de los criterios ambientales, urbanísticos y turísticos en la cuantificación de los tributos.
- Mejoras en la gestión (organismos autónomas provinciales o regionales) y revisión (comisiones mixtas arbitrales).

Miguel Ángel Martínez Lago

Financiación autonómica y reforma del Senado

César García Novoa
Marcial Pons, Madrid, 2012, 210 págs.

Esta nueva monografía de García Novoa, catedrático de la Universidad de Santiago de Compostela, aborda dos temas de clara actualidad, aunque de muy desigual desarrollo desde que se aprobara la Constitución de 1978.

Por un lado, surgen los problemas de financiación territorial en el plano de las autonomías que no son, por supuesto, inmunes a las consecuencias que está trayendo a nuestro ordenamiento jurídico la terrible crisis económica y financiera. La actualidad de esa problemática, más allá de ser una fórmula retórica con la que aludir a la constricción de las finanzas públicas –sobre todo el gasto público– que está imponiendo la crisis y la unidireccional respuesta basada en la estabilidad presupuestaria, apela al permanente estado provisional de la descentralización financiera en España, sujeta a una continua *dinámica constituyente* y que se ha sustanciado en los sucesivos cambios quinquenales o de parecida extensión que ha tenido hasta el presente.

Por otra parte, la reforma del Senado también atrae y ocupa la atención en nuestros días, a pesar de que en este ámbito las aguas siempre hayan estado más aquietadas, situándose los cambios en la institución y sus procedimientos en un imaginario orden del día que nunca terminaba de debatirse y adoptar alguna resolución en consecuencia. Quizás la crisis y el sacrosanto principio que ha de guiar la senda de la recuperación y sostenibilidad financiera futura sean capaces de traer, por fin, una reforma de dicha Cámara potenciando su papel de representación territorial y evite trámites repetitivos en la aprobación de las leyes. Otra cosa será valorar su verdadera calidad.

El libro del que damos noticia afronta con la solvencia que prueban otros trabajos de su autor, ambas cuestiones, sobre las que él mismo advierte que «el debate en torno a la financiación autonómica es un debate cuasiperenne, que va a la zaga de las discusiones en torno a un modelo de organización territorial que nunca se ha cerrado definitivamente. Y uno de los aspectos más destacables de la organización territorial española, aunque se trate de una cuestión frecuentemente olvidada, es lo concerniente al siempre cuestionado papel del Senado. Cuestionado hasta el punto de que, en los últimos tiempos, se han alzado voces postulando incluso su supresión».

Diecisiete capítulos conforman el trabajo de García Novoa, respondiendo a un esquema sencillo y lógico de exposición y tratamiento de los problemas que sitúa al principio la situación de la financiación de las comunidades autónomas en la actual ordenación del Estado de las Autonomías; sigue con la consideración del Senado y la conveniencia de transformarlo en una verdadera Cámara de representación territorial y concluye con el señalamiento de propuestas de reforma normativa en esa dirección.

Tras una breve introducción, la financiación autonómica ocupa nueve capítulos que arrancan con la caracterización del modelo de Estado territorial diseñado en 1978 y el entendimiento de la

autonomía como un principio esencialmente político, que sirve para dotar –en el plano jurídico– al ente autónomo de la facultad de emanación de sus propias normas, aunque ello deba efectuarse a partir del orden estatal y vinculado, por tanto, por el llamado *bloque de constitucionalidad*.

El estudio de este concepto, en el que se integran los Estatutos de Autonomía, obliga a precisar rápidamente el contenido necesario que los mismos habrán de tener y el papel que desempeñan, complementando las previsiones efectuadas por la propia Constitución. El autor resalta el papel del *principio de competencia* –concibiéndolo como el «elemento clave en la relación entre el ordenamiento estatal y el que procede de las comunidades autónomas, en especial en lo relativo a las normas con rango de ley, que tendrán origen estatal o autonómico en función del respectivo reparto competencial»– y la función jurídica que desempeñan los Estatutos como norma institucional básica de las comunidades que gozan de naturaleza de ley orgánica y tienen un procedimiento paccionado de elaboración, cuya rigidez sirve para garantizar formalmente la autonomía, habiendo favorecido el debate acerca de la relación entre los Estatutos y otras leyes orgánicas estatales cumplidoras de una determinada función que tienen asignada en la Constitución.

Es sabido que esta problemática se abordó en la STC 31/2010, de 28 de junio, dictada sobre el Estatuto de Autonomía de Cataluña, fallo que promueve, como señala el autor, «una nueva etapa en la ordenación constitucional de la financiación autonómica» y que no solamente ampara la prevalente posición funcional de la LOFCA respecto de los Estatutos, sino también, por ejemplo, la preeminencia de la recientemente aprobada Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, con la que se ha desarrollado la Reforma del artículo 135 de la Constitución.

Perteneciendo al primer bloque de materias tratadas en el libro, García Novoa trata, por este orden, el significado de la autonomía financiera –«complemento instrumental de la autonomía política»–; la distribución de competencias tributarias, derivadas del bloque de constitucionalidad, para crear y regular por el Estado y las comunidades autónomas figuras impositivas; las facultades legislativas autonómicas sobre sus propios tributos; el carácter estatal y la competencia de idéntica naturaleza sobre los impuestos cedidos, así como el ámbito del poder normativo de las comunidades autónomas sobre los mismos.

Posteriormente se explica la potestad relativa al gasto público, cuyo ejercicio, como recuerda el autor, «debe sujetarse a las disposiciones relativas a la distribución de competencias entre los distintos niveles territoriales del Estado, y sobre todo, al régimen competencial entre el Estado y las comunidades autónomas, que se desprende de los artículos 148 y 149 de la Constitución»; repasando la jurisprudencia constitucional que se ha referido a la institución presupuestaria, el control del gasto público por el Tribunal de Cuentas y órganos fiscalizadores autonómicos y el respaldo a la limitación del gasto autonómico que comporta el principio de estabilidad presupuestaria, de acuerdo con la STC 134/2011, de 20 de julio.

La citada regla volverá a encararse después, al hilo de la consideración del principio de coordinación, y también se exponen las competencias del Estado en materia de solidaridad, apun-

tando como consecuencia más importante de la sentencia sobre el Estatuto catalán la consagración del principio de multilateralidad y señalando el papel que ha desempeñado el Consejo de Política Fiscal y Financiera a lo largo de la evolución experimentada por el sistema de financiación de las comunidades autónomas.

A partir del capítulo undécimo se entra en el análisis de la función constitucional del Senado en el marco del bicameralismo que diseña nuestra norma constitucional, explicando las justificaciones teóricas que avalan la existencia de una segunda Cámara, bien sea para ejercer una *función moderadora* con la segunda lectura de los trabajos legislativos realizados en el Congreso, o como fórmula representativa específica y de composición de intereses territoriales en Estados de corte federal, donde los generales quedarían ligados a la Cámara baja.

Dado el alto nivel de descentralización que supone el Estado de las Autonomías, el autor juzga que «la existencia del Senado solo puede justificarse por su condición de Cámara de representación territorial», aunque «ni el funcionamiento de las Cortes Generales en España responde a la dinámica de un razonable bicameralismo, ni ese bicameralismo se asienta en la existencia de una verdadera Cámara de representación territorial».

Tras exponer los rasgos que hacen que el sistema español siga los pasos de un *bicameralismo desigual o imperfecto*, así como la función subordinada que desempeña la Cámara alta en el procedimiento legislativo, García Novoa comenta el ejemplo del *Bundesrat* alemán como fórmula de integración de Gobiernos de los entes subcentrales, frente a la que considera que «la reforma del Senado ha de preservar su esencia de Cámara parlamentaria», pero potenciando la elección de los Senadores por los Parlamentos autonómicos y realizando cambios en el sistema electoral, para que los elegidos por sufragio universal tengan como circunscripción la comunidad autónoma.

En cuanto al modo de llevar a cabo la reforma del Senado, el autor cree insuficiente adoptar una solución de *perfil bajo*, sustentada en cambios que se materializarían en la propia *autonormatividad* de la Cámara, por lo que se apuesta por una reforma constitucional que, sin copiar enteramente el modelo alemán, tenga en cuenta la garantía de participación que el mismo comporta de los *Länder* en el procedimiento legislativo (v. gr.: regulación uniforme de impuestos exigibles en todo el territorio nacional).

La especialización del Senado en los temas de interés autonómico podría hacerse por medio de una *reforma constitucional mínima* que favoreciese que el mismo desempeñase el papel de *primera Cámara* en aquellas materias en las que se ventilen intereses territoriales y, obviamente, sobre las cuestiones concernientes a la financiación autonómica, sirviendo de instrumento de coordinación del Estado y las autonomías.

La principal virtud que tendría ese cambio sería el fomento de la multilateralidad y la exclusión del bilateralismo en la ordenación jurídica del modelo territorial del Estado, lo cual debería llevar también a una reforma de la LOFCA, aprobada por una mayoría especial en el Senado, así

como a cambios en la distribución de la participación de las comunidades autónomas en los ingresos del Estado y asumiendo la Comisión General de las comunidades autónomas de dicha Cámara competencias del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

En resumen, y como conclusión a la que llega el autor, «se deben asegurar también las competencias legislativas del Estado para garantizar una igualdad básica de todos los contribuyentes, al amparo de su competencia exclusiva en materia de Hacienda General (art. 149.1.14.º) y del principio consagrado en el artículos 139.1 de que "todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio"».

Miguel Ángel Martínez Lago