



- IS. Novedades 2010
- ISD e ITP y AJD: novedades introducidas por leyes estatales y autonómicas
- Derivación de responsabilidad tributaria
- Doctrina no tributaria decide asuntos sobre vinculación entre empresas
- Las medidas cautelares en el ámbito tributario
- Sistema de control financiero y fiscalización económica de los partidos políticos de España
- La normalización contable de las PYME
- Las existencias en el PGC07
- Eliminaciones de partidas intragrupo y de resultados (VII)
- Eliminación por operaciones internas y dividendos (VIII)

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

www.cef.es

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

902 88 89 90

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

info@cef.es

ABRIL 2011 – NÚMERO 337

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

Sotero Amador Fernández

Profesor de Contabilidad del CEF

Juan Arrieta Martínez de Pisón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid

Alejandro Blázquez Lidoy

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

Eduardo Bueno Campos

Catedrático de Economía de la Empresa (Área de Organización de Empresas). UAM. Director de IADE

Inocencio Carazo González

Socio Director de INSESA & Abogados

Pablo Chico de la Cámara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos

José Luis Cea García

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid

Lorenzo de las Heras Miguel

Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España

Rafael Fernández Montalvo

Presidente Sección 2.ª Sala 3.ª del Tribunal Supremo

José Antonio Gonzalo Angulo

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Alcalá. Presidente del ICAC

Francisco Guío Montero

Inspector de Hacienda del Estado (excedente). Director de la Asesoría Guío Abogados

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Vicerrector de la UDIMA

Luis Alberto Malvárez Pascual

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva

Miguel Ángel Martínez Lago

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

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

Vicente Pina Martínez

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza

Juan José Pintado Conesa

Profesor de Economía y Administración de Empresas del CEF

Correo electrónico: revistacef@cef.es

Edición electrónica: www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

Tel. 914 444 920

Fax 915 938 861

Correo electrónico: info@cef.es

- EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

- IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.

C/ Destreza, 7

Polígono Industrial «Los Olivos»

28906 Getafe (Madrid)

- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLUMENES (2011) 137,50 € (IVA no incluido)

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

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

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A UN SOLO VOLUMEN (2011) 76,93 € (IVA no incluido)

- NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):

– Suscriptores 10,00 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 15,00 € (IVA no incluido)

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

25/2011	El Impuesto sobre Sociedades. Novedades 2010.	5
	<i>(Eduardo Sanz Gadea)</i>	
26/2011	Principales modificaciones introducidas en 2010 por las leyes estatales y autonómicas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	41
	<i>(Francisco de Asís Pozuelo Antoni)</i>	
27/2011	La impugnación del acto de derivación de responsabilidad tributaria: siete cuestiones conflictivas.	75
	<i>(Juan Calvo Vérguez)</i>	
28/2011	El orden contencioso-administrativo sucumbe ante la doctrina del orden jurisdiccional social sobre vinculación entre empresas.	115
	<i>(M.ª Ángeles Pedrosa Nuño)</i>	

CUESTIONES A DEBATE... (TRIBUTACIÓN)

29/2011	Las medidas cautelares en el ámbito tributario.	123
	<i>(Gabinete Jurídico del CEF)</i>	

CONTABILIDAD

30/2011	Control financiero, rendición de cuentas y códigos de buen gobierno en el entorno político español.	137
	<i>(Ángel Rodríguez López y Esther Fidalgo Cerviño)</i>	
31/2011	La normalización contable de las PYME: la NIIF para las PYME <i>versus</i> el Plan General de Contabilidad para estas entidades.	161
	<i>(Immaculada Vilardell Riera)</i>	
32/2011	La valoración de las existencias, su deterioro y la provisión por operaciones comerciales. Valoración en el nuevo PGC.	189
	<i>(María Begoña Villarroya Lequericaonandia)</i>	
33/2011	Eliminaciones de partidas intragrupo y de resultados (artículos 41-45) (VII).	203
	<i>(Joaquín Izquierdo Peris)</i>	
34/2011	Eliminación de resultados por operaciones internas de activos y pasivos financieros y dividendos (VIII).	233
	<i>(Albert Valero Tamayo)</i>	

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

25/2011	Corporate Income Tax. Developments 2010. (Eduardo Sanz Gadea)	5
26/2011	Main changes in 2010 for state and regional laws in the Inheritance and Gift Tax and Transfer Tax and Stamp Duty. (Francisco de Asís Pozuelo Antoni)	41
27/2011	The challenge of the act of derivation of tax liability: seven contentious issues. (Juan Calvo Vérguez)	75
28/2011	The contentious administrative courts succumb before the social jurisdictional order about entailment among companies.. (M.ª Ángeles Pedrosa Nuño)	115

ISSUES TO DEBATE... (TAXATION)

29/2011	Precautionary measures in taxation. (Gabinete Jurídico del CEF)	123
----------------	---	-----

ACCOUNTING

30/2011	Financial control, accountability and codes of good governance in the spanish political environment. (Ángel Rodríguez López y Esther Fidalgo Cerviño)	137
31/2011	Accounting regulation for SMEs: IFRS for SMEs versus the PGC for SMEs. (Immaculada Vilardell Riera)	161
32/2011	The measurement of inventories, your deterioration and the provisions for commercial operations. Valuation in the new PGC. (María Begoña Villarroya Lequericaonandia)	189
33/2011	Elimination of profits and losses resulting from intragroup transactions (articles 41-45) (VII). (Joaquín Izquierdo Peris)	203
34/2011	Financial eliminations of intragroup transactions and dividends eliminations (VIII). (Albert Valero Tamayo)	233

EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. NOVEDADES 2010

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Extracto:

LA presente colaboración comenta las incidencias normativas que se han producido durante 2010 en el Impuesto sobre Sociedades. La crisis económica está en el trasfondo de bastantes de las medidas adoptadas. Otras derivan de los necesarios ajustes al ordenamiento comunitario.

El pasado 2010 no ha sido un año tranquilo para la autoridad fiscal. Esto se ha reflejado en ciertas fricciones inscribibles en el ámbito de la técnica legislativa.

En fin, 2010 ha traído la maduración de las circunstancias apropiadas para adoptar algunas medidas convenientes en orden a afirmar la consistencia técnica y recaudatoria del Impuesto sobre Sociedades. Así sucede en relación con la subcapitalización.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, novedades normativas y 2010.

CORPORATE INCOME TAX. DEVELOPMENTS 2010

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas

Abstract:

This collaboration policy that says the incidents occurred during 2010 in the corporate tax.

The economic crisis is in the background of many of the measures adopted.

Others derive the necessary adjustments to the social order. On 2010 can be considered a quiet year for the tax authority. This has been reflected in some friction within the scope of legislative technique.

Finally, 2010 has brought the maturation of the appropriate circumstances to take any appropriate measures in order to affirm the technical consistency and collection of income tax. That applies to the lower capitalization.

Keywords: corporation tax, regulatory developments and 2010.

Sumario

1. Introducción. El mapa de las modificaciones normativas.
2. El régimen fiscal de la inversión colectiva.
 - 2.1. ¿Fin del diferimiento?
 - 2.2. Tributación de la reducción de capital.
 - 2.3. Tributación de la distribución de la prima de emisión.
 - 2.4. La obligación de retener.
 - 2.5. Entidades afectadas.
3. La Guía de precios de transferencia.
4. El fondo de comercio financiero internacional.
5. El canje de valores y la tributación de salida (*exit taxation*).
 - 5.1. Canje de valores.
 - 5.2. La tributación de salida.
6. Política fiscal contra la crisis.
 - 6.1. Empresas de reducida dimensión.
 - 6.2. Libertad de amortización.
7. Secuelas de la modificación del régimen de las operaciones vinculadas.
 - 7.1. La apelación a la jurisprudencia comunitaria.
 - 7.2. Organización de la obligación de documentación.
 - 7.3. Constitucionalidad del régimen de infracciones y sanciones establecido por la Ley 36/2006.
8. Definición del grupo fiscal.
9. Deducción para evitar la doble imposición de dividendos.
10. Régimen fiscal de los procesos de reestructuración de las entidades de crédito.
11. Subcapitalización.

NOTA: El autor agradece a Silvia López Ribas sus acertadas y constructivas observaciones. Los errores y carencias son de la exclusiva responsabilidad del autor.

*«... Pero el asunto de Bentham era la Legislación...
y en cada página parecía abrirse una concepción más clara
y más amplia de lo que las opiniones y las instituciones humanas deben ser,
cómo pueden llegar a ser lo que deben y cuán lejos de ello están ahora...»*

John STUART MILL, *Autobiografía*, pág. 42

Tras las modificaciones derivadas de la reforma contable (Ley 16/2007, Ley 4/2008, y Ley 11/2009), cualesquiera que fueren sus eventuales insuficiencias puestas de relieve por algunos autores ¹, y las secuencias normativas de carácter reglamentario del nuevo régimen de las operaciones vinculadas (Ley 36/2006), se anhelaba un periodo de calma en el Impuesto sobre Sociedades que la crisis económica se ha encargado de frustrar.

En efecto, el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, ha establecido dos medidas de gran relevancia, a saber, la libertad de amortización incondicional, y la modificación del tipo de gravamen de las empresas de reducida dimensión que responden a la política fiscal diseñada para luchar contra la crisis económica. A esta misma línea responden las medidas contenidas en el Real Decreto-Ley 6/2010.

No han faltado las medidas que son manifestación de una política fiscal de fondo. Véanse las modificaciones introducidas en el régimen fiscal de los partícipes de ciertas instituciones de inversión colectiva, cuyo contenido tal vez no sea de gran calado, pero que, precisamente por ello, en unión de las medidas fiscales tendentes a corregir el déficit presupuestario, descubre zonas sensibles de la política fiscal, cuando no de la política general.

La ausencia de acción normativa en relación con determinadas materias también amerita una reflexión. Véase el caso de la norma antisubcapitalización del artículo 20 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (TRIS), replegada frente a la Unión Europea por imperativo de la Ley 62/2003, y aquejada de una fuerte obsolescencia, claramente mostrada por la resolución del Ecofin de junio de 2010, adoptada bajo presidencia española.

Por otra parte la OCDE finalizó en julio del pasado año la revisión de partes importantes de la Guía de precios de transferencia, con la adición de un nuevo capítulo concerniente a las reestructu-

¹ MALVAREZ PASCUAL, L. «La incidencia del principio contable de prioridad del fondo económico sobre la forma jurídica en el método de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y su aplicación a los operadores jurídicos» (*Crónica Tributaria* 11/2011).

raciones empresariales, y la nueva redacción de los tres primeros capítulos. La remisión interpretativa que la Ley 36/2006 efectúa a los textos de la OCDE confiere especial relieve a dicha revisión.

Al capítulo de los posibles conflictos del Impuesto sobre Sociedades con el ordenamiento comunitario pertenece la modificación del artículo 12.5 concerniente al régimen fiscal del denominado fondo de comercio financiero. Sin embargo, pese a los expedientes abiertos por la Comisión, no se ha modificado el régimen del canje de valores, ni tampoco el concerniente al traslado del domicilio al extranjero.

No han faltado modificaciones de carácter puramente técnico, como son las contenidas en la Ley 2/2010.

El lector observará que la letra cursiva se emplea para reproducir la normativa aludida.

1. INTRODUCCIÓN. EL MAPA DE LAS MODIFICACIONES NORMATIVAS

En 2010 ocho leyes o disposiciones con fuerza de ley han afectado al Impuesto sobre Sociedades:

- Ley 2/2010, de 1 de marzo. Modifica el artículo 12.2 del TRIS y añade una nueva disposición transitoria, a los efectos de regular el deterioro de determinados activos financieros de los fondos de titulización. Modifica los artículos 67.2 y 4 y 69 del TRIS.
- Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril, sobre libertad de amortización con mantenimiento de empleo, y obligación de documentación de operaciones vinculadas.
- Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, por el que se modifican los artículos 16.2, 108 y 114 y las disposiciones adicionales undécima y duodécima del TRIS.
- Ley 34/2010, de 5 de agosto, por la que se modifica el artículo 30.2 del TRIS.
- Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, por la que se establecen los coeficientes de corrección monetaria, y se regula el pago fraccionado. Modifica los artículos 12.5, 15.4, 30.2 y 108.4 del TRIS. Establece beneficios fiscales para determinados eventos, y la relación de actividades prioritarias de mecenazgo. Prorroga para 2011 la vigencia de la deducción por gastos e inversiones para habitar a los empleados a la utilización de las nuevas tecnologías, del artículo 40 del TRIS.
- Real Decreto-Ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se modifica el artículo 108.4 del TRIS.
- Ley 40/2010, de 29 de diciembre, por la que se modifica el artículo 15.4 del TRIS.
- Real Decreto-Ley 11/2010, de 9 de julio, relativo a la reestructuración de las Cajas de Ahorro, que contiene determinados aspectos fiscales.

Las modificaciones precedentes han repercutido en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), que se ha visto modificado en dos ocasiones:

- Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifican los artículos 18.3 y 4 y 20.3.
- Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre, por el que se modifican o añaden nuevos apartados a los artículos 58, 59, 60 y 62.

El RIS ha soportado otras dos modificaciones, en materia de obligación de retener:

- Real Decreto 1/2010, de 8 de enero.
- Real Decreto 749/2010, de 7 de junio.

La precedente lista de modificaciones normativas suscita varias inquietudes relacionadas con la técnica legislativa. Efectivamente, en el mismo año, la libertad de amortización se regula dos veces, la obligación de documentación de las operaciones vinculadas es objeto de dos normas contenidas en dos disposiciones con fuerza de ley y de otra con rango reglamentario, el artículo 30.2 del TRIS se modifica dos veces, el artículo 108.4 del TRIS se modifica tres veces, el artículo 15.4 del TRIS aparece modificado en dos leyes distintas pero con la misma redacción, y, en fin, algunas leyes o disposiciones con fuerza de ley que contienen regulaciones fiscales omiten la mención prevista en el artículo 9 de la LGT.

También suscita otras inquietudes relacionadas con lo constitucional, aunque felizmente superables por la vía de una interpretación constructiva. Así, la ley de presupuestos aborda la definición de la renta obtenida por los partícipes de las instituciones de inversión colectiva, esto es, una materia conectada con el hecho imponible, la proliferación del decreto-ley, cuatro, a lo largo de 2010, o la aplicación de ciertas modificaciones normativas respecto de periodos impositivos ya iniciados en el momento de su entrada en vigor, o incluso finalizados.

¿Se siente añoranza de la denominada Ley de Acompañamiento, cuya desaparición anunció la ley de presupuestos para 2005, con la sana intención de reservar *a otros proyectos legislativos con coherencia interna y tramitados por los procedimientos legislativos habituales las reformas que sean precisas... para... mejorar la calidad de nuestra legislación, facilitando así su conocimiento por los ciudadanos y potenciando el principio de seguridad jurídica?*

Loables propósitos y crudas realidades, ciertamente, pero en 2005 el panorama económico sonreía y en 2010 la crisis económica ha debido poner mucha presión en los engranajes de la maquinaria de producción normativa.

2. EL RÉGIMEN FISCAL DE LA INVERSIÓN COLECTIVA

El artículo 75 de la ley de presupuestos para 2011 da nueva redacción al artículo 15.4 del TRIS al objeto de calificar como renta gravable las operaciones de reducción de capital con devolución de

aportaciones y las de distribución de la prima de emisión efectuadas por determinadas instituciones de inversión colectiva. La nueva norma había de aplicarse respecto de las operaciones *efectuadas a partir del 23 de septiembre de 2010, con independencia del periodo impositivo en el que se realicen y vigencia indefinida*.

La disposición final décima de la Ley 40/2010, de 29 diciembre, de *almacenamiento geológico de dióxido de carbono*, reproduce la norma recogida en la ley de presupuestos, dándole la misma eficacia temporal, si bien omitiendo la mención a la vigencia indefinida.

¿Por qué repetir siete días después la norma? Nada se dice en el preámbulo de la Ley 40/2010, cuyo título no informa de que contiene materia fiscal, frustrando así los buenos propósitos del artículo 9 de la Ley General Tributaria. ¿Tal vez la ley de presupuestos era inhábil para regular aspectos de la determinación de la renta gravable? ¿Tal vez se temía que la regulación en la ley de presupuestos pudiera sufrir la tacha de retroactividad?

El artículo 134.7 de la Constitución establece que *La ley de presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea*. La disposición final tercera del TRIS establece un conjunto de habilitaciones a la ley de presupuestos generales del Estado ninguna de las cuales se refiere a la determinación de la renta o de la base imponible.

La consideración conjunta de ambos preceptos permite deducir que la ley de presupuestos no es hábil para regular la determinación de un aspecto de la base imponible. Ahora bien la interpretación que el Tribunal Constitucional ha dado del artículo 134.7 de la Constitución no es tan tajante, puesto que entiende que la ley de presupuestos puede *adaptar el tributo a la realidad* [STC 27/1981 (NFJ000001)]. Es posible que, bajo este concepto jurídico indeterminado ², cupiera la modificación del artículo 15.4 del TRIS.

La ley de presupuestos, por su propia naturaleza, entra en vigor el día 1 de enero de 2011. Por tanto, de acuerdo con las previsiones de la ley presupuestaria, el nuevo régimen fiscal de las operaciones de reducción de capital y devolución de la prima de emisión en determinadas instituciones de inversión colectiva, hubiera sido aplicable a hechos realizados en un periodo impositivo concluido antes de la fecha de entrada en vigor de la norma que regula sus consecuencias fiscales.

Por el contrario, la Ley 40/2010 entra en vigor el 31 de diciembre, día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, de manera tal que, tratándose de periodos impositivos coincidentes con el año natural, supera el inconveniente antes mencionado, aunque no en relación con periodos impositivos concluidos entre los días 24 y 30 de diciembre de 2010, ambos inclusive.

La Constitución no prohíbe la retroactividad de las normas fiscales, pero de ahí no se sigue la constitucionalidad de toda norma fiscal retroactiva. En efecto, en la STC 126/1987, se matiza que una norma fiscal retroactiva puede ser inconstitucional si vulnera principios generales constitucionales, en particular el de seguridad jurídica. En esta línea el Tribunal Constitucional distingue, seguramente siguiendo a Federico DE CASTRO ³, diversos tipos de retroactividad, advirtiendo que *el*

² ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, pág 106.

³ AGUALLO, A.: *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia Financiera y Tributaria*, pág 183.

grado de retroactividad de la norma cuestionada, así como las circunstancias específicas que concurren en cada caso, se convierten en elemento clave en el enjuiciamiento de su presunta inconstitucionalidad, y ya refiriéndose al caso concreto añade que aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible –incluida su dimensión temporal– comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos jurídicos no se habían agotado. Por ello cabe afirmar que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad de grado medio, o de los que la doctrina alemana califica como de retroactividad impropia.

Así, habría retroactividad de grado medio, constitucionalmente admisible, cuando la nueva norma afectase a hechos ya producidos antes de la fecha de su entrada en vigor, pero integrados en un hecho imponible todavía no devengado en dicha fecha. Y retroactividad de grado máximo, constitucionalmente inadmisibles, cuando la nueva norma afectase a hechos integrados en un hecho imponible ya devengado, aun cuando el periodo para ser declarada la correspondiente obligación tributaria no hubiere expirado.

Bajo las consideraciones precedentes relativas a la idoneidad de la ley de presupuestos para definir supuestos de obtención de renta y a la gradación de la retroactividad, lo prudente era, desde luego, no alojar la modificación del artículo 15.4 del TRIS en la ley de presupuestos generales para 2011.

Ciertamente podrá pensarse que el precio pagado para restaurar la legalidad constitucional no ha sido menor, y en efecto así es, pues la doble aparición de la misma norma en el Boletín Oficial del Estado va en detrimento de la confianza, pero también deben sopesarse las dificultades inherentes a la definición de la política fiscal y a la tramitación legislativa de los proyectos de ley.

2.1. ¿Fin del diferimiento?

En la reseña del Consejo de ministros de 24 de septiembre de 2010 se informaba, entre otros aspectos, que en el proyecto de ley de presupuestos para 2011 se adoptaban *medidas para evitar el diferimiento de tributación de los accionistas de las SICAV*. Este anuncio suscitó un vivo interés.

2.1.1. El esquema fiscal de la inversión colectiva

El régimen de las instituciones de inversión colectiva, entre ellas las SICAV y sus partícipes, alberga un diferimiento en la tributación de las rentas que afluyen a las mismas a causa de que el tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades es el 1 por 100 y los socios no tributan sobre esas rentas mientras no se distribuyan o las hagan efectivas mediante el reembolso o transmisión de la participación.

Así, la tenencia directa de activos financieros (letras, bonos, acciones...) determina una tributación entre el 19 y el 21 por 100, para los socios sujetos al IRPF, sobre las rentas que producen, mientras que la tenencia de esos mismos activos financieros a través de una institución de inversión

colectiva determina una tributación del 1 por 100 sobre tales rentas, mientras permanezcan acumuladas en sede de la institución de inversión colectiva.

En ese sencillo esquema tributario (tributación simbólica de la institución de inversión colectiva y no tributación de los socios o partícipes mientras no medie distribución o reembolso) que, con variantes menores, arranca desde la creación de las instituciones de inversión colectiva en 1952, y que superó con éxito el empuje de los postulados de justicia fiscal de la reforma fiscal asociada a la transición política (1977-1978) y de los esfuerzos del primer gobierno socialista por reafirmar la tributación de las rentas del capital (1983-1985), reside el denominado diferimiento en la tributación de las rentas de la inversión colectiva.

¿Solo diferimiento? En la teoría sí. Pero en la práctica, tratándose de titulares de grandes fortunas, el diferimiento puede tender a transformarse en una situación de no tributación indefinida, aprovechable incluso por los herederos de aquellos. Además, a partir de la Ley 4/2008, se ha retirado el bálsamo, no curativo pero sí paliativo, de la imposición patrimonial.

Habrà quien vea en esta tributación un saludable vestigio de la imposición sobre la renta consumida en el sentido de STUART MILL o de la imposición sobre la renta gastada en el sentido de KALDOR ⁴, pero no dejará de reconocerse que, en el contexto de un sistema que pivota sobre la imposición de la renta disponible, constituye un privilegio ⁵ al que la ley de presupuestos de 2011 no ha puesto fin.

2.1.2. *Los mercados financieros*

El triunfo político del monetarismo en la década de los ochenta del pasado siglo bajo los gobiernos de Reagan y Thatcher puso en circulación la idea de que cualquier medida que interfiriese el libre curso de los mercados financieros y de las entidades que en ellos operaban provocaría ineficiencia y pérdida de bienestar ⁶. Bajo esa idea, seguramente acertada en su justo término, creció una suerte de fundamentalismo de mercado, que ha podido ahuyentar las iniciativas para enderezar el privilegio fiscal de la inversión colectiva.

¿Ha de temerse que una tributación efectiva de las rentas del capital obtenidas a través de las instituciones de inversión colectiva en paridad con la tributación derivada de la inversión directa determine una suerte de fuga de capitales? ¿Perjudicaría una tributación efectiva como la insinuada a la colocación de la deuda pública?

Son cuestiones cuya respuesta excede de la capacidad del autor de estas líneas. No obstante caben algunas aproximaciones.

Si fueran las fuerzas del mercado las que impusieran la tributación privilegiada habría de esperarse una fiscalidad de la inversión colectiva en los países de nuestro entorno que respondiera al

⁴ SEVILLA SEGURA, J.V.: *Política y Técnica Tributarias*. Capítulo IV.

⁵ DURÁN-SINDREU, A.: «Las Simcav: ¿Un privilegio al margen del fisco?» (*El País*, 12/06/2006)

⁶ DE LA DEHESA, G: *La primera gran crisis financiera del siglo XXI*, pág. 337.

esquema anteriormente expuesto. No parece que sea este el caso. Así, en algunos países se utiliza un sistema de transparencia, de manera tal que la renta obtenida por la institución de inversión colectiva se imputa a los inversores, y en otros, donde la institución tiene personalidad fiscal, se establecen reglas de distribución obligatoria o ficciones de distribución a efectos fiscales ⁷.

El traslado de la inversión a una institución de inversión colectiva situada en Luxemburgo siempre ha sido una amenaza que ha sobrevolado sobre cualquier reflexión respecto de la modificación de la tributación de la inversión colectiva y sus partícipes. Sin embargo, en un régimen de transparencia fiscal que afectase tanto a las participaciones mantenidas en instituciones de inversión colectiva españolas como extranjeras, esa amenaza tendría escasa consistencia. Precisamente la OCDE hace tiempo que reclamó, en el contexto de la lucha contra la competencia fiscal desleal, la extensión de la denominada transparencia fiscal internacional respecto de las inversiones realizadas en instituciones de inversión colectiva extranjeras ⁸. Para que los inversores pudieran eludir la tributación en régimen de transparencia deberían no solo colocar sus capitales en una institución de inversión colectiva extranjera sino ellos mismos desplazarse al extranjero.

Ahora bien, cortar los lazos con un entorno vital por eludir una tributación en sí misma moderada (21%, tipo más elevado del gravamen del ahorro) no parece que sea una conducta previsible. Por el contrario, lo previsible es la aceptación voluntaria de esas cargas fiscales, máxime en el contexto de una situación de crisis económica y social en la que la solidaridad adquiere tintes de inexcusable deber para las clases pudientes ⁹. Más se da por descontada la insolidaridad fiscal, más se tiñe al impuesto de castigo a eludir, y, por el contrario, más se confía en la solidaridad fiscal, más se colorea el impuesto de contribución al sostenimiento de las cargas públicas de la sociedad en la que se vive. ¿Por qué ha de ser el universo de HOBBS y no el de LOCKE ¹⁰?

La medida que sí provocaría una fuga de capitales sería someter a la institución de inversión colectiva al tipo general de gravamen. En efecto, esa tributación pondría a nuestras instituciones de inversión colectiva en flagrante desventaja con las ubicadas en otros Estados miembros. Se trataría de una suerte de discriminación inversa. Las tres diputaciones forales vascas ¹¹ incurrieron el año pasado en este error y los fenómenos deslocalizadores no se hicieron esperar. Por el contrario la

⁷ Adema RAYMOND. *Ucits and Taxation. Towards Harmonization of the Taxation of Ucits*. Kluwer (2009). Razona el autor que la renta no debería ser reconocida en sede de los inversores en un momento diferente según que la inversión fuere directa o a través de un UCITS, pues de otra manera se permitiría a los inversores diferir la tributación en su imposición personal. Sin embargo el autor es consciente de que el sistema de transparencia no siempre se aplica y añade que en la mayor parte de los Estados miembros se requiere la distribución de la renta para que la misma tribute en sede de los inversores, y añade, y esto es lo relevante al caso, sorprendentemente no todos los UCITS están obligados a distribuir su renta y ganancias de capital. Aproximadamente diez Estados miembros han establecido normas para asegurar la tributación en sede de los inversores. Estos Estados miembros utilizan diferentes métodos. Algunos, simplemente, prohíben la acumulación de la renta, en otras palabras, la renta debe ser distribuida, mientras otros consideran la renta acumulada como distribuida o gravan a los inversores en función del aumento de valor de sus participaciones... Y cita como países en los que concurre esa forma de tributación, entre otros a Austria, Chequia, Alemania, Reino Unido y Holanda (pág. 41).

⁸ OCDE. *Concurrence Fiscale Dommageable. Un problème mondial* (pág. 45).

⁹ *El Debate*, editorial del 17 de abril de 1931.

¹⁰ EBENSTEIN, W.: *Los grandes pensadores políticos*, pág. 471.

¹¹ Norma Foral 3/2009, de Vizcaya, art. 47; Norma Foral 4/2009, de Guipúzcoa, art. 3; Norma Foral 14/2009, de Álava, art. 33. El autor agradece a Elisabeth Errasti Ibarrondo la información relativa a la normativa foral.

transparencia fiscal, interna e internacional, no la provocaría ya que la misma haría indiferente la inversión a través de instituciones de inversión colectiva españolas o extranjeras.

Tampoco son las necesidades de colocación de la deuda pública la que justifica el privilegio fiscal, pues las instituciones de inversión colectiva no están constreñidas a invertir en activos financieros públicos, aunque pueden hacerlo.

Si las reflexiones precedentes son consistentes, la pervivencia del diferimiento (práctica no tributación para grandes fortunas) en la tributación de las instituciones de inversión colectiva y de sus partícipes, podría explicarse por la conjunción del temor de que el egoísmo de los grandes inversores determinaría profundos fenómenos deslocalizadores en caso de supresión del privilegio fiscal con la percepción pesimista de que la transparencia fiscal, interna e internacional, pueda procurar el instrumento técnico adecuado para construir una tributación desalentadora de la deslocalización.

Seguramente es esa doble falta de confianza, ese doble pesimismo, cuidadosamente alentado desde las instancias interesadas, lo que impide la construcción de un régimen fiscal de las instituciones de inversión colectiva y de sus partícipes congruente con los principios de capacidad económica y neutralidad.

2.2. Tributación de la reducción de capital

En el marco de ese régimen fiscal privilegiado se había venido desarrollando la práctica de transferir patrimonio a los accionistas reduciendo, a tal efecto, el capital, de manera tal que los mismos podían disponer de unos activos, generalmente líquidos, sin soportar tributación alguna mientras el importe recibido no excediera del valor del valor de adquisición de la participación.

2.2.1. La nueva norma en su contexto

Mediante una reducción de capital el accionista recibe el patrimonio aportado y no una renta, y de ahí que la norma fiscal excluya, con carácter general, la tributación en relación con tales operaciones, de manera tal que la misma solo se produce sobre el importe del *exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos sobre el valor contable de la participación* (art. 15.4 TRIS).

Pues bien, el artículo 75 de la ley de presupuestos para 2011 ha dado nueva redacción al artículo 15.4 del TRIS, añadiendo una regla especial en cuya virtud *el importe total percibido en la reducción del capital con el límite del aumento de valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, se integrará en la base imponible del socio sin derecho a ninguna deducción en la cuota íntegra*.

La regla general es ortodoxa y la especial heterodoxa por cuanto una reducción de capital no puede deparar renta, excepto si el importe recibido excede del valor contable de la participación, pero

esa heterodoxia se inserta en un régimen heterodoxo y de ahí la explicación y justificación de la regla especial. Valga la repetida apelación a lo heterodoxo para enfatizar el verdadero sentido de la reforma.

En el marco de un régimen fiscal correctamente construido de la tributación de las instituciones de inversión colectiva y de sus partícipes no tendría sentido la nueva norma concerniente a la tributación de la reducción de capital, pero sí lo tiene en relación con el vigente régimen fiscal. En efecto, si la renta obtenida por la institución de inversión colectiva tributara en el momento de su generación, como así debe ser en el contexto de un sistema de imposición sobre la renta disponible, preferiblemente a través de un sistema de imputación o transparencia, la nueva norma no sería concebible. La nueva norma se concibe y comprende precisamente porque la tributación de la institución de inversión colectiva y de sus partícipes se aparta de los principios que rigen la imposición sobre la renta disponible, determinando así un privilegio. La nueva norma no restaura la armonía de la fiscalidad de las instituciones de inversión colectiva y sus partícipes con los principios básicos de la imposición, señaladamente el de capacidad económica, sino que se limita a cercenar una vía de evasión que se alimentaba al calor de la heterodoxia de dicha fiscalidad.

Por ello se ha sugerido que la nueva norma aderezaba una suerte de *equilibrio en las SICAV*, pues se ha conservado un *diferimiento del grueso del gravamen que recae sobre estos rendimientos del ahorro... eliminando esta ventaja añadida que no es otra cosa que el resultado de operaciones de ingeniería financiera* ¹². En estas breves y acertadas líneas se sustancia el entendimiento de la nueva norma: mantiene el diferimiento básico y frustra una ventaja adicional. En suma, la nueva norma relativa a la reducción de capital, que considerada en abstracto supone una recalificación incomprensible de una devolución de aportaciones como renta, vista en el contexto del régimen fiscal privilegiado de las instituciones de inversión colectiva y sus partícipes halla perfecto acomodo.

No parece arriesgado pronosticar que el efecto práctico de la nueva norma será desalentar la realización de estas operaciones. En lo sucesivo el flujo financiero a favor del socio se canalizará a través del mecanismo de la distribución del beneficio o de la adquisición de acciones propias.

2.2.2. Determinación de la renta gravable

A tenor de la nueva norma las reducciones de capital ejecutadas por las instituciones de inversión colectiva de capital variable determinan una renta equivalente al *importe total percibido en la reducción del capital con el límite del aumento del valor liquidativo*.

El referido aumento se mide entre la fecha de adquisición o suscripción de las acciones y el momento de la reducción del capital social. Ese momento ha de entenderse que es el de la fecha en que se adopta el acuerdo de reducción del capital.

La norma no precisa la forma en cómo debe aplicarse el límite respecto de las reducciones de capital que se vayan produciendo sucesivamente. Así, caben dos soluciones. La primera consiste

¹² MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «Equilibrio en las Sicav». *Cinco Días* (octubre 2010).

en que el límite se aplica en cada reducción teniendo en cuenta la diferencia entre el valor liquidativo y el precio de adquisición. La segunda consiste en que el límite se aplica en cada reducción pero minorado en el importe de las reducciones precedentes. La primera parece la más correcta, de manera que en tanto el valor liquidativo exceda del valor de adquisición la reducción determina la existencia de una renta.

Cuando la participación se ha adquirido por etapas se necesita una regla que impute la reducción entre las distintas acciones. La norma no la contiene. Mientras no existan pronunciamientos de la doctrina administrativa o jurisprudencial, podría subsanarse la laguna considerando que la reducción afecta a las acciones adquiridas en primer lugar, ya que así lo prevé con carácter general el artículo 33.3 a) de la LIRPF.

El límite garantiza que la tributación derivada de la reducción de capital no exceda de la renta generada en sede de la institución de inversión colectiva. En efecto, rebasar este límite supondría un exceso de imposición pues la renta que realmente obtiene el socio es el aumento del valor liquidativo respecto del precio de adquisición. Esta renta se genera en sede de la institución pero está disponible para el socio en virtud del derecho de reembolso. Es, por tanto, una magnitud inmediatamente disponible.

Véase, entonces, lo bien fundado del límite, y también, por defecto, la mala arquitectura del sistema de tributación de las instituciones de inversión colectiva y de sus partícipes, en su conjunto.

Este límite también se aplica en el IRPF, excepto *cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos*, pues en este caso el límite se identifica con el importe de la propia reducción, de manera tal que si se trata de una reducción de capital previamente aumentado con cargo a beneficios no distribuidos, la renta imponible se identifica con el importe percibido, incluso si el valor liquidativo no hubiera aumentado o lo hubiera hecho en menor cuantía, lo que implica una tributación sobre el capital pero no sobre la renta.

De esta manera, si la interpretación desplegada es correcta, el régimen de las instituciones de inversión colectiva y de sus partícipes que sean personas físicas se enriquece con un supuesto de tributación sobre el capital o, si se quiere, de tributación sobre la renta anticipada. Y así, en un contexto de diferimiento generalizado, se escapa un supuesto particular de anticipación, en el IRPF.

2.2.3. Relación del nuevo supuesto de tributación con los preexistentes

Mediante la nueva norma se añade un supuesto de tributación en sede de los socios de ciertas instituciones de inversión colectiva a los ya existentes. Por tanto, son supuestos de tributación en sede de los socios los siguientes:

- Distribución de beneficios por la institución de inversión colectiva [art. 58.2 b) TRIS].
- Renta obtenida como consecuencia de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones [art. 58.2 a) TRIS].

- Reducción de capital con devolución de aportaciones (art. 15.4 TRIS), aplicable exclusivamente en relación con ciertas instituciones de inversión colectiva.
- Contabilización de rentas con imputación a pérdidas y ganancias, aplicable exclusivamente en aquellos casos en los que las normas contables obliguen a tal reflejo contable (art. 59 TRIS).
- Diferencia de valores liquidativos, tratándose de instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal (art. 60 TRIS).

Estos supuestos, excepto el señalado en cuarto lugar, son comunes al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El supuesto ordinario es el reembolso.

Ahora corresponde examinar la relación entre el nuevo supuesto de obtención de renta y los restantes.

2.2.3.1. Relación con el supuesto de reembolso

En relación con el supuesto de reembolso debe indicarse que la renta obtenida por una institución de inversión colectiva está a disposición de todos y cada uno de sus socios y a tenor de su libre albedrío mediante el ejercicio del derecho subjetivo de *reembolso del valor de sus participaciones* (art. 5 Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva, LIIC), al que se corresponde la obligación de recompra *por la propia sociedad a solicitud de cualquier interesado según el valor liquidativo que corresponda a la fecha de solicitud* (art. 32.7 LIIC).

Esta es, como se ha indicado, la forma ordinaria a través de la cual se canalizan los flujos financieros entre el socio y la sociedad. El socio, en virtud del ejercicio del derecho de reembolso, obtiene el valor liquidativo de las acciones o participaciones afectadas. El valor liquidativo de cada participación es el reflejo del valor de la alícuota del patrimonio de la institución, y, consecuentemente, el reflejo del capital y los beneficios acumulados. La renta, en sentido económico, del socio será aquella parte del valor liquidativo que se corresponda con beneficios acumulados por la institución a partir de la adquisición de la participación.

El artículo 58.2 b) del TRIS no establece la forma en cómo debe determinarse el importe de la renta, a diferencia del artículo 37.1 c) de la LIRPF, a cuyo tenor *la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre (su) valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por el valor liquidativo*. Tratándose de entidades jurídicas en vez de tomar el valor de adquisición se operará con el valor contable, esto es, con el valor de adquisición modificado por las anotaciones contables que lo han corregido en cuanto las mismas hubiesen tenido efectos fiscales (así no lo tiene la valoración por el valor razonable con imputación en patrimonio neto).

La recompra o adquisición de las propias acciones por la SICAV determina una reducción del capital social. Esta reducción del capital social no encaja en el nuevo supuesto de tributación, sino en el de carácter general del artículo 58.2 a) del TRIS, a cuyo tenor, como se ha indicado, los sujetos

pasivos integrarán en la base imponible *la renta obtenida como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de las mismas*.

En efecto, el reembolso se instrumenta jurídicamente a través de la adquisición por parte de la sociedad de sus propias acciones, y como quiera que el valor de adquisición ha de ser el *valor liquidativo que corresponda a la fecha de solicitud*, el socio obtiene una renta por diferencia entre dicho valor liquidativo y el precio de adquisición.

Pues bien, en este punto procede establecer la oportuna relación con la reducción de capital. Nada dice la norma sobre el particular, pero va de suyo que si el importe de la reducción del capital se grava en concepto de renta no debe aminorar, a efectos fiscales, el precio de adquisición de la participación, aun cuando contablemente se hubiera aplicado el importe de la reducción a disminuir el valor de la misma.

Por el contrario, tratándose de reducciones de capital anteriores a la fecha de aplicación de la nueva norma, la imputación de la reducción de capital al valor de la participación minorará su valor contable con efectos fiscales.

2.2.3.2. Relación con el supuesto de contabilización por el valor razonable

Tratándose de acciones que deban valorarse por el valor razonable no parece que deba computarse una renta por causa de la reducción del capital, por más que la norma guarde silencio sobre el particular. En efecto, el valor razonable y el valor liquidativo son magnitudes coincidentes, y, por lo tanto, en la medida en que dicha valoración se hubiere aplicado desde la toma de la participación, todas las rentas generadas por la institución de inversión colectiva, incluidas las plusvalías latentes, habrán tributado.

Nótese, en consecuencia, que la renta obtenida por el accionista a través de la institución de inversión colectiva ha tributado, de manera que no cabe hablar de diferimiento. Por el contrario ha habido tributación puntual. En este caso, gravar en concepto de renta el importe de la reducción de capital carece de sentido. Ciertamente la literalidad de la norma lo permitiría, puesto que ha habido aumento de valor liquidativo. Ahora bien, ese aumento ha propiciado, ejercicio a ejercicio, la tributación del accionista, de forma tal que la cuantía del límite ya ha tributado en periodos impositivos precedentes.

Puede acontecer el caso inverso, esto es, el descenso del valor liquidativo. En este caso la entidad habrá contabilizado, ejercicio a ejercicio, los sucesivos descensos del valor liquidativo con imputación a la pérdida a la cuenta de pérdidas y ganancias. En estas circunstancias la reducción de capital no determina renta por cuanto al no haber habido aumento del valor liquidativo el límite lo impide.

2.2.3.3. Relación con el supuesto de distribución de resultados

Si imaginamos una institución de inversión colectiva que anualmente distribuye sus resultados, el valor liquidativo no aumentará debido a la acumulación de los mismos, aunque sí podrá hacerlo

por causa de la elevación al alza del valor razonable o de mercado de los activos financieros mantenidos por la misma.

Pese a ello la reducción del capital generará una renta a efectos fiscales que, total o parcialmente, no rebasará el límite de la diferencia del valor liquidativo respecto del valor de adquisición y, consecuentemente, deberá tributar. En tal caso, lo que económicamente se está gravando es el mayor valor, todavía no realizado, de los activos financieros mantenidos por la institución de inversión colectiva.

Con todo este supuesto será anecdótico puesto que la distribución de beneficios agota el privilegio fiscal de la inversión colectiva.

2.2.3.4. Relación con el supuesto de paraísos fiscales

Puesto que el contribuyente tributa en cada ejercicio sobre la diferencia de valores liquidativos no parece que deba haber tributación a causa de la reducción del capital. Y así es por cuanto *la cantidad integrada en la base imponible se considera mayor valor de adquisición*.

En este sentido la reducción de capital de una institución de inversión colectiva constituida en un paraíso fiscal no está afectada por el nuevo supuesto de determinación de renta en sede de los socios. Pero no hay aquí nada anómalo, por más que la concurrencia de un paraíso fiscal pueda llamar a una tributación agravada, pues lo que acontece es que la tributación de los partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales (art. 60 TRIS) responde a una ortodoxia que no es preciso enmendar. Es la propia rectitud del régimen general de tributación de los partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales lo que hace inaplicable el nuevo supuesto de determinación de renta gravable.

2.3. Tributación de la distribución de la prima de emisión

A diferencia de la reducción de capital, que determina una renta hasta el límite de la diferencia del valor liquidativo con el valor de adquisición, en la forma anteriormente indicada, la cantidad distribuida *en concepto de prima de emisión... se integrará en la base imponible del socio*, sin sujeción a dicho límite ni a cualquier otro.

Poco importa si el socio que recibe la prima de emisión la aportó o no. La norma no distingue y parece claro su designio de gravar la prima de emisión cualquiera que sea la cuantía que se perciba. Así es posible que los socios que aportaron la prima y les sea devuelta deban tributar sobre el importe de la misma. Y es posible, incluso, que la prima tribute en sede de socios cuya distribución les provoque una disminución del valor de la participación. Por tanto, en esos casos no se grava la renta sino el capital.

La fiscalidad que recaerá sobre estas operaciones las hará inviables.

2.4. La obligación de retener

2.4.1. La obligación de retener y la obligación principal

Mediante Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre, publicado en el BOE de 31 de diciembre de 2010, se han modificado los artículos 58, 59, 60 y 62 del RIS, para regular la retención correspondiente a las rentas derivadas de la reducción de capital o de la distribución de la prima de emisión efectuadas por determinadas instituciones de inversión colectiva.

Nótese la perfecta sincronización de la norma legal con la reglamentaria, pues la de rango legal, reguladora de la obligación tributaria principal, apareció en el BOE del día 30 de diciembre de 2010, y la de rango reglamentario, reguladora de la obligación tributaria de retener, un día después.

La obligación de retener, por su propia esencia, no puede aplicarse con carácter retroactivo, a diferencia de lo que acontece respecto de la obligación tributaria principal, que admite un cierto grado de retroactividad. Así lo prevé la disposición final única del Real Decreto 1788/2010, que fija la fecha de entrada en vigor el día 1 de enero de 2011. Por tanto, las reducciones y distribuciones realizadas desde 23 de septiembre de 2010 hasta 31 de diciembre de 2010 tributarán en cabeza de las entidades preceptoras, pero no sufrirán retención.

2.4.2. Organización de la obligación de retener

La obligación de retener en relación con el nuevo supuesto determinante de renta se organiza de la siguiente manera:

- Sujeción a la obligación de retener, a cuyo efecto se añade una nueva letra (g) al artículo 58.1 del RIS, y se da nueva redacción al artículo 59 g) del RIS, en orden a exceptuar de la excepción en el mismo contenida respecto de las rentas derivadas de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones al caso de distribución de la prima de emisión por parte de las SICAV o entidades equivalentes.
- Determinación del sujeto obligado a retener, a cuyo efecto se añade un apartado (6 bis) al artículo 60 del RIS, cuya configuración responde a los criterios establecidos en el apartado precedente concerniente a los sujetos obligados a retener en relación con los restantes supuestos de determinación de obtención de rentas a través de instituciones de inversión colectiva. En este sentido, el sujeto obligado a retener es distinto en atención a la constitución de la institución de inversión colectiva concernida. Tratándose de las reguladas por la LIIC *deberá practicar retención o ingreso a cuenta la propia sociedad*; en el caso de las establecidas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores *estarán obligados a practicar retención o ingreso a cuenta las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colo-*

cación o distribución de los valores, que intervengan en el pago de las rentas; y cuando la institución de inversión colectiva esté constituida en un Estado tercero, la obligación de retener o practicar ingreso a cuenta corresponderá a la entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas derivadas de los mismos. En fin, cuando no concurra ninguno de los supuestos anteriores, será el propio preceptor de la renta quien deba efectuar un pago a cuenta.

- Base de cálculo de la retención, a cuyo efecto se añade un nuevo apartado (8) al artículo 62 del RIS, el cual fija aquella en el importe de la renta derivada de la operación de reducción de capital o distribución de la prima de emisión.

2.4.3. Coordinación con otros supuestos de retención

El artículo 59 y) del RIS según redacción establecida por el Real Decreto 749/2010, de 7 de junio, exceptúa de la retención a las rentas derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones de los fondos de inversión cotizados y SICAV índice regulados en el artículo 49 del Reglamento de la LIIC.

Este supuesto de excepción a la obligación de retener versa sobre las rentas derivadas del reembolso o transmisión. No abarca, por tanto, a las derivadas de la reducción del capital con devolución de aportaciones o de la distribución de la prima de emisión.

2.5. Entidades afectadas

El nuevo supuesto de tributación no afecta a todas las instituciones de inversión colectiva, sino solamente a *las sociedades de inversión de capital variable reguladas en la LIIC no sometidas al tipo general de gravamen, y también a los organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, en particular a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE.*

Por tanto, no todas las instituciones de inversión colectiva están afectadas, sino tan solo las denominadas SICAV, reguladas en los artículos 32 y 33 de la LIIC, así como las entidades constituidas en el extranjero que sean equivalentes.

La discriminación en relación con las restantes instituciones de inversión colectiva parece justificarse en el funcionamiento práctico de estas entidades al servicio de un círculo reducido de socios.

3. LA GUÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

En julio de 2010 la OCDE ha revisado los capítulos I, II y III de la Guía de precios de transferencia y ha añadido el capítulo IX concerniente a las reestructuraciones empresariales. La Guía

tiene una gran importancia habida cuenta que en el preámbulo de la Ley 36/2006 se advierte que la normativa relativa a las operaciones vinculadas debe interpretarse a la luz de *las directrices de la OCDE sobre la materia*. Naturalmente esto no quiere decir que los criterios de la Guía deban aplicarse directamente, sino que pueden servir como elemento para interpretar la norma aplicable, esto es, el artículo 16 del TRIS y su desarrollo reglamentario. Se trata de una manifestación expresa de la importancia del denominado *soft law* en el contexto de la interpretación de la normativa concerniente a la fiscalidad internacional, pero que conviene reconducir a sus justos términos ¹³.

La revisión de los capítulos I, II y III ha alterado la estructura de los mismos. En efecto, el actual capítulo II describe todos los métodos para determinar el precio de transferencia, atrayendo, de esta suerte, a los anteriormente denominados otros métodos del antiguo capítulo III, que ahora se dedica a describir el análisis comparativo.

Esta reordenación de materias en los capítulos correspondientes tiene un valor sustantivo. Así los métodos *tradicionales* y los *transaccionales* son puestos en pie de igualdad, de manera tal que desaparece la preferencia de los primeros sobre los segundos, debiendo aplicarse aquel que sea más apropiado a las circunstancias ¹⁴.

Como es sabido el artículo 16 del TRIS solamente permite aplicar los métodos transaccionales *cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos tradicionales*. Esta norma obliga al sujeto pasivo a probar que los métodos tradicionales no son apropiados cuando aplica alguno de los transaccionales, por más que los criterios de la OCDE no obliguen a ello. Cuestión distinta es que dicha prueba deba ser contemplada y valorada en el contexto de un escenario plagado de incertidumbres.

Son muchos y muy autorizados los comentarios que se han efectuado sobre los métodos para determinar los precios de transferencia, incluso referidos a la reciente modificación de la Guía ¹⁵, y ello es excusa bastante para no abundar en esta materia. Sin embargo hay un aspecto que reviste un cierto interés y que no ha merecido una atención generalizada. Se trata de la relación entre el método de la distribución del resultado (*transactional profit split method*) y el proyecto de la Comisión relativo a la base imponible común consolidada ¹⁶.

Este proyecto ha permanecido en la vía muerta desde 2008, pero ha sido rescatado recientemente por la Comisión bajo la forma de una propuesta de directiva del Consejo, con el respaldo de los Jefes de Estado y de Gobierno de la zona euro ¹⁷.

¹³ NOCETE CORREA, F.J.: «El diverso alcance del *soft law* como instrumento interpretativo de la fiscalidad internacional y europea». *CT, boletín de actualidad*, 172011.

¹⁴ CARBAJO VASCO, D.: «Un apunte sobre la incidencia de la nueva edición de la Guía de precios de transferencia en el tratamiento de las operaciones vinculadas en España». *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad* 9/2010.

¹⁵ CAMPO AZPIAZU, C.: *Novedades en la fiscalidad internacional 2010*; JONES RODRÍGUEZ, L.: «Precios de transferencia: comparabilidad y métodos del beneficio; últimos avances de la OCDE», *Carta tributaria*, n.º 18/2010.

¹⁶ Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades. COM (2011) 121.

¹⁷ Conclusiones de 11 de marzo de 2011.

El proyecto de directiva consiste, en lo que aquí interesa, en la distribución de la base imponible común consolidada entre las entidades, residentes en algún Estado miembro de la Unión Europea, que integran un grupo de empresas, en función de una fórmula de reparto predeterminada, que pivota sobre activos, ventas y nóminas.

En suma, frente al método de reparto del beneficio común en función de unos criterios económicos que reflejen lo que hubieran realizado partes independientes, el proyecto de directiva propone una fórmula objetiva. Ahora bien, esa forma de distribuir el beneficio conjunto no responde al principio de libre concurrencia.

Más allá de las consideraciones técnicas, la posición que cada Estado miembro fijará frente a la propuesta de directiva seguramente estará en función de su aptitud para ser elegido por los grandes grupos multinacionales como autoridad fiscal principal. ¿Se creará un mercado de administraciones tributarias y de tribunales fiscales al que acudirán los grandes grupos multinacionales? Eso es lo que previsiblemente puede desprenderse de la denominada ventanilla única. Puesto que se trata de un mercado político, el interés nacional probablemente se dirimirá en términos políticos, no técnicos.

4. EL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO INTERNACIONAL

En octubre de 2009, la Comisión adoptó la decisión relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras (n.º 45/2007) en la que, entre otros aspectos, se declaraba que la deducción prevista en el artículo 12.5 del TRIS *es incompatible con el mercado común a efectos de las ayudas concedidas a los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias*, si bien los efectos de tal incompatibilidad solo se proyectarán en relación con las participaciones adquiridas a partir de 21 de diciembre de 2007 (fecha de la publicación de la decisión de incoación del expediente en el Diario Oficial de la Unión Europea), de manera tal que deben ser recuperadas las cantidades vinculadas a la deducción fiscal del denominado fondo de comercio financiero las cuales *devengarán intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición del beneficiario hasta la de su recuperación, debiendo España cancelar toda reducción fiscal pendiente*.

La autoridad fiscal optó por aceptar la decisión de la Comisión, antes que combatirla ante el Tribunal de Justicia, y así lo manifestó en la disposición adicional única de la Ley 2/2010 en la que el legislador se ordenaba a sí mismo proceder a *la modificación del artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, al objeto de adoptar las medidas necesarias en aplicación de dicha Decisión*.

A tal efecto, el artículo 74 de la ley de presupuestos para 2011 ha incorporado un nuevo párrafo al artículo 12.5 del TRIS, en cuya virtud la deducción prevista en el mismo *no será de aplicación a las adquisiciones de valores representativos de la participación en fondos propios de entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea realizadas a partir de 21 de diciembre de 2007*.

El nuevo párrafo tendrá efectos en relación con los *periodos impositivos que concluyan a partir de 21 de diciembre de 2007*.

Por tanto, los sujetos pasivos que hubieren disfrutado de la deducción en razón de participaciones adquiridas a partir de 21 de diciembre de 2007 deberán regularizar su situación tributaria respecto de las deducciones correspondientes a los periodos impositivos de 2007, 2008 y 2009. La correspondiente a 2010 no precisará regularización por cuanto la declaración por el Impuesto sobre Sociedades se presentará después de la entrada en vigor de la modificación normativa.

La retroactividad de la norma es clara ya que afecta a hechos y bases imponibles devengados y declarados. Mas como quiera que se inscribe en el cumplimiento del Derecho comunitario no parece que deban plantearse cuestiones de constitucionalidad. Materia distinta es la responsabilidad de los Estados miembros por los perjuicios que pudieran causar debido al incumplimiento de la normativa comunitaria.

La norma no prevé la forma en cómo debe practicarse la regularización. Cabe la presentación de una autoliquidación complementaria (art. 122 LGT), pero también la liquidación administrativa en el curso de un procedimiento de comprobación limitada.

La situación creada por la aceptación de la decisión comunitaria se aproxima, aunque no es idéntica, a la consistente en la pérdida del derecho al disfrute de incentivos fiscales por causas sobrevenidas. Aquí la causa sobrevenida sería la decisión de la Comisión. Bien cierto es que dicha causa hunde sus raíces en un incumplimiento del Tratado por parte de España y, por lo tanto, no imputable al contribuyente quien, en aplicación de la legalidad vigente, obtuvo unas ventajas fiscales que han resultado ser ayudas de Estado incompatibles con el funcionamiento del mercado interior.

El íntegro cumplimiento de la decisión comunitaria incluye la liquidación de intereses de conformidad con lo establecido en el capítulo V del Reglamento 794/2004 y en el Reglamento 271/2008.

Es previsible que el artículo deberá ser modificado de nuevo para dar cumplimiento a la última decisión de la Comisión, de 17 de diciembre de 2010 (C-45/2007), en cuya virtud también queda afectada por la calificación de ayuda de Estado, si bien con ciertas excepciones y matizaciones, la inversión realizada en Estados terceros.

5. EL CANJE DE VALORES Y LA TRIBUTACIÓN DE SALIDA (EXIT TAXATION)

La relación de la imposición sobre los beneficios con la normativa comunitaria ha registrado durante 2010 otros dos episodios dignos de mención, concernientes al canje de valores y a la conocida como tributación de salida.

5.1. Canje de valores

Mediante dictamen motivado (2008/4083) la Comisión objetó que la regulación del canje de valores establecida en los artículos 83.5 y 87 del TRIS infringía la Directiva 90/434/CEE y las libertades de establecimiento y de circulación de capitales, ya que, a su entender, cuando la entidad benefi-

ciaria de la aportación de valores es residente en España se aplica el régimen de diferimiento cualquiera que sea la residencia de los socios aportantes, en tanto que si la entidad beneficiaria no es residente en España el diferimiento está supeditado a que la mayoría de los socios aportantes sean residentes en territorio español o en el de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea (IP/09/1019).

Aunque ni en el artículo 83.5 ni en el artículo 87, ambos del TRIS, se hace referencia a mayoría alguna predicada de los socios aportantes, la Dirección General de Tributos había interpretado que, cuando la entidad beneficiaria de la aportación no es residente en territorio español, *la aplicación del régimen especial está condicionada a que los socios que por sí mismos permiten a la entidad adquirente alcanzar la mayoría de los derechos de voto en la entidad participada... sean residentes en territorio español, (o) en otro Estado de la Unión Europea* [V0078/2001 (NFC016040)].

Recientemente, la Dirección General de Tributos ha revisado el criterio mantenido en dicha consulta, con el fundamento de una interpretación de la normativa española en base al principio de no discriminación establecido en el artículo 43 del Tratado. Según esta interpretación ha de admitirse que el concepto de canje de valores se defina en función de todos los socios que participan en la operación, aun cuando solo una parte de los mismos sean residentes en el ámbito de la Unión Europea [V1226/2010, de 2 de junio (NFC038579)].

La nueva interpretación priva de relevancia a la residencia de los socios aportantes a los efectos de configurar la existencia de una operación de canje de valores merecedora del régimen fiscal previsto en el artículo 87 del TRIS.

Ahora bien, a esta interpretación podía, tranquilamente, llegarse sin necesidad de acudir al ámbito comunitario, bastando a tal efecto distinguir entre la definición de operación de canje de valores y socios que tienen derecho al régimen de diferimiento.

Lo que verdaderamente interesa de la Consulta V1226/2010, de 2 de junio, es que la Dirección General de Tributos utiliza el principio de no discriminación para interpretar una norma despojándola de sus supuestas aristas adversas al ordenamiento comunitario. El empeño es encomiable, pero suscita la inquietud de que los vicios del ordenamiento fiscal frente al ordenamiento comunitario se depuren por la vía forzada de la consulta tributaria.

Ciertamente en *Constanzo* (C-103/88) el Tribunal de Justicia afirmó que, si se daban las condiciones para la invocabilidad de una directiva, los órganos administrativos tenían la obligación de aplicarla y de descartar la aplicación de la norma nacional que no fuese conforme con la misma. ¿Se deduce de esta sentencia que los órganos administrativos, además de los tribunales de justicia, están investidos de la potestad de declarar inaplicables las normas nacionales opuestas al ordenamiento comunitario?

El Consejo de Estado, por el contrario, entiende que los órganos administrativos carecen de la potestad de controlar la adecuación de las normas internas al ordenamiento comunitario, *puesto que, no teniendo las autoridades administrativas la posibilidad de inaplicar leyes contrarias al texto constitucional, resulta conceptualmente inconsistente admitir dicha posibilidad cuando son contrarias al*

Derecho comunitario ¹⁸. Cuestión distinta es que, advertida la confrontación, *la Administración no debe permanecer indiferente sino promover los cambios oportunos encaminados a hacer desaparecer tales situaciones.*

No sería nada bueno para la legalidad y la seguridad jurídica que el control de adecuación se viera preterido por la interpretación.

5.2. La tributación de salida

En el pasado mes de noviembre la Comisión interpuso recurso ante el Tribunal de Justicia por entender que las normas del Impuesto sobre Sociedades relativas a la tributación de las plusvalías latentes por causa de traslado de domicilio [art. 17.1 a) TRIS] o de la transferencia de activos afectos a un establecimiento permanente [art. 17.1 b) TRIS] a otro Estado miembro infringen la libertad de establecimiento (C-2007/2382).

El Tribunal de Justicia ha tratado el asunto de la denominada *exit taxation* en las sentencias *Las-teyrie du Saillant* [C-9/02 (NFJ017164)] y *N* [C-470/04 (NFJ024030)]. A la vista de ambas la Comisión, mediante comunicación al Consejo y al Parlamento (COM (2006) 825 final), ha entendido que *gravar a los residentes en función del criterio de la realización y a los residentes que trasladan su domicilio en función del criterio de acumulación constituye un obstáculo para la libertad de movimientos.*

6. POLÍTICA FISCAL CONTRA LA CRISIS

En el Impuesto sobre Sociedades las medidas anticrisis han pivotado sobre las empresas de reducida dimensión y la libertad de amortización.

6.1. Empresas de reducida dimensión

6.1.1. Las ventajas fiscales de las empresas de reducida dimensión

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, al tiempo que podaba los incentivos fiscales con carácter general, abrió una espita a favor de las denominadas empresas de reducida dimensión, las cuales continuaron en el disfrute de importantes incentivos fiscales. Entre ellos no estaba inicialmente el tipo de gravamen especial, el cual fue incorporado posteriormente.

Tal vez la lógica rechace este tipo de segmentación de la imposición sobre los beneficios, pero el régimen de las empresas de reducida dimensión ha demostrado una gran vitalidad y exhibido la virtud de recoger todas las políticas fiscales vinculadas a la estimulación de la actividad económica,

¹⁸ Consejo de Estado. Inserción del Derecho europeo en el ordenamiento español, pág. 239.

de eficacia nunca demostrada, pero inexorablemente convocadas por los políticos, sean del gobierno o de la oposición, conocedores de su popularidad y menguado impacto recaudatorio. No es extraño que esté jugando un papel estelar en el contexto de las políticas fiscales asociadas a combatir la crisis económica.

Las empresas de reducida dimensión ya se vieron agraciadas por la ley de presupuestos para 2010 con la reducción de su tipo especial de gravamen a condición de mantener el empleo, si bien solamente pudieron disfrutar de este incentivo aquellas cuya cifra neta de negocios no excedía de 5 millones de euros y la plantilla media era inferior a 25 empleados. Esta reducción consistió en un descenso de 5 puntos porcentuales aplicable en los periodos impositivos iniciados en 2009, 2010 y 2011.

La ley de presupuestos para 2011 ha añadido nuevas ventajas, al tiempo que ha ampliado el círculo de las entidades agraciadas.

6.1.2. Tres redacciones en el curso de un mes

El proyecto de ley de presupuestos para 2011 contenía una medida para prolongar el disfrute de los incentivos fiscales a favor de las empresas de reducida dimensión que habían rebasado el umbral de cifra de negocios, establecido en 8 millones de euros, a cuyo efecto daba nueva redacción al artículo 108.4 del TRIS. Antes de que el referido proyecto de ley fuera aprobado, el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, elevó el umbral de cifra de negocios a 10 millones de euros, dando, a tal efecto, nueva redacción al artículo 108 del TRIS, pero 20 días después la ley de presupuestos para 2011, publicada en el BOE del día 23 de diciembre, lo volvió a situar en 8 millones de euros en relación con la prolongación del disfrute de los incentivos fiscales.

Había sucedido, probablemente, que la tramitación legislativa del proyecto de ley de presupuestos no permitió la aprobación de la enmienda pertinente para situar el umbral en 10 millones de euros¹⁹. La disposición final tercera del Real Decreto-Ley 14/2010, publicado en el BOE del día 24 de diciembre, volvió a redactar el artículo 108.4 del TRIS con la finalidad de situar el límite en 10 millones de euros.

Visto el asunto en la tranquilidad del comentarista es asequible intuir que no se debió regular mediante decreto-ley una materia que estaba en trámite de debate parlamentario, porque ello implicaba la dilución de ese debate, pero en las premuras de la acción política contra la crisis quizás no sea fácil encontrar la tranquilidad para controlar todos los resortes de la maquinaria de producción normativa.

6.1.3. Ampliación de las ventajas fiscales para las empresas de reducida dimensión

Sea como fuere, lo que ahora interesa es que, con efecto de los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, la resultante nueva redacción del artículo 108, y en relación con

¹⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «La Ley de Presupuestos para 2011 y el Real Decreto-Ley 14/2010. Empresas de reducida dimensión, supresión de Operaciones Societarias y elevación de los tipos aplicables al IRPF». (QF n.º 3, 2011).

la misma la también nueva redacción del artículo 114 del TRIS establecida por el Real Decreto-Ley 13/2010, contienen las siguientes medidas relativas al régimen de las empresas de reducida dimensión:

- El importe de la cifra neta de negocios pasa de 8 a 10 millones de euros.
- Se prolonga la aplicación de los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión *en los tres periodos inmediatos y siguientes a aquel periodo impositivo en que la entidad o conjunto de entidades... alcancen la referida cifra de negocios de 10 millones de euros*. Esta extensión también se produce cuando el umbral se rebase como consecuencia de una operación acogida al Capítulo VIII del Título VII del TRIS, a condición de que las entidades involucradas en la operación hubieren cumplido *las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el periodo impositivo en que se realice la operación como en los dos periodos impositivos anteriores a este último*.
- Se eleva de 120.202,41 euros a 300.000 el tramo de la base imponible que tributará al tipo especial reducido del 25 por 100. Por tanto, el tipo de gravamen no varía pero, a igualdad de condiciones, sí lo hará la deuda tributaria. Las empresas de reducida dimensión acogidas a la ley de presupuestos de 2010 continuarán aplicando, en relación con los periodos impositivos iniciados en 2009, 2010 y 2011, el tipo de gravamen previsto en la misma. No obstante, en los periodos impositivos iniciados dentro del año 2011, el tipo del 20 por 100 *se aplicará sobre la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros*, y por la parte de base imponible restante al 25 por 100.

6.2. Libertad de amortización

La Ley 4/2008 estableció la libertad de amortización, a condición de mantener el empleo, en relación con los activos puestos a disposición del obligado tributario en los periodos impositivos iniciados en 2009 y 2010. El Real Decreto-Ley 6/2010 amplió el beneficio fiscal a los periodos impositivos iniciados en 2011 y 2012. Pues bien, el Real Decreto-Ley 13/2010 establece una nueva libertad de amortización, esta vez no condicionada al mantenimiento del empleo, en relación con los periodos impositivos iniciados dentro de los años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. A tal efecto da nueva redacción a la disposición adicional undécima del TRIS.

6.2.1. La libertad de amortización en cuanto incentivo fiscal

La libertad de amortización ha sido recientemente propuesta por la administración norteamericana respecto de las inversiones realizadas entre el 8 de septiembre de 2010 (fecha en la que el presidente Obama la anunció) y el último día de 2011 ²⁰.

²⁰ *Department of Treasury. The Case for Temporary 100 percent expensing: Encouraging Business to expand now by lowering the cost of investment.*

El fundamento económico de la libertad de amortización es la disminución del coste de uso del capital, esperándose de ello un adelantamiento en el tiempo de las decisiones de inversión. Es, por tanto, consustancial al incentivo fiscal que se concentre en un reducido periodo de tiempo (*temporary basis*). Nuestra legislación, por el contrario, se proyecta sobre siete años (2009 a 2015). Esta singularidad desdice la función propia de este incentivo fiscal, y aumenta significativamente su impacto recaudatorio.

La lógica de la libertad de amortización es permitir, a efectos de la determinación de la base imponible, una corrección que disminuya el resultado contable en el importe del exceso de la amortización que libremente decida el obligado tributario respecto de la que contablemente procede, quedando así el impuesto diferido. Por tanto no es neutral frente a todo tipo de inversiones sino que discrimina a favor de los activos con vida útil más larga, como, por ejemplo, las inversiones inmobiliarias, en tanto que los de vida útil más corta apenas sí se ven beneficiados, como, por ejemplo, los programas y sistemas informáticos. Tampoco se ve beneficiado el activo más selecto, a saber, los gastos de investigación y desarrollo, pues ya venía disfrutando de libertad de amortización de carácter permanente (art. 11.4 del TRIS), amén de que su consideración como activo y no como gasto del ejercicio está supeditado a un conjunto de requisitos bastante riguroso (norma 6.^a del PGC).

En fin, estamos ante un incentivo fiscal decididamente no neutral y dudosamente conducente a una aceleración inmediata de las decisiones de inversión, del que serán beneficiarias principales las entidades que obtengan sustanciosos beneficios y realicen inversiones de larga duración, las cuales podrán financiarse mediante el propio Impuesto sobre Sociedades.

6.2.2. *El contenido de la libertad de amortización*

Intuitivamente se asocia la libertad de amortización con mayores deducciones a efectos fiscales respecto de las permitidas por las normas fiscales ordinarias relativas a la amortización (art. 11.1 TRIS y arts. 1 a 5 RIS). Esas normas regulan la base de cálculo de la amortización, el inicio de la misma, la vida útil y el algoritmo para determinar el importe de la cuota de amortización fiscal la cual no podrá rebasar la contable.

¿Implica la libertad de amortización que todas esas reglas quedan preteridas en relación con los activos afectados por la misma?

A la respuesta afirmativa lleva la amplitud de la expresión normativa: *amortizadas libremente*. Ahora bien, la libertad se proyecta respecto de una magnitud, esto es, la inversión realizada. Por tanto, respecto de la base de cálculo de la amortización no puede haber libertad. No se puede amortizar libremente lo que no es una inversión, y su importe tampoco se puede determinar libremente. Tampoco se puede amortizar libremente lo que todavía no es susceptible de ello, de manera tal que las normas concernientes al inicio de la amortización no están afectadas por la libertad de amortización. Y por la misma razón se podría argumentar que tampoco se puede amortizar lo que ya no es susceptible de ello por haber transcurrido la vida útil, de manera tal que las normas concernientes a la vida útil tampoco estarían afectadas por la libertad de amortización.

Por tanto, la libertad de amortización quedaría constreñida al algoritmo. Así, el obligado tributario podría rebasar la deducción derivada del mismo, e incluso deducir una cantidad mayor de la contabilizada, ya que la *deducción no está condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias*. La contabilidad deberá, eso sí, reflejar el efecto fiscal de la libertad de amortización según lo previsto en la norma 13.^a del Plan General de Contabilidad (PGC). Cualquier otro reflejo contable de la libertad de amortización sería incorrecto, a diferencia de lo que, por ejemplo, ocurre en Francia respecto de la denominada amortización derogatoria donde el exceso sobre la amortización técnica se contabiliza a modo de provisión ²¹.

¿Podría el obligado tributario deducir una cantidad menor de la contabilizada en concepto de amortización? La libertad de amortización parece amparar esta conducta, pero sin que de ello se derive la pertinencia de amortizar, a efectos fiscales, más allá de la vida útil. Esta interpretación favorece a las empresas que sufren pérdidas ya que les permite desplazar la base imponible negativa hacia ejercicios futuros y, por lo tanto, estirar el plazo de compensación.

Ahora bien, la expresión *amortizadas libremente* también habilita una interpretación más amplia, alternativa de la anteriormente desplegada, en el sentido de que el obligado tributario podría, incluso, rebasar la vida útil de los activos concernidos, aunque siempre bajo la hipótesis de que los mismos continuasen en funcionamiento.

6.2.3. Características y requisitos

Las inversiones deben materializarse *en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas*.

Se trata de conceptos que han de buscarse en las normas contables, señaladamente en el PGC. Lo que para el PGC sea un activo material será susceptible de libertad de amortización. En este sentido lo relevante no será la adquisición de la propiedad sino la susceptibilidad de incorporación al balance en calidad de inmovilizado material. Tampoco es relevante el título jurídico de adquisición. El más usual será la compraventa, pero también es posible la permuta, o la aportación, o la fusión, entre otros. En fin, tampoco es relevante la forma de pago o los medios financieros empleados.

Lo que sí es relevante es la fecha de puesta a disposición de los activos, que debe estar comprendida entre el día 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2015, con la salvedad, que más adelante se analiza, relativa a las inversiones de larga maduración.

Quedan fuera todos los activos integrados en el inmovilizado intangible, como son los relativos a la propiedad industrial, o los programas de ordenador, entre otros. No tiene fácil justificación la discriminación de este tipo de activos.

Los activos han de ser nuevos, lo que implica que entren en funcionamiento por vez primera.

²¹ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: «Las amortizaciones lineal y degresiva en inmovilizados en la imposición societaria». En *Estudios sobre amortización de inmovilizados en la imposición societaria*, pág. 193.

6.2.4. Inversiones de larga maduración

Los activos nuevos que sean objeto de *contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo periodo de ejecución*, que tengan una duración superior a dos años (fecha de encargo o inicio a fecha de puesta a disposición), también podrán disfrutar de la libertad de amortización en relación con la inversión en curso realizada dentro de los años 2011 a 2015, cualquiera que fuere la fecha de encargo o de puesta a disposición.

Se trata, por tanto, de una excepción a la regla de la fecha de puesta a disposición. Tal vez se pueda objetar que no es lógico conceder la libertad de amortización en relación con decisiones de inversión anteriores a la entrada en vigor de la norma que la establece, pero el legislador ha preferido evitar conflictos acudiendo a la *inversión en curso realizada*.

Ahora bien, esto no quiere decir que la inversión en curso pueda amortizarse libremente, ya que, ante todo, será preciso que el elemento encargado tenga la consideración de perteneciente al inmovilizado material, de manera tal que solo cuando adquiera esa condición contable podrá aplicarse la libertad de amortización.

Las reglas relativas a las inversiones de larga maduración pueden parecer ambiguas en cuanto descansan en la obra ejecutada, esto es, una magnitud de la que, salvo certificaciones periódicas, solo tiene constancia quien la ejecuta, pero si se repara en las alternativas existentes, por ejemplo, la fecha del encargo, se llega a la conclusión de que el criterio adoptado es el más idóneo.

6.2.5. Relación con la libertad de amortización del Real Decreto-Ley 6/2010

Las inversiones de larga maduración encargadas antes de 1 de enero de 2011 también podrán acogerse a la libertad de amortización por la parte de inversión en curso realizada desde esa fecha hasta el 31 de diciembre de 2015. Por otra parte, aquella porción de inversión en curso realizada en 2009 y 2010 podrá acogerse al Real Decreto-Ley 6/2010, y así podría acontecer que un mismo elemento estuviese sujeto a la amortización ordinaria, la amortización libre del Real Decreto-Ley 6/2010, y la amortización libre del Real Decreto-Ley 13/2010.

En fin, los requisitos de mantenimiento de empleo previstos en el Real Decreto-Ley 6/2010 deberán cumplirse para consolidar la libertad de amortización, aun cuando se refieran a periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

7. SECUELAS DE LA MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

Estas secuelas versan sobre la obligación de documentación, y están reflejadas, básicamente, en las modificaciones relativas a la obligación de documentación establecidas por el Real Decreto 897/2010.

7.1. La apelación a la jurisprudencia comunitaria

La modificación del régimen de las operaciones vinculadas operada por la Ley 36/2006 fue seguida de vehementes protestas de las pequeñas y medianas empresas que se veían afectadas por un régimen fiscal al que hasta entonces, por regla general, eran ajenas, y desbordadas por la obligación de documentación inherente al mismo.

La autoridad fiscal se hizo pronto eco de ese malestar pues ya en la primera reglamentación de la documentación alivió tal obligación respecto de las empresas de reducida dimensión (art. 20.3 RIS redactado por el RD 1793/2008).

La desazón no cesó y la autoridad fiscal nuevamente intentó mitigarla mediante el Real Decreto-Ley 6/2010, el cual estableció nuevas facilidades en materia de documentación, y lo propio ha hecho el Real Decreto 897/2010, en cuya virtud el Gobierno ha dado cumplimiento al mandato que a sí mismo se dio en la disposición adicional única de aquel real decreto-ley a cuyo tenor, *a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del derecho comparado, el Gobierno, en los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este real decreto-ley, tramitará la modificación de la normativa tributaria que regula las obligaciones de documentación de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, atendiendo fundamentalmente a los siguientes factores: que se trate de operaciones internas (no internacionales), que intervengan pequeñas y medianas empresas, que su importe no sea muy significativo y que no intervengan paraísos fiscales.*

¿Infringía la jurisprudencia comunitaria la obligación de documentación tal y como fue regulada por la Ley 36/2006 y desarrollada por el Real Decreto 1793/2008?

No, en la medida en que no contenía discriminación alguna por razón de la situación –interna o internacional– en la que se realizaba la operación vinculada. Por otra parte, la regulación legal y reglamentaria respondían fielmente al Código de Conducta de la Unión Europea (2006) en materia de documentación de los precios de transferencia.

No obstante, el aspecto de la documentación que afectaba a la información del grupo tal vez podría entenderse inconciliable con la libertad de establecimiento en base a los criterios contenidos en *Futura* ²². Sea como fuere, la rectificación de la obligación de documentación derivada del Real Decreto-Ley 6/2010 no ha tomado en consideración dicho aspecto.

¿Por qué, entonces, la convocatoria efectuada por el Real Decreto-Ley 6/2010 a la jurisprudencia comunitaria? En rigor era técnicamente superflua, y por tanto perturbadora pues, de una parte, no existía entuerto que corregir frente al ordenamiento comunitario (y el que tal vez pueda existir no se ha corregido), y de otra parte, era, y es, obvio que en el diseño de las normas fiscales debe respetarse el ordenamiento comunitario y su interpretación por el Tribunal de Justicia, pero en el ambiente cargado derivado de la modificación del artículo 16 del TRIS y su desarrollo reglamentario, la mencionada convocatoria tal vez jugó el papel de bálsamo para hacer llevadera la rectificación.

²² MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Transfer Pricing and EU Law Following the ECJ Judgement in SGI: Some Thoughts on Controversial Issues». *Bulletin for International Taxation*. May 2010.

Lo que realmente acontecía era que la redacción original de la Ley 43/1995, al limitar la corrección de la base imponible por operaciones vinculadas al caso de perjuicio para la Hacienda Pública, proyectaba tal corrección básicamente sobre las operaciones internacionales, y ello permitió a las pequeñas y medianas empresas, cuyas operaciones eran mayoritariamente internas, campar al margen del régimen de las operaciones vinculadas, y a la inspección tributaria concentrar sus recursos y esfuerzos en las operaciones vinculadas internacionales, básicamente ejecutadas por los grandes grupos multinacionales, que eran, y son, las verdaderamente enjundiosas desde la perspectiva del riesgo y la recaudación fiscal.

Esta situación, en la que los grupos totalmente internos, por regla general, no estaban afectados por el régimen fiscal de las operaciones vinculadas mientras que los transfronterizos sí lo estaban, sí parecía dudosa frente a la libertad comunitaria de establecimiento, si bien podían intuirse argumentos para la justificación toda vez que la jurisprudencia comunitaria había venido apreciando, fundamentalmente a raíz de *Marks & Spencer*, que estaban justificadas las normas fiscales restrictivas de alguna libertad que descansaban en la protección del reparto equitativo de los ingresos fiscales entre los Estados miembros, y lo hacían de manera adecuada y proporcionada. La Sentencia SGI [C-311/08 (NFJ036705)], de 21 de enero de 2010, confirmó tal intuición²³, de manera tal que tanto el régimen de las operaciones vinculadas contenido en la redacción original de la Ley 43/1995 como el derivado de la Ley 36/2006 eran consistentes frente al ordenamiento y jurisprudencia comunitarios.

Podrá discutirse si era acertada la extensión incondicionada a las operaciones internas de un sistema normativo fundamentalmente pensado para regular las operaciones transfronterizas, pero, salvo el matiz mencionado, no había lugar a inquietudes respecto de la adecuación del régimen legal y reglamentario de la documentación al ordenamiento y jurisprudencia comunitarios, así como al Código de Conducta.

7.2. Organización de la obligación de documentación

La rectificación ordenada por el Real Decreto-Ley 6/2010 ha sido llevada a cabo por el Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, y posteriormente remodelada por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, el cual ha añadido un nuevo párrafo al artículo 16.2 del TRIS concerniente a las empresas de reducida dimensión, no para establecer una regulación distinta de la prevista en la norma reglamentaria, sino para recoger el nuevo umbral de la cifra de negocios, 10 millones de euros, determinante de la condición de empresa de reducida dimensión.

7.2.1. Excepciones a la obligación de documentación

Tras las modificaciones normativas mencionadas, la obligación de documentación queda sujeta a tres excepciones: general, subjetiva y limitativa.

²³ RAVENTÓS, S. y DE JUAN, J.L.: «Los precios de transferencia en el ámbito interno. Un disparate innecesario», RCyT. CEF, núm. 320, noviembre 2009.

La excepción general [art. 18.4 e) RIS] versa sobre las operaciones realizadas en el periodo impositivo con una misma persona o entidad cuyo importe conjunto no exceda de 250.000 euros de valor de mercado. Esta excepción aprovecha a todos los sujetos pasivos y a todas las operaciones, tanto internas como internacionales, excepto las expresamente excluidas (paraísos fiscales, excluidos los comunitarios bajo prueba de motivación económica y actividad empresarial; método de estimación objetiva; objeto constituido por negocios o valores no admitidos a negociación en mercados comunitarios o por inmuebles o intangibles).

En su conjunto el ámbito de la excepción es más bien limitado por cuanto quedan fuera de la misma las operaciones sobre inmuebles, valores y negocios.

La excepción subjetiva (art. 18.3 RIS) aprovecha a los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el periodo impositivo sea inferior a 10 millones de euros, siempre que el importe de las operaciones vinculadas del periodo impositivo no exceda de 100.000 euros de valor de mercado. La excepción subjetiva solamente aprovecha a las empresas de reducida dimensión. No obstante, deberán documentarse las operaciones con paraísos fiscales, excluidos los comunitarios bajo prueba de motivación económica y actividad empresarial. El inconveniente de esta excepción es el propio del error de salto pues un solo euro por encima de las cifras mencionadas daría al traste con la excepción a la obligación de documentación, y así como las operaciones vinculadas en cierto modo dependen de la voluntad del obligado tributario, la cifra de operaciones escapa a su control o ejercitarlo contradice la racionalidad empresarial. En este sentido el concepto de cifra de negocios es muy relevante, debiendo estarse a la norma 11.^a de la NECA.

La excepción limitativa (art. 20.3 RIS) aprovecha a todos los sujetos pasivos, cuando en la operación interviene una empresa de reducida dimensión o una persona física, exceptuadas las realizadas con paraísos fiscales. Se construye aligerando el contenido de la obligación, pero no suprimiéndola, tomando en consideración su naturaleza, objeto o circunstancias. La excepción limitativa no operará cuando no proceda la obligación de documentación por mediar la excepción general o la subjetiva.

7.2.2. *La documentación relativa a las transmisiones de negocios o valores*

Es interesante señalar que, en relación con las operaciones en las que intervenga una persona física o una empresa de reducida dimensión, cuando se trate de la *transmisión de negocios o valores o participaciones representativos de la participación en fondos propios no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE, la obligación de documentación se limita a dar cuenta de las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplicables a los descuentos de flujos, expectativas y demás valores empleados en la determinación del valor.*

Así pues, el aligeramiento de la obligación de documentación, tratándose de negocios y valores no cotizados, consiste en la aplicación del método del descuento de flujos de efectivo mencionado pero no regulado en el apartado 6.º del Marco conceptual del PGC.

El precepto reglamentario parcialmente transcrito, el cual, obsérvese bien, juega el papel de aligerar la obligación de documentación, suscita una cuestión relevante: ¿cuál es el fundamento legal

del método del descuento de flujos de efectivo? Difícilmente puede ser subsumido en alguno de los previstos en el artículo 16.4 del TRIS.

Véase, entonces, que el único fundamento normativo explícito del método del descuento de flujos de efectivo es una mención en una norma reglamentaria dirigida a limitar el contenido de la obligación de documentación cuando intervienen en la operación personas físicas o empresas de reducida dimensión. Y, sin embargo, es el único método que, razonablemente, puede aplicarse tratándose de valores no cotizados o negocios. La fuerza de las cosas se impone al vacío legal, y seguramente de manera pacífica, pero lo pertinente es el concurso, también, de la fuerza de la ley.

7.3. Constitucionalidad del régimen de infracciones y sanciones establecido por la Ley 36/2006

El artículo 16.2 del TRIS establece la obligación de llevar la *documentación que se establezca reglamentariamente*, y el apartado 10 de dicho artículo construye un sistema de infracciones y sanciones basado en el incumplimiento de dicha obligación.

El Auto del Tribunal Supremo, de 8 de febrero de 2011 (NºFJ041856), razona que *no ya solo desde una perspectiva de buena técnica legislativa, sino sobre todo, de observancia del principio constitucional de legalidad sancionadora, quizás debería el legislador haber establecido, al menos, unos criterios delimitadores, que luego hubieran sido desarrollados por el RIS, a la hora de determinar cuáles documentos podrían tener el carácter de esenciales de cara a una ulterior tipificación de las conductas sancionadoras. Consecuentemente plantea una cuestión de inconstitucionalidad de los apartados 2 y 10 del artículo 16 del TRLIS 4/2004 por su inadecuación con el artículo 25.1 de la Constitución*.

En suma, el Tribunal Supremo plantea la posible infracción del principio de legalidad en el campo de las infracciones administrativas.

Lo prudente es acometer, tan pronto como sea posible, una reforma del apartado 2 del artículo 16 del TRIS en el sentido sugerido por el Tribunal Supremo.

La modificación del artículo 16 del TRIS efectuada por la Ley 36/2006, y sus secuencias normativas y derivaciones sociales, ofrece una buena oportunidad para reflexionar, aunque sea por exclusión o defecto, respecto de las vías para mejorar la metodología aplicada en la elaboración de las normas fiscales ²⁴.

8. DEFINICIÓN DEL GRUPO FISCAL

La disposición final tercera de la Ley 2/2010 ha añadido una nueva letra al apartado 4 del artículo 67 del TRIS, con el objeto de excluir del grupo fiscal a *las sociedades dependientes cuyo ejer-*

²⁴ MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones de Derecho comparado». *Jornadas metodológicas J. García Añoveros* (IEF, junio 2009).

cicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la sociedad dominante, y también ha modificado el porcentaje de participación a efectos de la consolidación fiscal, rebajándolo al 70 por 100 del capital social si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado [art. 67.2 b) TRIS]. Consecuentemente también se ha modificado el artículo 69, con la misma finalidad.

9. DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE DIVIDENDOS

La disposición adicional quincuagésima octava de la ley de presupuestos para 2011 ha añadido un párrafo al artículo 30.2 del TRIS, en cuya virtud la deducción plena también procede cuando el porcentaje de participación ha descendido por debajo del 5 por 100 hasta un mínimo del 3 por 100 *como consecuencia de que la entidad participada haya realizado una operación acogida al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de esta ley o una operación en el ámbito de ofertas públicas de adquisición de valores.*

La disposición final primera de la Ley 34/2010, de 5 de agosto, ya había modificado este precepto, también con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, con un contenido idéntico, excepto por lo que se refiere al ámbito de las ofertas públicas.

Cualquiera de las operaciones acogidas al Capítulo VIII del Título VII del TRIS realizadas por la entidad participada en calidad de adquirente puede determinar un descenso en el porcentaje de participación de sus socios, ya que implica la emisión de instrumentos de patrimonio. Y lo propio sucede en relación con las ofertas públicas de adquisición cuando la contraprestación consiste en instrumentos de patrimonio propios.

Puede acontecer que el porcentaje de participación decrezca por el efecto combinado de las operaciones mencionadas con otra u otras de transmisión, anteriores o posteriores, todas ellas realizadas en el mismo periodo impositivo. A este supuesto parece que se refiere el inciso *sin haberse transmitido la participación*, cuya interpretación literal determinaría la pérdida de la deducción plena.

Sin embargo, lo más correcto sería escindir los efectos de ambas operaciones sobre el porcentaje de participación, de manera tal que solamente cuando la transmisión por sí sola hubiere determinado la pérdida del 5 por 100 de participación se perdería el derecho a la deducción plena.

La deducción plena se aplica respecto de los *dividendos distribuidos dentro del plazo de tres años desde la realización de la operación.*

Algunas de las operaciones del Capítulo VIII del Título VII deben ser inscritas en el Registro Mercantil, otras no. Las primeras deben entenderse realizadas a raíz de la inscripción, las segundas cuando se adopten válidamente los acuerdos pertinentes, y por lo que se refiere a la fecha de distribución de los dividendos parece que habrá de atenderse al momento en que se pongan al cobro.

En todos y cada uno de esos ejercicios la deducción plena está supeditada a que *la participación no se transmita totalmente... o esta quede por debajo del porcentaje mínimo exigido del 3 por 100*.

Se infiere de este texto que una transmisión parcial de la participación no inhabilita la deducción plena siempre que se mantenga el porcentaje mínimo del 3 por 100, se opina que de manera ininterrumpida, con fundamento en una visión conjunta de los dos párrafos del apartado 2 del artículo 30 del TRIS. Y con el mismo fundamento se opina que habrá de cumplirse el requisito de mantenimiento *durante el tiempo que sea necesario para completar el año*, contándose como día inicial aquel en el que se alcanzó el porcentaje de participación del 5 por 100.

10. RÉGIMEN FISCAL DE LOS PROCESOS DE REESTRUCTURACIÓN DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

El artículo 7 del Real Decreto-Ley 11/2011, de 9 de julio, aplica el régimen de diferimiento respecto de las rentas derivadas de las siguientes transmisiones:

- Las realizadas para la constitución y ampliación de un sistema institucional de protección del artículo 8.3 d) de la Ley 23/1985.
- Las realizadas en procesos de reestructuración de entidades de crédito con intervención del Fondo de Reestructuración Ordenada Bancaria del artículo 7 del Real Decreto-Ley 9/2009.

El diferimiento implica la valoración, a efectos fiscales, en sede de la entidad adquirente de los activos afectados por el valor que tenían, a esos mismos efectos, en sede de la entidad transmitente.

11. SUBCAPITALIZACIÓN

El Consejo Ecofin de junio de 2010, celebrado bajo presidencia española el 8 de junio de 2010, adoptó una resolución concerniente a la configuración de las normas antisubcapitalización y sobre transparencia fiscal internacional. La resolución proponía tres indicadores de la situación de subcapitalización:

- Que el nivel de deuda respecto de los fondos propios sea excesivo.
- Que el importe de los intereses rebase un porcentaje de beneficios antes de los intereses e impuestos o de los beneficios antes de los intereses, impuestos, amortización y deterioro.
- La comparación entre el porcentaje de fondos propios de la entidad con el del grupo de empresas al que pertenece.

Lo relevante de los dos primeros indicadores es que no versan sobre la financiación vinculada. Configuran una situación objetiva de subcapitalización. Esto podría entrar en conflicto con el principio, básico en las relaciones fiscales internacionales, de empresa separada y libre concurrencia en los términos precisados por la doctrina de la OCDE. El choque podría salvarse dando al obligado tributario el derecho de probar que su situación financiera es congruente con el mercado financiero. Y esta es, en rigor, la función que cumple el tercer indicador, cuando opera conjuntamente con uno de los dos primeros.

El tercero no es sino una variante de la distribución de un coste entre las empresas que constituyen un grupo. Se parte de que la carga financiera que soporta el grupo de empresas (necesariamente frente a terceros) ha de distribuirse de manera equitativa entre las empresas que lo forman. Esta sí es la lógica de las operaciones vinculadas por cuanto se asienta en la relación de vinculación más intensa, a saber, la constituida por la realidad del grupo de empresas.

Si los tres indicadores se contemplan armónicamente, se puede percibir que configuran una imagen de la norma antisubcapitalización construida en base a dos elementos:

- La definición objetiva de una situación de subcapitalización.
- La posibilidad de superar tal situación mediante la comparación con la estructura financiera del grupo. Se trata, bien se ve, de una comparación objetiva pero asida al principio de libre concurrencia.

A esta configuración responden las normas antisubcapitalización vigentes en Francia, Holanda y Alemania, si bien el primer elemento no descansa en los mismos parámetros, pero sí lo hace el segundo que es el verdaderamente relevante.

La norma antisubcapitalización del artículo 20 del TRIS responde a otra filosofía, aun cuando también se inscribe en el contexto de las operaciones vinculadas. Su efectividad es muy baja y, además, no se aplica en relación con las entidades constituidas en algún Estado miembro de la Unión Europea.

Un nutrido conjunto de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central ²⁵ nos informa de que la Administración tributaria ha considerado fraudulentas operaciones financieras consistentes, básicamente, en la adquisición de carteras de valores internas a otra entidad del grupo mediante la emisión de pasivos financieros.

El supuesto de hecho de las operaciones aludidas permite inferir otros supuestos de hecho igualmente perjudiciales para la correcta tributación de los beneficios. No es preciso insistir en ellos pues basta con cambiar la cartera de valores interna por cualquier otro activo, señaladamente una cartera de valores externa con derecho a exención de dividendos y plusvalías, mediando una emisión de pasivos financieros que deje subcapitalizada a la empresa adquirente por relación al grupo de empresas al que pertenece. Tal vez estos supuestos también quepan bajo el ámbito de aplicación de las normas antiabuso de carácter general, o tal vez no.

²⁵ Resoluciones, entre otras, de 25/06/09, 8/10/09, 16/06/10 y 14/07/10.

En cualquier caso lo cierto es que la doctrina española ²⁶ se ha venido pronunciando sistemáticamente por la necesidad de modificar la norma antisubcapitalización, que ese ha sido el camino seguido por los países de nuestro entorno en la última década ²⁷ y, en fin, el iluminado por la resolución del Ecofin, no se olvide, bajo presidencia española, tras del cual late la necesidad de armonizar una materia tan delicada como la relativa a las consecuencias fiscales de la estructura financiera de los grupos multinacionales con presencia europea ²⁸.

¿Resuelve la base imponible común consolidada europea la cuestión de la subcapitalización? Sí en el ámbito de las entidades comprendidas en el grupo europeo, pero no en el del grupo total en cuanto el mismo rebase el ámbito europeo, y de aquí que en el texto propuesto se contemple una norma antisubcapitalización.

Lo curioso es que esta norma antisubcapitalización no sigue los criterios de la resolución del Ecofin de junio de 2010 pues pivota sobre la fiscalidad reducida de la entidad preceptora de los intereses ²⁹.

Todo lo anterior sugiere que las circunstancias para inscribir en la agenda de la autoridad fiscal ³⁰ la modificación del artículo 20 del TRIS están maduras, y que también lo está la línea a seguir, esto es, la constituida por la integración armónica de los tres indicadores de subcapitalización recogidos en la resolución del Ecofin de junio de 2010.

²⁶ PALAO TABOADA, C.: «La subcapitalización» (capítulo 22 de la obra colectiva *Fiscalidad Internacional* dirigida por Fernando SERRANO ANTÓN. CARBAJO VASCO, D.: «Un apunte sobre la incidencia de la nueva edición de la guía de precios de transferencia en el tratamiento de las operaciones vinculadas en España». *Crónica Tributaria* 9/2010. CALDERÓN CARREIRO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «La regulación española de la subcapitalización» (capítulo 11 de la obra colectiva *Fiscalidad de las operaciones vinculadas*, dirigida por Néstor CARMONA FERNÁNDEZ). CENCERRADO MILLÁN, E.: «La subcapitalización» (capítulo 16 de la obra colectiva *Fiscalidad de los precios de transferencia*, dirigida por CORDÓN EZQUERRO, T). CORDÓN EZQUERRO, T. y GUTIÉRREZ LOUSA, M.: «Las cláusulas antielusión en el Impuesto sobre Sociedades. La subcapitalización» (capítulo IV.6 de la obra colectiva *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, dirigida por COLLADO YURRITA, M.A. FALCÓN Y TELLA, R.: *Quincena Fiscal*, diciembre 2009. MARÍN BENÍTEZ, G.: «Deber de contribuir, principio de legalidad y planificación fiscal. A propósito de la doctrina del TEAC sobre adquisiciones intra-grupo apalancadas», RCyT. CEF, núm. 327, junio 2010.

²⁷ Francia, Alemania, Holanda e Italia, entre otros, así lo han hecho. Fuente. European Tax Handbook.

²⁸ STORK, A.: *The Financing of Multinational Companies and Taxes: An Overview of the Issues and Suggestions for Solutions and Improvements*.

²⁹ Artículo 81. Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades.

³⁰ BACHRACH, P. y BARATZ, M.S.: «Decisions and Nondecisions: An Analytical Framework». *American Political Science Review*.

PRINCIPALES MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN 2010 POR LAS LEYES ESTATALES Y AUTONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y EN EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

*Inspector de Hacienda del Estado.
Dirección General de Tributos. Comunidad Autónoma de Aragón*

Extracto:

COMO en años anteriores se analizan en el artículo las principales novedades introducidas por normas estatales y autonómicas en impuestos cedidos (singularmente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

Palabras clave: novedades para 2011, ITP y AJD e ISD.

MAIN CHANGES IN 2010 FOR STATE AND REGIONAL LAWS IN THE INHERITANCE AND GIFT TAX AND TRANSFER TAX AND STAMP DUTY

FRANCISCO DE ASÍS POZUELO ANTONI

*Inspector de Hacienda del Estado.
Dirección General de Tributos. Comunidad Autónoma de Aragón*

Abstract:

As in previous years, this paper analyses the main novelties that have been made in the Central Government Central Taxes (specially the inheritance and gift Tax and the transfer and stamp Tax) with the changes introduced by different central acts and the autonomous regions.

Keywords: new developments for 2011, Transfer Tax and Stamp Duty and Inheritance and Gift Tax.

Sumario

Introducción.

- I. 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.
- II. Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011.
- III. Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono.
- IV. Normativa autonómica.
 1. Andalucía. Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.
 2. Aragón. Ley 12/2010, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.
 3. Asturias. Ley 13/2010, de 28 de diciembre, del Principado de Asturias, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011.
 4. Canarias. Ley 11/2010, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2011 y Ley 1/2011, de 21 de enero, de la Comunidad Autónoma de Canarias, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.
 5. Cantabria. Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero.
 6. Castilla-La Mancha. Ley 16/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2011 y Ley 18/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 7. Castilla y León. Ley 19/2010, de 22 de diciembre, de Medidas Financieras y de Creación del Ente Público Agencia de Innovación y financiación empresarial de Castilla y León.
 8. Cataluña. Ley 24/2010, de 22 de julio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de aprobación de la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 19/2010, de 7 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Decreto-Ley 3/2010, de 29 de mayo, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia fiscal para la reducción del déficit público.

9. Extremadura. Ley 18/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2011 y Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura.
10. Galicia. Ley 8/2010, de 29 de octubre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas tributarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para la reactivación del mercado de viviendas, su rehabilitación y financiación, y otras medidas tributarias y Ley 15/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas fiscales y administrativas.
11. La Rioja. Ley 10/2010, de 16 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de La Rioja, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2011.
12. Islas Baleares. Ley 6/2010, de 17 de junio, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, por la que se adoptan medidas urgentes para la reducción del déficit público.
13. Madrid. Ley 5/2010, de 12 de julio, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales para el Fomento de la Actividad Económica. Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales, Administrativas y Racionalización del Sector Público. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de la Comunidad de Madrid, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.
14. Región de Murcia. Ley 2/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, por la que se adapta la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas. Ley 3/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de modificación de la regulación de algunos de los tributos propios de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Ley 4/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2011.
15. Valencia. Ley 16/2010, de 27 de diciembre, de la Comunitat Valenciana, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat.

INTRODUCCIÓN

Las modificaciones relativas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) han sido pocas, tanto en el ámbito estatal como en el autonómico, durante 2010. Lo que ocurre es que su insignificancia numérica no puede esconder su indudable trascendencia práctica. Así por ejemplo, en el ITP y AJD, el Estado, dejando al margen la tarifa de los títulos nobiliarios, solo ha implementado una medida, pero esa medida ha supuesto la práctica desaparición del concepto operaciones societarias que queda únicamente para las reducciones de capital y la disolución de entidades.

Por otro lado, y como no podía ser de otra manera, la mayor parte de las medidas responden a la situación económica que se está atravesando. La consecuencia es una mayoría de normas con trascendencia recaudatoria sobre las de carácter puramente técnico.

En el ámbito autonómico se da la habitual e inevitable dispersión, pero también la frecuente línea de actuaciones coincidentes. En ese denominador común puede ubicarse el que, además, o en lugar de la ley de «acompañamiento», ha habido normas a mitad de año (leyes ordinarias o decretos-leyes) para hacer frente a la situación de déficit público y de crisis económica. La mayor parte de esas normas «anticipadas» han consistido en un reforzamiento de los ingresos públicos mediante el incremento de los tipos impositivos en distintas figuras tributarias. Se ha legislado por ejemplo en impuestos cedidos poco normados autonómicamente, como el impuesto especial sobre medios de transporte o el de venta minorista de determinados hidrocarburos.

Por su importancia práctica, y a pesar de estar extramuros de este trabajo, debe resaltarse el que se han ido creando nuevas figuras en la imposición propia (han sido varias las comunidades autónomas que han decidido gravar el uso de bolsas de plástico), se ha incrementado en otras la tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (aumento que se une al también efectuado por el Estado respecto de su tramo) y que, a la espera de cómo se configure definitivamente la tributación del juego *on-line*, ha habido comunidades autónomas que ya han ido implantando medidas tributarias relacionadas con tal circunstancia o con la evidente situación de crisis del sector, que une la general a una particular.

Desde una perspectiva formal y de un tono absolutamente menor, 2010 ha sido un año en el que, sin llegar al hito que supuso la Ley 4/2008, se han alumbrado situaciones o «figuras» desconocidas en nuestro ordenamiento. Así, si en 2008 se incorporó la modalidad de impuesto «suprimido»,

ahora aparece el de «exento parcial definitivo». Aquella la inauguró el Impuesto sobre el Patrimonio, cuya ley reguladora sigue vigente, pero con una bonificación del 100 por 100 y una autocalificación de impuesto suprimido que no impide una eventual reactivación de la figura por el rápido expediente de eliminar la bonificación.

Ahora es el gravamen de operaciones societarias el que rompe moldes porque, sin declarar explícitamente su supresión, del juego combinado de la exención que recoge el Real Decreto-Ley 13/2010 y de las previsiones de la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, resulta que ni hay gravamen ahora ni puede haberlo, como luego se argumenta, en el futuro.

También se verá que el modo de promulgarse las normas en diciembre pasado pueden servir a los estudiosos de la Teoría General del Derecho para ejemplificar sus lecciones sobre las fuentes formales, en un sentido difícil de definir, con lo acaecido entre el 3 de diciembre y fin de año.

I. 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

La exposición de motivos de esta norma liga la medida de ITP y AJD que ahora se comentará con las introducidas en el Impuesto sobre Sociedades relativas a la libertad de amortización, al régimen de empresas de reducida dimensión y a las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

Establecido ese vínculo, justifica la exoneración del gravamen por la modalidad de operaciones societarias de todas las dirigidas a la creación, capitalización y mantenimiento de las empresas en la actual coyuntura económica y en que es conveniente suprimir los obstáculos que dificulten el logro de superiores fines macroeconómicos.

El primer comentario ha de ser sobre la fuente normativa empleada, su relación con la coetánea ley de presupuestos, y el modo de producción y entrada en vigor de ambas. En el mes de diciembre de 2010 se dio la situación, ciertamente peculiar pero no restringida a esta medida sino concurrente también en otras relativas al Impuesto sobre Sociedades, de aprobarse una norma (en el decreto-ley) que mejoraba (en términos de beneficio fiscal) a la que se estaba debatiendo en Cortes Generales en la tramitación de la citada ley de presupuestos.

La ley de presupuestos incorporaba, y así formalmente se aprobó en su disposición adicional séptima, determinados incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el ITP y AJD. A diferencia de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 13/2010, el beneficio se extendía solo a los años 2011 y 2012, se limitaba exclusivamente a los aumentos de capital social y se restringía a las entidades que cumplieran con los requisitos establecidos para la aplicación del régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión.

Que se llegara a aprobar en esta norma posterior un beneficio más restrictivo que el establecido 20 días antes no era deliberado. De hecho, el grupo socialista presentó una enmienda para que la ley de presupuestos recogiera finalmente lo mismo que incluía el decreto-ley. Sin embargo, el juego de las mayorías parlamentarias en el Senado impidió su aprobación.

Se estaba entonces ante una primera norma de beneficio fiscal más amplio (establecía la práctica eliminación del gravamen), aprobada y con entrada en vigor el 3 de diciembre (la del real decreto-ley). Luego se publicó una disposición de igual rango normativo (la aprobada como Ley 39/2010) que establecía un beneficio fiscal más restrictivo sobre la misma materia. En previsión de las dudas o efectos no deseados que esta situación pudiera suponer (y el más evidente sería poder interpretar que desde el 3 de diciembre hasta el fin de mes había un beneficio superior al que se fijaba para 2011 y 2012), la disposición derogatoria única.2 del Real Decreto-Ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico derogó lo dispuesto en la disposición transitoria séptima de la Ley 39/2010.

La peculiaridad que predicábamos antes sobre esta situación reside fundamentalmente en que, siendo dos normas publicadas con una diferencia medible en horas, se deroga una ley ordinaria (en concreto la disp. trans. séptima de la Ley 39/2010), que todavía no había entrado en vigor, empleando un real decreto-ley (el 14/2010). Aunque tampoco es menos singular el que habiendo madurado durante la tramitación de la ley de presupuestos un beneficio fiscal limitado a la ampliación de capital de las empresas de reducida dimensión en 2011 y 2012, se considere el 3 de diciembre de extraordinaria y urgente necesidad ampliarlo (pasando de limitado en el tiempo a permanente e irreversible).

En cualquier caso, el resultado final es la vigencia de la norma anterior en el tiempo (el RDL 13/2010).

El texto del beneficio es el siguiente: «Artículo 3. *Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.*

Se modifica el artículo 45.I B).11 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que queda redactado de la siguiente forma:

"11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea".»

Varias observaciones pueden hacerse sobre la medida:

a) El beneficio se arbitra como exención.

A diferencia de lo que se hizo, por ejemplo, con las operaciones de reestructuración (que se declararon no sujetas por la Ley 4/2008), el beneficio empleado en esta ocasión es el de la exención.

En todos los impuestos, y aunque solo fuera por pura corrección técnica, la distinción entre no sujeción y exención debe ser tenida en cuenta. Pero en el ITP y AJD, formado por tres conceptos incompatibles entre sí, la diferenciación es un punto más relevante. Los efectos de uno u otro beneficio se materializan en que la no sujeción a operaciones societarias abre la posibilidad de gravamen por los conceptos de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) o actos jurídicos documentados (AJD), mientras que la exención supone un reconocimiento de la sujeción a un determinado concepto y, por tanto, su imposible gravamen por otro distinto.

Los ejemplos de este matiz están bien cercanos. Cuando la citada Ley 4/2008 declaró la no sujeción de las operaciones de reestructuración, fue necesario completar el beneficio, porque se quería eliminar cualquier gravamen, con la exención en los otros dos conceptos del impuesto. Sin embargo, ahora, con la exención de estas operaciones no es necesaria ninguna mención complementaria en TPO o AJD porque lo sujeto y exento a operaciones societarias (la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital o el traslado a España) no puede gravarse por ninguno de los otros dos conceptos.

Otra consecuencia de que se instrumente el beneficio como exención se puede apreciar si se relaciona con el artículo 61 del RITP regulador de la disolución de comunidades de bienes. El apartado 1 del precepto sujeta la disolución de este tipo de entes en aquellos casos en que las comunidades hubieran sido gravadas en su constitución. En concreto, la norma tiene el siguiente tenor: «1. La disolución de comunidades que resulten gravadas en su constitución se considerará a los efectos del impuesto como disolución de sociedades, girándose la liquidación por el importe de los bienes, derechos o porciones adjudicadas a cada comunero».

Habiéndose declarado la exención de la constitución de las comunidades de bienes hay que plantearse si, a pesar de ello, puede entenderse «que resultan gravadas en su constitución». Porque de ser así, su disolución tributaría pero, en caso contrario, no habría imposición.

Entendemos, en primer lugar, que la precisión que se analiza («que resulten gravadas en su constitución») aparenta ser un recurso lingüístico para referirse, sin resultar repetitivo, a las comunidades de bienes que resultan concernidas por el impuesto. Que no son todas, sino, entre las constituidas por actos *inter vivos*, solo las que realicen actividades empresariales.

En la misma línea, pero con mayor carga, puede alegarse que el gravamen al que se refiere el artículo 61 es equivalente a la sujeción. Esto es, habiendo sujeción, hay gravamen. Esta apreciación resulta además coherente con interpretar así también la expresión cuando se trata de dilucidar la incompatibilidad entre conceptos impositivos del ITP y AJD.

b) Hechos imponibles no sujetos y exentos en operaciones societarias.

La exención que aprueba esta norma se extiende a la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Dado que en este concepto impositivo concurren varios hechos impositivos, y que algunos están exentos y otros no sujetos, se recoge en el siguiente cuadro un resumen de la situación resultante:

Supuestos de no sujeción y de exención en operaciones societarias (desde 3-12-10)

Operación	Tributación en operaciones societarias	TPO / AJD
– Las operaciones de reestructuración (fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el art. 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el art. 94 del TRIS)	Operaciones no sujetas (Ley 4/2008)	Exentas en ambas modalidades.
– «Los traslados de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro».	No sujeta (Ley 4/2008)	Exentas en ambas modalidades.
– Otros traslados	Exentos (DL 13/2010)	No sujetos
– «La modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio del objeto social, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad».	No sujeta. En la práctica ya se consideraban así.	Exentas en ambas modalidades. El cambio realmente es en el caso de prórroga de sociedad (tributaban en AJD ex art. 75.3), el resto no tributaba.
– «La ampliación de capital que se realice con cargo a la reserva constituida exclusivamente por prima de emisión de acciones.»	No sujeción	Tributa en AJD. SSTs 18-11-2002 y 17-12-2009 dicen que no.
– Otras ampliaciones	Exentas	No sujetas
Aportaciones socios	Exentas	No sujetas
Constitución sociedades	Exentas	No sujetas
Las entidades cuyo domicilio social y sede de dirección efectiva se encuentren en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España	No sujetas cuando realicen, a través de sucursales EP operaciones de su tráfico en territorio español.	Exenta en ambas modalidades.

c) Alcance objetivo del nuevo beneficio.

En una delimitación negativa, y contando también con los supuestos de no sujeción establecidos con anterioridad a diciembre de 2010, los supuestos efectivamente gravados por este concepto son la disminución de capital y la disolución de sociedades. Estas dos operaciones, que tienen en común no gravar a la entidad sino a los socios, son las únicas que podrían considerarse ajenas al concepto de aportación que la Unión Europea se esfuerza en proteger. Por tanto, su exclusión del beneficio debe entenderse desde esta perspectiva.

Dada su perfecta tipificación mercantil (al menos en el ámbito de las sociedades de capital) el alcance de la exención sobre los supuestos de constitución y ampliación de capital no plantea especiales dudas.

El beneficio que se proyecta sobre las aportaciones de los socios tampoco debería plantearlas porque la exención coincide con el hecho imponible que desde la Ley 4/2008 sujeta las mismas en el artículo 19.2 del Texto Refundido. No obstante, conviene recordar que a finales de 2008 este hecho imponible se amplió porque la redacción anterior (introducida por la Ley 29/1991) gravaba exclusivamente las aportaciones de los socios para reponer pérdidas sociales. Esta ampliación tuvo cierta importancia porque incluía en el gravamen operaciones especialmente destacables en estos dos últimos años: las aportaciones que contablemente se recogieran en la cuenta 118 («aportaciones de socios o propietarios») y las aportaciones que pudieran resultar de los ajustes secundarios por operaciones vinculadas. Destacables las primeras por su singularidad contable y por su previsible frecuencia en unos momentos presididos por el necesario fortalecimiento de la financiación de las empresas. Y destacables las segundas por el impacto que el régimen de las operaciones vinculadas puede suponer sobre los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, hay que precisar que el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad se declara exento solo cuando ni una ni otra estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea porque, si lo estuviesen, el beneficio es el de la no sujeción.

d) Alcance subjetivo.

El artículo 55 del reglamento equipara determinadas entidades a sociedades a efectos del impuesto. Evidentemente, todas estas entidades tendrán los mismos beneficios que se establecen para las «sociedades». Estas entidades son personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos, contratos de cuentas en participación, copropiedad de buques, comunidades de bienes, constituidas por actos *inter vivos*, que realice actividades empresariales, y la misma comunidad constituida u originada por actos *mortis causa*, cuando continúe en régimen de indivisión la explotación del negocio del causante por un plazo superior a tres años.

e) Alcance temporal.

La norma, a diferencia de la proyectada en la Ley 39/2010, no tiene ninguna limitación temporal y se configura el beneficio sin plazo máximo de vigencia. Como ese es el efecto normal de cualquier ley, poca precisión adicional puede hacerse.

Lo que sí es más importante desde esta perspectiva es el efecto limitativo que tiene el hecho de haber exonerado de gravamen a estas operaciones. O dicho de otro modo, la irreversibilidad de la medida como consecuencia de lo dispuesto en la Directiva 2008/7/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

La directiva (fruto de la refundición de la 69/335/CEE y algunas modificaciones posteriores) proclama los desfavorables efectos económicos del impuesto sobre las aportaciones para la agrupa-

ción y el desarrollo de las empresas y que la mejor solución para alcanzar estos objetivos consistiría en suprimir el impuesto sobre las aportaciones.

Sin embargo, y para evitar mermas recaudatorias indeseables, dejaba a los Estados miembros la posibilidad de continuar sometiendo al impuesto sobre las aportaciones todas o parte de las operaciones consideradas, entendiéndose que el tipo impositivo aplicado debía ser único en el interior de un mismo Estado miembro. Esa fue la opción española y en ese punto se estaba en el inicio de diciembre de 2010.

Pero la directiva también preveía que, una vez que un Estado miembro haya optado por eximir del impuesto sobre las aportaciones la totalidad o parte de las operaciones, no puede volver a imponer dicho gravamen. Por lo tanto, habiendo dado el paso de la exención con el real decreto-ley, parece que queda imposibilitado el Estado español para restablecer esa tributación.

f) Otros efectos.

El que la ampliación de capital esté exenta en el ITP y AJD puede tener como efecto indirecto el reforzar la posición del Reino de España en el expediente de infracción iniciado por la Comisión Europea, mediante carta de emplazamiento, de fecha 19 de marzo de 2009, por la infracción número 2008/4760 relativa al artículo 108 de la Ley de mercado de valores.

El fundamento del expediente es la duda de si en el caso de una aportación de capital a una empresa cuyo activo inmobiliario situado en España represente más del 50 por 100 de su activo total (o cuyo activo incluya valores en otra entidad cuyo activo, a su vez, esté constituido al menos en un 50% por inmuebles radicados en España) y en la que el adquirente, como resultado de dicha aportación, obtiene una posición tal que le permite ejercer el control sobre esa entidad o, una vez obtenido dicho control, aumenta su participación en ella, además del impuesto sobre las aportaciones de capital (1%) abonado por la empresa, el comprador tendrá que pagar el ITP (cuyos tipos van del 6 al 7%).

Las adquisiciones en el mercado primario de valores tienen a estos efectos algunas particularidades:

- Se grava la adquisición de valores que, en puridad, no es hecho imponible ni del IVA ni del ITP y AJD. Por eso no estamos ante una excepción a la exención que recoge el artículo 108.1, sino ante la configuración de un hecho imponible específico.
- Lo que se grava no es ni la adquisición de derechos de suscripción ni la ampliación de capital resultante.

Las razones que pueden, y suelen, esgrimirse sobre esta cuestión son diversas: que la legislación española podría no ser conforme al artículo 5 de la Directiva 2008/7/CE y podría también obstaculizar la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales consagradas en los artículos 43 y 56 del Tratado CE y los correspondientes artículos del Acuerdo del EEE, ya que este trato fiscal podría disuadir a las empresas de establecerse en España mediante la inversión en una empresa ya existente cuando se den los requisitos del artículo 108.

Además, y es central en este expediente, se alega doble imposición. Nuestra opinión es que esta no se daba en la operación de una aportación de capital a una entidad tenedora de inmuebles que permita ejercer o aumentar el control sobre esa entidad. La entidad que amplía capital pagaba el 1 por 100 sobre el importe nominal de la ampliación y el adquirente de las acciones tributaría al 6 o 7 por 100 (según en qué comunidad autónoma se considere el hecho imponible) sobre la parte proporcional del valor real actual de los inmuebles de la sociedad sitos en España correspondiente al porcentaje del capital social que tiene dicho adquirente. Es decir, que ni había identidad de hecho imponible ni de sujeto pasivo ni de base imponible.

Pero en el nuevo marco normativo, estando exenta la ampliación de capital, la posibilidad de apreciar un doble gravamen «efectivo» (entendiendo la doble imposición como dos pagos impositivos) queda todavía más diluido. Razonar en este punto que la ampliación de capital sigue estando gravada (por sujeta, aunque exenta) parece improcedente. Una cosa es el uso que en ese sentido hemos hecho antes, a efectos de incompatibilidad entre conceptos impositivos o para delimitar la sujeción sin exención de la disolución de comunidades, y otra entender que una operación exenta pueda calificarse como gravada a efectos de la doble imposición. Entre otras razones porque, precisamente, la exención es uno de los remedios de la doble imposición.

II. LEY 39/2010, DE 22 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2011

En el ITP y AJD se procede a actualizar la escala que grava la transmisión y rehabilitación de Grandezas y Títulos Nobiliarios al 1 por 100.

La ley de presupuestos incorporaba, y así formalmente se aprobó en su disposición adicional séptima, determinados incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión en el ITP y AJD. En concreto, se establecía que: «Durante los años 2011 y 2012, se exoneran de la modalidad de operaciones societarias los aumentos de capital social de todas las entidades que cumplan con los requisitos establecidos para la aplicación del régimen de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, regulado en el Capítulo XII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

Sin embargo, como ya se ha dicho, con efectos desde el 1 de enero de 2011, el Real Decreto-Ley 14/2010 derogó esta disposición adicional séptima quedando en vigor lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 13/2010.

III. LEY 40/2010, DE 29 DE DICIEMBRE, DE ALMACENAMIENTO GEOLÓGICO DE DIÓXIDO DE CARBONO

El artículo 48.2 de la Ley 22/2009 reguladora del sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, estableció que las comunida-

des autónomas pueden regular los aspectos de gestión y liquidación del ISD. No obstante, el Estado retiene la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes comunidades autónomas, implantando este conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

Pues bien, la disposición final séptima de esta ley modifica el apartado 4 del artículo 34 de la Ley del ISD para incorporar a las Comunidades Autónomas de Asturias y Baleares en el listado de las que tienen el sistema de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio. Las que lo tienen para 2011 son las siguientes:

- Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Comunidad Autónoma de Aragón.
- Comunidad Autónoma del Principado de Asturias.
- Comunidad Autónoma de las Illes Balears.
- Comunidad Autónoma de Canarias.
- Comunidad Autónoma de Castilla y León.
- Comunidad Autónoma de Cataluña.
- Comunidad Autónoma de Galicia.
- Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

IV. NORMATIVA AUTONÓMICA

1. Andalucía. Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad

Desde una perspectiva formal, hay que señalar que la Ley 11/2010 fundamentalmente lo que hace es modificar determinados preceptos del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (DLeg. 1/2009, de 1 de septiembre) y retomar en alguna de esas modificaciones la redacción que dio a esos preceptos mediante el Decreto-Ley 4/2010. Desde la perspectiva sustantiva, la ley enmarca sus medidas, en general de incremento de la carga tributaria, en la idea de reducción del déficit.

Con esa orientación hay que entender entonces que en el IRPF se creen tres nuevos tramos en la tarifa autonómica para bases superiores a los 80.000 euros o que se maneje esa misma cifra (100.000 en declaración conjunta) para limitar algunas deducciones.

Se crean además impuestos propios como el de depósitos de clientes en las entidades de crédito en Andalucía o de corte medioambiental (sobre las bolsas de plástico de un solo uso o sobre depósito de residuos radiactivos). Las modificaciones en los impuestos cedidos (incluyen también la regulación del tramo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) van, como ahora se verá, en la misma línea.

1.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

- A) Se establece, para los contribuyentes de grupos III y IV, el requisito de patrimonio preexistente para la aplicación de la ya existente reducción autonómica (de importe variable) a favor de personas con discapacidad cuya base imponible no supere los 250.000 euros. En concreto, se debe cumplir, además de la consideración legal de discapacidad y no superar una base imponible de 250.000 euros, que su patrimonio preexistente sea inferior a 402.678,11 euros (primer tramo de la escala del art. 22 de la ley del impuesto).
- B) En la reducción propia del 99 por 100 por la donación de dinero a descendientes menores de 35 años (o con discapacidad) para la adquisición de vivienda habitual, se añade, a la exigencia de que el patrimonio preexistente del donatario esté comprendido en el primer tramo de la escala establecida por el artículo 22, el que sea la primera vivienda habitual.

1.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

- A) Se eliminan los tipos reducidos en transmisiones de viviendas protegidas que existían tanto en TPO como en AJD, quedando en vigor unos tipos del 3,5 por 100 y 0,3 por 100 respectivamente cuando se trate de la vivienda habitual del adquirente menor de 35 años (o discapacitado) y siempre que el valor real no supere los 130.000 euros.
- B) Mediante el Decreto-Ley 4/2010 se introdujo en el texto refundido un artículo 42 bis, que ahora se vuelve a reconocer, relativo a una dispensa formal a favor de las escrituras de cancelación hipotecaria.

Ese artículo señala que «A los efectos de lo dispuesto en los artículos 51 y 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no será obligatoria la presentación por parte de los sujetos pasivos ante la Agencia Tributaria de Andalucía de las escrituras públicas que formalicen, exclusivamente, la cancelación de hipotecas sobre bienes inmuebles, cuando tal cancelación obedezca al pago de la obligación garantizada y resulten exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con lo previsto el artículo 45.1 B).18 de la citada ley, entendiéndose cumplido lo previsto en el citado artículo 51.1 mediante su presentación ante el Registro de la Propiedad.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de los deberes notariales de remisión de información relativa a tales escrituras, conforme al artículo 52 del mismo texto legal».

La normativa general del impuesto (arts. 51 a 55 del TRITP) recoge un sistema de obligaciones formales basado fundamentalmente en la presentación de los documentos en las oficinas tributarias. Por lo que ahora interesa, el artículo 54 exige, para que un acto sujeto y exento al impuesto surta efectos en una oficina o registro público, que conste declarada la exención por la Administración Tributaria o que, al menos, se haya presentado el documento ante esta.

Lo que hace la normativa andaluza es, en el caso de la cancelación de hipotecas sobre bienes inmuebles (operación sujeta y exenta), eximir de esa presentación, equiparando la hecha ante el Registro de la Propiedad (hay que entender en su condición de tal y no como oficina liquidadora) a la exigida por el artículo 51.1 y 54 del TRITP. Con ello se reducen las cargas formales al contribuyente sin merma significativa de la información que la Administración mantiene sobre estas operaciones.

Queda en esta construcción un margen de interpretación sobre si la presentación ha dejado de ser obligatoria en cualquier caso (como parece apuntar el primer inciso: «no será obligatoria la presentación...») o si simplemente ha dejado de ser obligatorio presentarla ante la Agencia andaluza (idea que se apoyaría en que la presentación ante el registro se equipara a la hecha ante un órgano tributario).

De ser buena la segunda interpretación, ceñida a la literalidad de la norma, lo que esta hace es dar la opción de sustituir la presentación ante la Agencia andaluza por la presentación ante el Registro. Y de ser así, no debería confundirse la voluntaria presentación ante el Registro (a los pertinentes efectos civiles) con la obligatoria presentación o ante la Agencia o ante el Registro correspondiente.

2. Aragón. Ley 12/2010, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón

2.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Conforme a lo establecido por leyes de años anteriores, el porcentaje de reducción aplicable desde 1 de enero de 2011 en los beneficios por adquisición ínter vivos o mortis causa de negocios empresariales o participaciones, así como la adquisición mortis causa de la vivienda habitual del fallecido, es del 99 por 100.

Por su parte, la Ley 12/2010 contiene las siguientes medidas:

- A) Elevación del límite de reducción por adquisición de vivienda habitual. Se «redondea» el límite estatal en la reducción por vivienda habitual hasta dejarlo en 125.000 euros.
- B) Requisitos «formales» para la aplicación de la reducción del 100 por 100 en el concepto de donaciones.

Con efectos desde 1 de enero de 2009 se estableció en Aragón una reducción para las donaciones entre parientes más cercanos con un límite de 300.000 euros. Entre otros requisitos se estableció que debía constar la donación en escritura pública.

Para 2010 se estableció que no es necesario tal tipo de formalización en dos supuestos:

- Cuando la donación se efectúe como consecuencia de un proceso de separación o divorcio, siempre que conste en el convenio regulador aprobado judicialmente. La excepción parece lógica porque, existiendo aprobación judicial, la fehaciencia de la donación no requiere de escritura pública para el adecuado control tributario.
- En los contratos de seguros sobre la vida, en los que el titular efectúa aportaciones a favor del cónyuge o de los hijos, será suficiente la presentación de la póliza o documento contractual de cobertura del riesgo. Aquí a lo que se da credibilidad es a un documento privado que las partes intervinientes, normalmente entidad financiera y clientes, firman en el momento de contratar el producto. Debe destacarse que, a pesar de tratarse de «seguros sobre la vida», el concepto impositivo concernido en el impuesto es el de donaciones. Existe adquisición lucrativa *inter vivos* en estos casos porque una persona (en el esquema habitual, el padre o la madre) efectúa unos pagos a la entidad bancaria para que esta entregue un capital al hijo cuando se produzca una determinada contingencia. El devengo se produce no en el momento de las aportaciones sino en el rescate de las mismas.

Para 2011 la modificación consiste en precisar que: «La donación deberá formalizarse en escritura pública, debiendo presentarse, dentro del plazo para el pago del impuesto en periodo voluntario, copia simple de la misma junto a la correspondiente autoliquidación, en la que se aplique el citado beneficio. Por tanto, si vencido el plazo de presentación de la autoliquidación, esta no se presentó o se presentó sin aplicar el beneficio, no cabría ni la opción de presentar una extemporánea ni pedir la rectificación de la presentada para añadir la reducción no liquidada.

2.2. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

- A) Se crea una bonificación de la cuota tributaria del 100 por 100 en los arrendamientos de determinadas fincas rústicas que no superen un canon de 9.000 euros. Este beneficio se completa con la liberación de la obligación de presentación de autoliquidación. Se trata con ello de extender al arrendamiento de fincas rústicas el régimen que ya existía para el arrendamiento de fincas urbanas destinadas a vivienda.
- B) Se equiparan préstamos y créditos hipotecarios a los efectos de la bonificación del 100 por 100.

Las primeras copias de escrituras que documentan determinadas operaciones recogidas en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios tienen reconocidos en esa norma el beneficio de la exención.

Ya para 2009 en Aragón se amplió el privilegio –aunque en forma de bonificación del 100%– a la modificación de determinadas condiciones financieras recogidas en esa ley pero no amparadas por la exención.

En 2010 se extendió la normativa autonómica sobre los préstamos a los créditos hipotecarios. Debe repararse en que lo que se «trasladó» a los créditos hipotecarios es exclusivamente la bonificación autonómica ya existente para los préstamos, pero no la exención reconocida por la legislación general en determinados casos.

En este estado normativo había créditos no exentos (porque tal figura bancaria no goza de la exención en la interpretación de la DGT) a los que no alcanzaba la bonificación. Esto es lo que se soluciona para 2011: se bonifican los créditos en aquellos casos en que un préstamo está exento conforme a la normativa estatal.

Las posibles situaciones de operaciones de novación de préstamos o créditos hipotecarios en esta comunidad autónoma, referidas a su tributación en el ITP y AJD, son las siguientes:

Posible contenido	Régimen fiscal
La alteración del plazo	Sujeta y exenta Ley 2/1994 si se trata de un préstamo. Bonificada si se trata de un crédito.
Las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente	Sujeta y exenta Ley 2/1994 si se trata de un préstamo. Bonificada si se trata de un crédito.
El método o sistema de amortización y cualesquiera otras condiciones financieras del préstamo	Bonificada al 100% en Aragón (préstamos o créditos hipotecarios sobre inmuebles radicados en tal comunidad autónoma).

- C) Se crea una bonificación de la cuota tributaria del 50 por 100 en operaciones de préstamo a microempresas.

El beneficio afecta al concepto de AJD porque se proyecta no sobre la operación de préstamo (de suyo ya exenta en cuanto tal negocio jurídico en TPO) sino sobre las primeras copias de escrituras públicas que documenten contratos de préstamo. Por eso es necesario que el préstamo esté acompañado de una garantía (la hipotecaria) inscribible en algún Registro pues, sin tal negocio accesorio, el préstamo no estaría sujeta a AJD.

El contribuyente ha de ser «microempresa autónoma», según la definición dada por la «Recomendación de la Comisión de las Comunidades Europeas de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas».

Como su denominación indica, el contenido de la misma es una recomendación a los Estados miembros para que adopten la utilización de las clases de tamaño empresarial que se recogen en su anexo. Entre esas clases, la definición de microempresa se construye sobre un número de empleados menor de 10 personas (computables en los términos que explicita la propia recomendación) y sobre otro requisito adicional que se cumple, o bien con un volumen de negocios anual inferior a los 2 millones de euros, o bien con un balance general anual inferior también a esa cifra.

La condición de «autónoma» se delimita negativamente como la que no está asociada ni vinculada a otra empresa en los términos de la propia resolución.

Otros requisitos que deben cumplirse son los siguientes:

- a) La microempresa deberá tener la residencia fiscal en la Comunidad Autónoma de Aragón.
- b) Al menos el 50 por 100 del préstamo debe destinarse a la adquisición o construcción de elementos de inmovilizado material ubicados en la Comunidad Autónoma de Aragón afectos a una actividad económica. La puesta en funcionamiento de la inversión ha de producirse antes del transcurso de dos años desde la obtención del préstamo.
- c) El inmovilizado material deberá mantenerse durante el plazo mínimo de cinco años, excepto que su vida útil fuera inferior.
- d) Deberá constar en la escritura pública de formalización del préstamo el destino de los fondos obtenidos.

D) Obligación de información en determinadas operaciones societarias

De modo análogo a lo ya hecho por otras comunidades autónomas, en Aragón se ha regulado una deducción en cuota del IRPF para inversiones hechas en el Mercado Alternativo Bursátil. Lo que se regula en operaciones societarias es una obligación formal a cargo de las entidades que amplíen capital cuando alguno de sus socios pueda acogerse a la deducción del IRPF.

Aunque no dice nada la norma, debe entenderse que la exención de las ampliaciones de capital en el concepto de operaciones societarias incluida en el Real Decreto-Ley 13/2010 no invalida esta obligación y que, por tanto, debe considerarse subsistente.

2.3. Medidas procedimentales

A) Medidas relativas a los honorarios de los peritos en la tasación pericial contradictoria.

Fundamentalmente para evitar desviaciones indeseables entre el depósito exigido por el perito tercero y su facturación final, se establece que esta no puede ser superior a la provisión de fondos que se pudiera haber determinado como depósito. Además, la Administración tributaria podrá, mediante resolución motivada, desestimar la fijación de los honorarios por el perito tercero, cuando considere que los mismos resultan, desde criterios técnicos o financieros, abusivos o desproporcionados para el interés económico del contribuyente o para el interés público general.

B) Medidas relativas a las valoraciones inmobiliarias de otras comunidades autónomas.

En la comprobación de valor de bienes hereditarios puede suceder que se incluyan inmuebles no radicados en la comunidad autónoma competente para liquidar la herencia. En tales casos, es aquella donde esté radicado el bien la que debe proceder a su valoración. En aras de la celeridad, la norma aragonesa prevé expresamente que los valores comprobados por otra

comunidad autónoma puedan ser aplicados a los procedimientos de aplicación de los tributos cedidos gestionados por la Administración tributaria de la Comunidad Autónoma de Aragón. Cuando así suceda, se asume también la motivación de tal valor y la obligación de notificación al obligado tributario tanto del resultado de la valoración como su motivación.

3. Asturias. Ley 13/2010, de 28 de diciembre, del Principado de Asturias, de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2011

En el Principado ya hubo en julio una norma que introdujo importantes reformas en su sistema tributario. Fue la Ley 5/2010, de 9 de julio, del Principado de Asturias, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia tributaria para la reducción del déficit público. En ella se reguló la escala autonómica aplicable a la base liquidable general del IRPF creando dos tramos superiores para bases liquidables superiores a 90.000 euros (con un marginal del 24%) y a 175.000 con un tipo marginal del 25 por 100. También estableció una nueva tarifa en el ISD con doce tramos y, finalmente, estableció una tarifa para ITP y AJD con los siguientes tramos:

Base liquidable	Tipo aplicable
Entre 0 y 300.000 euros	8%
Entre 300.000,01 y 500.000 euros	9%
Más de 500.000 euros	10%

En la Ley 13/2010, además de actualizar las deducciones en el IRPF, se precisa el modo de aplicación de la tarifa anterior en TPO. Así, donde el cuadro anterior de la Ley 5/2010 decía «base liquidable», ahora se dice valor del bien o derecho. De este modo, y conforme a la nueva redacción de la norma, el tipo aplicable lo da el valor total del íntegro del bien o derecho. Una vez determinado el tipo procedente, se aplica sobre la base liquidable correspondiente a la transmisión, constitución o cesión gravada. La diferencia puede estribar (al margen de eventuales reducciones de la base imponible) en que la operación gravada no se realice sobre la totalidad del bien sino sobre una parte.

Es decir, que una transmisión del 10 por 100 de un bien valorado en 400.000 euros pagaría el 9 por 100 (porque el valor del bien está entre 300.000,01 y 500.000 euros) sobre 40.000 (base liquidable de la operación).

4. Canarias. Ley 11/2010, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2011 y Ley 1/2011, de 21 de enero, de la Comunidad Autónoma de Canarias, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias

Aunque la Ley 1/2011 tiene como objetivo preferente el crear un impuesto sobre las labores del tabaco, se incorporan algunas medidas tributarias sobre impuestos cedidos en sus disposiciones finales. En cuanto al impuesto propio que se crea baste decir que grava únicamente aquellas labores

de tabaco que se consumen en las islas y que se configura con una estructura monofásica con hechos imponible en fabricación e importación.

- A) Se fija en la Ley 11/2010, modificando el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, el tipo de gravamen por el concepto de TPO de la constitución de una opción de compra sobre bienes inmuebles, que se fija en el 1 por 100.

De no existir esta norma, las opciones de compra sobre bienes inmuebles tributarían al tipo del 6,5 por 100 por no existir regla especial para este hecho imponible y ser aplicable entonces, conforme al artículo 11 del Texto Refundido del Impuesto, el gravamen que corresponda según el bien transmitido: en Canarias el tipo por TPO si se trata de la transmisión de bienes inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, es con carácter general del 6,5 por 100.

Conviene recordar que la opción de compra se puede gravar por TPO o por AJD. En este segundo caso, para el que no hay regla autonómica especial, el tipo de gravamen aplicable es el general de los documentos notariales en Canarias del 0,75 por 100. La base imponible es el valor real y no la regla especial que para TPO contempla el artículo 14.2 del Texto Refundido del Impuesto.

- B) Supuestos de equiparación de préstamos y créditos hipotecarios. La disposición final tercera.Uno de la Ley 1/2011 extiende el tipo de gravamen reducido del 0,4 por 100 aplicable a los préstamos hipotecarios también a los créditos, siempre que, entre otros requisitos, conciernan a inmuebles que vayan a constituir la vivienda habitual.

En la modalidad gradual de AJD será de aplicación el tipo cero a las escrituras públicas de novación modificativa de créditos hipotecarios pactados de común acuerdo entre acreedor y deudor, siempre que el acreedor sea una de las entidades a que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios, y la modificación se refiera a las condiciones del tipo de interés inicialmente pactado o vigente, a la alteración del plazo, o a ambas. Se aplica entonces un tipo cero a los créditos hipotecarios en los casos en que el préstamo hipotecario estaría exento conforme a la citada Ley 2/1994.

Al hilo de esta equiparación, y de la que ya se ha comentado respecto a Aragón, conviene precisar que la DGT niega con sólidas bases que el régimen tributario de préstamos y créditos deba ser el mismo, fundamentalmente por la prohibición de la analogía y porque la equiparación que el artículo 15 del TRITP hace de préstamos personales y cuentas de crédito debe restringirse a los solos efectos de su liquidación, esto es, a efectos de considerar estas hecho imponible del impuesto por su asimilación a los préstamos. Pero, sentada así su sujeción, la liquidación de ambos negocios jurídicos pueden seguir reglas distintas según las diferencie o no el legislador.

No obstante ese criterio tributario, autónomo y fundado, hay que reconocer que el que la Dirección General de Registros y Notariado permita la subrogación y novación de créditos hipotecarios tras la Ley 41/2007, y que el Real Decreto 716/2009 lo confirme, contribuyen poco a la claridad en la aplicación de las normas.

- C) Se regulan unos supuestos de equiparación a cónyuges. Así, los miembros de las parejas de hecho tienen la asimilación a los cónyuges, con respecto al ISD, al ITP y AJD y a las deducciones autonómicas del IRPF, aunque no a la tributación conjunta respecto al tramo autonómico del IRPF.

5. Cantabria. Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero

La Ley 11/2010 crea en Cantabria el Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso como tributo de corte medioambiental. En los impuestos cedidos se ha legislado sobre los tributos del Juego, el Impuesto Especial sobre Medios de Transporte (regulando tipos de gravamen aplicables a los medios de transporte incluidos en los epígrafes del apartado 1 del art. 70 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales), sobre el IRPF (regulando determinadas deducciones en cuota y fijando la escala autonómica en ocho tramos), y, con menor trascendencia, sobre el ISD.

En este impuesto se sigue manteniendo el beneficio para contribuyentes de grupos I y II fijado por el artículo 10.dos de la Ley 6/2009, consistente en una bonificación autonómica del 99 por 100, 95 por 100 o 90 por 100 de la cuota tributaria en función de que la base imponible no supere los 175.000 euros, 250.000 euros y 325.000 euros, respectivamente.

Este beneficio central se acompañó de las siguientes bonificaciones:

- Bonificación autonómica del 99 por 100 por la donación de la primera vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario (realizada a descendientes y adoptados, y con el límite de 200.000 euros del valor real de la vivienda donada).
- Bonificación autonómica del 99 por 100 por la donación de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del donatario, realizada a favor del cónyuge o pareja de hecho.
- Bonificación autonómica del 99 por 100 de la cuota tributaria hasta los primeros 100.000 euros donados, en la donación de metálico realizada a descendientes, adoptados, cónyuges o pareja de hecho.

Pues bien, en las tres bonificaciones se introducen las siguientes precisiones:

- La Ley 6/2009 exigía que el donatario tuviera una renta familiar inferior a 4 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM) anual. Tal renta familiar se definía por la agregación de la diferencia entre base imponible general y el importe del mínimo personal y familiar más la base imponible del ahorro del IRPF. Lo que se detalla ahora es que tales datos hay que referirlos a la última declaración del IRPF de todos los componentes de la unidad familiar del donatario que haya debido presentarse a la fecha de realización de la donación.
- Se introduce el límite de que la bonificación se podrá aplicar por el mismo donatario en la donación de una única vivienda o terreno para construirla.

6. Castilla-La Mancha. Ley 16/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para el año 2011 y Ley 18/2010, de 29 de diciembre, por la que se aprueba la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En la ley de presupuestos se regulan los tipos de gravamen sobre el juego del bingo y el de casinos. En la Ley 18/2010 se introducen tres medidas relativas al IRPF:

- Se aprueba la escala autonómica en los mismos términos en que existía para 2010.
- Se habilita a la ley de presupuestos para modificar en el futuro tal escala.
- Se extiende a 2011 la deducción por inversión en vivienda habitual en el IRPF manteniendo los límites, requisitos y circunstancias vigentes a fecha de 1 de enero de 2010 según la ley general del impuesto (la Ley 35/2006).

7. Castilla y León. Ley 19/2010, de 22 de diciembre, de Medidas Financieras y de Creación del Ente Público Agencia de Innovación y financiación empresarial de Castilla y León

En esta norma se ha legislado sobre el IRPF y sobre tributos del juego. En el IRPF incrementa esta comunidad su elenco de deducciones que son, para 2011, las siguientes:

- Por familia numerosa.
- Por nacimiento o adopción de hijos.
- Por partos múltiples o adopciones simultáneas.
- Por gastos de adopción.
- Por cuidado de hijos menores.
- Por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar.
- Por paternidad.
- De los contribuyentes residentes en Castilla y León afectados por minusvalía.
- Para el fomento del autoempleo de las mujeres y los jóvenes.
- Por adquisición de vivienda por jóvenes en núcleos rurales.
- Por inversión en instalaciones medioambientales y de adaptación a discapacitados en vivienda habitual.
- Por alquiler de vivienda habitual.
- Por cantidades donadas o invertidas en la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León.
- Por cantidades donadas a fundaciones de Castilla y León.

En los tributos sobre el juego se ha procedido a una importante modificación de los parámetros principales de su imposición. De este modo, partiendo del esquema habitual en España de imposición sobre el bingo «tradicional» (20% sobre el valor facial de los cartones), se han modificado tanto la base imponible como el tipo impositivo:

- En el juego del bingo la base imponible será el importe del valor facial de los cartones adquiridos (o importe jugado en el bingo electrónico) descontada, en ambos casos, la cantidad destinada a premios.
- Se sigue manteniendo como tipo impositivo general del juego el 20 por 100, pero se fija en el 30 por 100 para el bingo electrónico y se establece una tarifa de tres tramos (del 50% al 55%) para cada adquisición de cartones, acumulando la suma de los valores faciales de los cartones adquiridos por cada sala desde el 1 de enero de cada año.

En la tasa fiscal sobre el juego que grava las máquinas tipos «B» y «C» se regula una baja temporal fiscal de las máquinas por periodos trimestrales, siempre que las empresas no reduzcan en 2011 la plantilla global de trabajadores respecto del año 2010. La ventaja que les supone es una deducción de 900 euros en la cuota tributaria de 2012 correspondiente a cada máquina que haya estado en situación de baja temporal fiscal en el ejercicio 2011.

8. Cataluña. Ley 24/2010, de 22 de julio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de aprobación de la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ley 19/2010, de 7 de junio, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Decreto-Ley 3/2010, de 29 de mayo, de la Comunidad Autónoma de Cataluña, de medidas urgentes de contención del gasto y en materia fiscal para la reducción del déficit público

En la Ley 24/2010, con el objetivo prioritario de reducir el déficit público, y en un artículo único, se establece la escala autonómica del IRPF para 2011.

La escala pasa de cuatro a seis tramos: los tres primeros no varían respecto del ejercicio 2010. El cuarto tramo mantiene el tipo impositivo pero abarca solamente hasta una base liquidable general de 120.000,20 euros.

El nuevo quinto tramo abarca la base liquidable general comprendida entre los 120.000,20 euros y los 175.000,20 euros y tiene fijado el tipo impositivo en el 23,5 por 100; y el sexto y último tramo, también nuevo, hace tributar el exceso de base liquidable general sobre los 175.000,20 euros al 25,5 por 100.

Mediante la Ley 19/2010, ha procedido la Comunidad Autónoma de Cataluña a una exhaustiva regulación del ISD. No procede ahora su análisis, pero sí merece la pena recoger el diagnóstico que sobre el impuesto se hace en la exposición de motivos. Ahí se describe la tendencia en determinadas comunidades autónomas a reducir al máximo las cuotas tributarias resultantes, hasta la práctica supresión del impuesto. Y de esa situación colige el legislador catalán otra tendencia, la de percibir este

tributo como un impuesto que grava en exceso las herencias bajas y medias, y, finalmente, que se cuestione y se debata la utilidad y pervivencia del impuesto.

Frente a tal panorama, la Ley 19/2010 quiere mantener la posición del impuesto dentro del sistema tributario, pero corrigiendo lo que califica de inequidades subyacentes. Para ello se traza como objetivos los tres siguientes:

- Reforzar la seguridad jurídica, con una nueva sistematización y redacción y con la incorporación al texto de normas que precisan o aclaran conceptos.
- Reunir en un solo texto todas las normas vigentes en distintos textos legales y, a la vez, introducir nuevas normas, relativas a ámbitos hasta ahora no regulados por normativa propia de Cataluña, con la clara voluntad de enfrentar una regulación completa e integral del impuesto, dentro de los márgenes de capacidad normativa que permite el vigente sistema de cesión de tributos.
- Simplificar y mejorar la gestión del impuesto.

El cambio de mayoría en las Cortes catalanas a finales de 2010 y el anunciado propósito del nuevo gobierno de introducir profundas modificaciones en el impuesto, impedirán previsiblemente que se pueda medir el grado de consecución de tales objetivos.

Finalmente, el Decreto-Ley 3/2010 contiene también medidas tributarias justificadas en la reducción del déficit público. Las más destacadas, junto a un incremento de las tarifas de los vehículos más contaminantes en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, son la elevación de tipos en el ITP y AJD. Así, en TPO los tipos quedan fijados de la siguiente manera:

- a) La transmisión de inmuebles, y la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, salvo los derechos reales de garantía, tributa al tipo del 8 por 100.
- b) La transmisión de viviendas de protección oficial, así como la constitución y la cesión de derechos reales que recaigan, salvo los derechos reales de garantía, tributa al tipo del 7 por 100.
- c) La transmisión de medios de transporte tributa al tipo del 5 por 100.

Por su parte, en AJD, el tipo general (formulado como subsidiario) es el 1,2 por 100.

9. Extremadura. Ley 18/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para 2011 y Ley 19/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de medidas tributarias y administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura

En la disposición adicional quinta de la Ley 18/2010 se recoge, para 2011, el tipo de gravamen del 0,1 por 100 en AJD cuando se trate de viviendas con protección pública y calificadas como viviendas medias.

En la Ley 19/2010 se contiene una regulación mucho más amplia que supone una profunda modificación del sistema tributario extremeño pues se ejerce la capacidad normativa prácticamente sobre todos los impuestos en que cabe. Se combinan además beneficios fiscales (por ejemplo una batería de deducciones en el IRPF) con incrementos de la presión fiscal (valgan de ejemplo el que se fija un marginal máximo en el IRPF del 24,5% y que se incrementa el Impuesto sobre Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos regulando el tramo autonómico del mismo).

9.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se introducen los siguientes beneficios fiscales en el impuesto:

A) Reducción en la base imponible de las adquisiciones mortis causa a favor del cónyuge, los descendientes y los ascendientes

- El importe de la reducción es variable. Lo que persigue es que estos contribuyentes puedan reducirse al menos 175.000 euros. Si alcanzan la cifra con otras reducciones, excluida la relativa a los beneficiarios de pólizas de seguros de vida, la autonómica no procede. Y si esas otras no suman 175.000, el importe de este nuevo beneficio es la diferencia hasta esa cantidad.
- Es necesario que el caudal hereditario del causante no sea superior a 600.000 euros
- Los contribuyentes deben estar comprendidos en los grupos I y II y tener un patrimonio preexistente no superior a los 300.000 euros.
- El beneficio debe solicitarse en plazo, no cabiendo por tanto pedirlo una vez vencido el periodo de declaración.

Se precisa, por técnica liquidatoria, que el límite de 175.000 euros estará referido al valor íntegro de los bienes en los supuestos en que proceda la aplicación del tipo medio efectivo de gravamen (por ejemplo por desmembración de dominio o acumulación de donaciones).

B) Reducción en la donación a descendientes de un solar o del derecho de sobreedificación destinado a la construcción de la primera vivienda habitual.

- El beneficio es del 99 por 100 en el valor neto de la adquisición pero solo sobre los primeros 80.000 euros.
- El donatario debe tener un patrimonio preexistente que le sitúe dentro del primer tramo de la escala establecida en el artículo 22 de la Ley 29/1987.
- Debe transmitirse la plena propiedad de un solar o derecho de sobreedificación situado o ejercitable en Extremadura.
- La vivienda deberá estar construida en el plazo máximo de cuatro años desde que se otorgue el documento público de donación, y deberá permanecer en el patrimonio del

donatario durante los cinco años siguientes a la fecha de la obtención de la cédula de habitabilidad o la licencia de primera ocupación, salvo que fallezca durante ese plazo o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o empleo más ventajoso u otras análogas.

- Formalmente debe hacerse constar en escritura pública que sobre el solar o el derecho de sobreedificación donado se va a construir la primera vivienda habitual para el donatario o donatarios.

C) Reducciones destinadas al desarrollo de una actividad económica o a la formación.

Bajo este epígrafe agrupamos tres beneficios distintos pero que tienen reglas liquidatorias comunes.

En primer lugar, estas reducciones no podrán superar en conjunto la cantidad de 120.000 euros. Además, si se incumple alguno de sus requisitos deberá presentarse declaración complementaria acompañada, en su caso, de autoliquidación cuando se hubiera optado por este medio en su declaración inicial, ante la misma oficina gestora en la que se presentó la declaración anterior, dentro del plazo de un mes desde la fecha en que se produzca el incumplimiento.

C.1) Reducción en las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a constituir o adquirir una empresa individual o un negocio profesional o para adquirir participaciones en entidades.

Antes de analizar la reducción autonómica debe destacarse la diferencia con el beneficio estatal sobre la empresa familiar. Este último beneficia teóricamente (porque luego la interpretación de qué sea mantener lo adquirido es, cuando menos, algo laxa) el recibir una empresa y mantenerla. En la autonómica lo que se prima (y nos parece que el interés latente protegido es de igual o mayor importancia que el de la norma nacional) es que se inicie una actividad económica, proceda o no el capital recibido de una empresa familiar preexistente.

- El beneficio es del 99 por 100 sobre los primeros 120.000 euros
- La donación debe formalizarse en escritura pública constando la voluntad de que el dinero donado se destina a los fines protegidos por el beneficio. La constitución de la sociedad o su adquisición debe hacerse en el plazo máximo de seis meses.
- El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado, tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros y mantener lo adquirido 10 años.
- En el caso de empresa individual el importe neto de la cifra de negocios del último ejercicio cerrado no puede superar los 3 millones, siendo el límite de 1 millón en el caso de adquisición de negocio profesional. En ambos casos no debe haber vinculación en los términos del Impuesto sobre Sociedades.

- En el caso de adquisición de las participaciones debe adquirirse al menos el 50 por 100 del capital de una sociedad anónima o limitada que realice actividad empresarial o profesional y el donatario tiene que ejercer efectivamente funciones de dirección en la entidad.

C.2) Reducción en las donaciones a descendientes de cantidades destinadas a formación.

- El beneficio es del 99 por 100 sobre los primeros 120.000 euros.
- La donación debe formalizarse en escritura pública y en ella debe constar de forma expresa la voluntad de que el dinero donado se destina por parte del donatario a su formación de posgrado.
- El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado y tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros.

C.3) Reducción en las donaciones a descendientes de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional distinto del arrendamiento.

- El beneficio es del 99 por 100 sobre los primeros 120.000 euros.
- En la escritura pública debe constar el destino del inmueble, que debe conservarse, como también la actividad económica, cinco años.
- El donatario debe ser mayor de edad o menor emancipado, estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal y tener un patrimonio inferior a 402.678,11 euros en la fecha de formalización de la donación.
- La constitución de la empresa o del negocio ha de hacerse en el plazo máximo de seis meses y debe tener el domicilio fiscal en Extremadura.

9.2. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

A) Se regula en TPO la siguiente tarifa en las transmisiones de bienes inmuebles, así como en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto en los derechos reales de garantía:

Porción de base liquidable comprendida entre	Tipo aplicable
Entre 0 y 240.000 euros	7%
Entre 240.000,01 y 360.000 euros	8%
Entre 360.000,01 y 600.000 euros	9%
Más de 600.000 euros	10%

La configuración es de «escala», de tal modo que la cuota íntegra será la suma de las cuotas correspondientes a las cantidades situadas dentro de cada escalón, a las que se aplica el tipo propio de cada uno de ellos.

- B) Tipo del 6 por 100 en TPO por las adquisiciones de inmuebles destinados a desarrollar una actividad empresarial o un negocio profesional.

Los requisitos básicos son:

- En la escritura pública en la que se formalice la transmisión debe constar de forma expresa que el inmueble se destinará exclusivamente por parte del adquirente al desarrollo de una actividad empresarial o de un negocio profesional, y deberá conservarse en el patrimonio del adquirente durante los tres años siguientes a la fecha de la transmisión salvo que fallezca durante ese plazo.
- El adquirente debe estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores previsto en la normativa estatal.
- La actividad tiene que llevarse a cabo en el plazo máximo de seis meses desde la formalización de la transmisión.

- C) Se fija el tipo de gravamen general para los documentos notariales en el 1,15 por 100.

10. Galicia. Ley 8/2010, de 29 de octubre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas tributarias en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para la reactivación del mercado de viviendas, su rehabilitación y financiación, y otras medidas tributarias y Ley 15/2010, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Galicia, de medidas fiscales y administrativas

La Ley 8/2010 profundiza en la línea que se inició en esta comunidad autónoma con la Ley 4/2009 e incorpora medidas fiscales para fomentar el acceso a la vivienda, su rehabilitación y financiación. Estas medidas son las siguientes:

- A) En AJD se reduce el tipo en un 0,25 por 100 para la primera adquisición de vivienda habitual y para la constitución de préstamos hipotecarios para su financiación, dejándolo en un 0,50 por 100, siempre que la suma del patrimonio de los adquirentes para los que vaya a constituir su vivienda habitual y, en su caso, de los demás miembros de sus unidades familiares no sobrepase la cifra de 250.000 euros, más 30.000 euros adicionales por cada miembro de la unidad familiar que exceda del primero.
- B) En el impuesto sobre TPO, el tipo de gravamen aplicable a la adquisición de viviendas que vayan a ser objeto de inmediata rehabilitación (entendida conforme a la Ley del IVA) será del 6 por 100. La inmediatez de la rehabilitación se concreta en 36 meses, pasados los cuales habrá que acreditar en un plazo de 30 días la realidad de aquella.
- C) Deducción del 100 por 100 de la cuota del Impuesto sobre AJD, en su modalidad de documentos notariales, para la constitución de préstamos hipotecarios destinados a la cancelación de otros préstamos hipotecarios que fueron destinados a la adquisición de vivienda habitual.

Se precisa que en caso de que el nuevo préstamo hipotecario sea de una cuantía superior a la necesaria para la cancelación total del préstamo anterior, el porcentaje de deducción se aplicará exclusivamente sobre la porción de cuota que resulte de aplicarle a la misma el resultado del cociente entre el principal pendiente de cancelación y el principal del nuevo préstamo.

En la Ley 15/2010 se establecen medidas que afectan al IRPF (eliminando en la deducción por autoempleo el límite de edad que existía para los hombres y creando una deducción por acogimiento familiar y otras dos orientadas a fomentar la inversión), al ISD, al ITP y AJD y a la tasa fiscal sobre juegos de suerte, envite o azar.

10.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Con la declarada finalidad de promover las agrupaciones de propietarios forestales (dotadas de personalidad jurídica), se establece para las adquisiciones, por causa de muerte o por donación, de parcelas forestales incluidas en la superficie de gestión conjunta de estas agrupaciones una reducción del 99 por 100 del valor de estas parcelas.

Se exige que se mantenga la propiedad de las parcelas por el plazo estatutario que reste para el cumplimiento del compromiso de la agrupación de permanencia obligatoria en la gestión conjunta de las parcelas.

El 99 por 100 se aplica sobre el resultado de deducir del valor del bien o derecho el importe de cargas y gravámenes, así como la parte proporcional del importe de las deudas y gastos que sean deducibles pero siempre que estos gastos se tuviesen en cuenta en la fijación de la base imponible individual del causahabiente o donatario.

10.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se establece una deducción en la cuota del 100 por 100 con idéntica finalidad que las reducciones del ISD y, además, una deducción del 100 por 100 en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, aplicable a los arrendamientos de terrenos rústicos.

La primera deducción beneficia a las transmisiones onerosas de parcelas forestales incluidas en la superficie de gestión y comercialización conjunta de producciones que realicen agrupaciones de propietarios forestales dotadas de personalidad jurídica, siempre que esas transmisiones sean realizadas entre miembros de las mismas o bien con terceros que se integren en dichas agrupaciones y mantengan la propiedad por el plazo, contenido en los estatutos sociales, que reste para el cumplimiento del compromiso de la agrupación de permanencia obligatoria en la gestión conjunta de las parcelas.

La deducción en el supuesto de arrendamiento de fincas rústicas exige que las personas arrendatarias tengan la condición de agricultores profesionales en cuanto a la dedicación de trabajo y procedencia de rentas y sean titulares de una explotación agraria, a la cual queden afectos los elementos

objeto del alquiler, o bien socios de una sociedad agraria de transformación, cooperativa de explotación comunitaria de la tierra o sociedad civil que sea titular de una explotación agraria a la que queden afectos los elementos arrendados.

11. La Rioja. Ley 10/2010, de 16 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de La Rioja, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2011

Conforme a lo que es su técnica legislativa habitual recoge esta Ley 10/2010 todas las medidas fiscales a aplicar en el ejercicio 2011.

En el IRPF establece una reducción de un 1 por 100 en relación con la definida por el modelo de financiación como escala autonómica. En la tributación sobre el juego, y en protección de los puestos de trabajo del sector, se rebaja temporalmente la tributación.

11.1. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se establece que su principal beneficio (la deducción del 99% de la cuota aplicable a los componentes de los grupos I y II) se aplica, según explica la exposición de motivos, a los ciudadanos con domicilio fiscal en La Rioja y a los contribuyentes que, teniendo domicilio fiscal en otras comunidades autónomas, estas no impidan la reciprocidad en su regulación de los beneficios fiscales de este impuesto.

La dicción literal de esta norma es la siguiente: «Disfrutarán de esta deducción los contribuyentes con residencia habitual durante los cinco años previos al hecho imponible en la Comunidad Autónoma de La Rioja y en otras comunidades autónomas que no excluyan de los beneficios fiscales en este impuesto a los contribuyentes con domicilio fiscal en La Rioja». Por tanto, más que el domicilio fiscal (que conforme a la LGT es donde se tenga la residencia habitual en cada momento) lo decisivo es la situación en los cinco años previos al fallecimiento del causante.

Hasta la entrada en vigor de la Ley 10/2010 los beneficios riojanos en el impuesto se aplicaban con independencia de dónde tuviera la residencia habitual el causahabiente. La única residencia habitual que había que tener en cuenta, y no por mandato riojano sino conforme a la ley general que regula la cesión del impuesto a las comunidades autónomas, era la del fallecido. En cualquier caso, y aunque la residencia habitual del fallecido que hay que considerar es también la habida en sus últimos cinco años de vida, son categorías distintas. Tanto por su fuente normativa (la del causante la fija la Ley 22/2009 de Cortes Generales y la de los causahabientes es la riojana 10/2010) como por sus efectos (la del fallecido es el punto de conexión que somete una determinada herencia a la legislación riojana y la otra es la que decide si se aplica o no el beneficio).

La inclusión de una suerte de principio de reciprocidad en la aplicación de los beneficios, propia de los tratados internacionales y de las relaciones de yuxtaposición en el sistema internacional, es cier-

tamente novedosa y quizás su aplicación debería ser especialmente cauta. Evidentemente ninguna legislación autonómica excluye de sus beneficios particularmente a los riojanos, por lo que habrá que entender que, en la mente del legislador riojano, están las legislaciones autonómicas que restringen el beneficio en este impuesto a los sujetos pasivos domiciliados en sus respectivos territorios.

Desde luego esta norma pone de relieve alguno de los temas más problemáticos de la normativa autonómica. Por un lado evidencia la distorsión que se da en este impuesto por sumar la irrelevancia de la residencia del sujeto pasivo a la elección como punto de conexión de la residencia del fallecido. Pero está latente también la proyección que las medidas tributarias de una determinada comunidad autónoma pueda o deba tener sobre ciudadanos de otra. Sobre tal cuestión, el legislador riojano parece asumir que si un parlamento autonómico distinto prefiere limitar a sus propios ciudadanos los beneficios que otorga, lo procedente es que los ciudadanos de esa otra comunidad no tengan beneficios en La Rioja.

Por ejemplo, la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat Valenciana regula en su artículo 12 bis una bonificación del 99 por 100 de la cuota tributaria del ISD para las adquisiciones mortis causa por parientes del causante pertenecientes a los grupos I y II. Y exige que tengan su residencia habitual en la Comunitat Valenciana a la fecha del devengo del impuesto. La evidente consecuencia es que un riojano (siempre entendido en este contexto el gentilicio como residente en tal comunidad), que hereda a su padre residente en Valencia, no goza del beneficio. Pero además, en aplicación de la nueva norma riojana, cuando fallezca un residente riojano, su hijo aragonés podrá aplicar el beneficio pero no su hijo valenciano.

La aplicación de la norma autonómica puede llegar a ser poco pacífica. Parece claro que si el heredero ha vivido más de cinco años en La Rioja (siempre referidos a los anteriores a la fecha del fallecimiento), los beneficios le son aplicables. En el otro extremo, si ha vivido más de cinco años en otra única comunidad autónoma, y esta restringe los beneficios a sus residentes, parece también claro que en La Rioja no gozará del beneficio por la adquisición mortis causa. Pero la zona intermedia presenta cierta incertidumbre si la ejemplificamos por la permanencia en 2 o 3 comunidades autónomas, siendo una La Rioja, otra una comunidad autónoma que no limite sus beneficios y la tercera una que sí lo haga.

11.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se ha incorporado en el concepto transmisiones patrimoniales onerosas un nuevo tipo reducido del 6 por 100 (frente al 7% general) aplicable a la adquisición de vivienda para su inmediata rehabilitación.

El siempre esquivo concepto de rehabilitación se remite a la Ley del IVA, pero se exceptúan expresamente algunas partidas: obras destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios, que se considerarán como obras análogas.

La inmediatez se traduce en que las obras de rehabilitación se finalicen en un plazo inferior a 18 meses desde la fecha de devengo del impuesto, entendiendo por tal la fecha de formalización

del necesario documento público. Se precisa también que no se aplicará el 6 por 100 si no consta dicha declaración en el documento ni cuando se produzcan rectificaciones del documento que subsanen su omisión, salvo que las mismas se realicen dentro del plazo de presentación de la declaración del impuesto.

12. Islas Baleares. Ley 6/2010, de 17 de junio, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, por la que se adoptan medidas urgentes para la reducción del déficit público

Fija la escala autonómica del IRPF aplicable a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011 del siguiente modo:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto de base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	en adelante	21,5

13. Madrid. Ley 5/2010, de 12 de julio, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales para el Fomento de la Actividad Económica. Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de la Comunidad de Madrid, de Medidas Fiscales, Administrativas y Racionalización del Sector Público. Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de la Comunidad de Madrid, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado

La Ley 5/2010 se autojustifica en la situación de crisis económica pero, a diferencia del resto de comunidades autónomas, opta por reforzar los beneficios fiscales en el IRPF. Así, introduce una nueva deducción autonómica para jóvenes emprendedores que inician su actividad durante el año 2010, se crea una deducción por la adquisición de acciones correspondientes a procesos de ampliación de capital o de oferta pública de valores, en ambos casos a través del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil, y se incrementan las cuantías del mínimo por descendiente correspondientes al tercero y siguientes hijos en el máximo permitido a las comunidades autónomas (un 10%).

En virtud de la autorización contenida en la Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, y ampliada por la disposición final tercera de la Ley 5/2010, se aprobó el Decreto Legislativo 1/2010 que, como en otras comunidades autónomas, recoge la regulación autonómica, sustantiva y formal, relativa a los seis tributos sobre los que la Comunidad de Madrid ha ejercido competencias normativas: el IRPF, el Impuesto sobre el Patrimonio, el ISD, el ITP y AJD, los Tributos sobre el Juego y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

La Ley 9/2010 mejora levemente algunas deducciones en el IRPF, rebaja el gravamen de la Tasa Fiscal sobre los Juegos de Suerte, Envite y Azar correspondiente a los juegos del bingo, bingo interconectado y bingo simultáneo (a la vez que incrementa el porcentaje destinado a premios) e introduce algunas mejoras técnicas.

Interesa ahora destacar la relativa al plazo de permanencia de cinco años que se establece como requisito para la aplicación de la reducción del 95 por 100 en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida cuando estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o determinadas participaciones.

En esta norma madrileña la mejora respecto de la redacción estatal es, precisamente, el plazo de cinco años frente al general de diez. Pues bien, frente a la redacción inicial incorporada al texto refundido que extendía el plazo a las transmisiones mortis causa anteriores a 1 de enero de 2010, la nueva redacción señala que resultará aplicable a los bienes o derechos adquiridos por transmisión mortis causa desde el 1 de enero de 2002.

14. Región de Murcia. Ley 2/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, por la que se adapta la escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al nuevo sistema de financiación de las comunidades autónomas. Ley 3/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de modificación de la regulación de algunos de los tributos propios de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. Ley 4/2010, de 27 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2011

La Ley 2/2010 contiene un artículo único relativo al IRPF para aprobar la tarifa aplicable durante el periodo impositivo de 2010. La tarifa es la que ya la Ley de Cortes Generales 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, definía como subsidiaria para las comunidades autónomas.

El sentido de esta aprobación hay que buscarlo en que la Ley regional 7/2008, de 26 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas en materia de tributos cedidos, tributos propios y tasas regionales para el año 2009, reguló, en su artículo uno, la escala autonómica del IRPF, reduciéndola respecto a la aprobada supletoriamente, en aquel año, en la normativa estatal. Por tanto, la de la Ley 2/2010 rectifica esa reducción y ajusta la tarifa al nuevo reparto paritario entre Estado y comunidades autónomas del rendimiento del impuesto.

La Ley 3/2010 regula aspectos de la imposición propia de la Región de Murcia mientras que la Ley 4/2010 aprueba para el año 2011 la escala autonómica de tipos de gravamen aplicable a la base liquidable general del IRPF, creando dos tramos más de 120.000 y 175.000 euros a los que les

corresponden tipos marginales de 22,5 y 23,5. Regula también porcentajes autonómicos de deducción por inversión en vivienda habitual para jóvenes para el año 2011.

En esta ley se actúa también sobre la tributación del juego (fijando para el bingo tradicional un 18% sobre el valor facial de los cartones y para el bingo electrónico el 30%) aunque se completan con una deducción del 10 por 100 si se mantiene el empleo. En el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se establecen para el año 2011 tipos autonómicos.

15. Valencia. Ley 16/2010, de 27 de diciembre, de la Comunitat Valenciana, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat

La ley hace determinadas adaptaciones técnicas, referidas fundamentalmente al IRPF, respecto de la normativa recogida en la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del IRPF y restantes tributos cedidos.

Contiene también una regulación relativa a la tasa que grava las máquinas y el juego del bingo.

LA IMPUGNACIÓN DEL ACTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA: SIETE CUESTIONES CONFLICTIVAS

JUAN CALVO VÉRGEZ

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

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Francisco GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Extracto:

DENTRO del ámbito de las normas reguladoras del procedimiento frente a los responsables tributarios, declara el apartado quinto del artículo 174 de la LGT que en el recurso o reclamación contra el acuerdo de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcance dicho presupuesto sin que, como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones, puedan revisarse aquellas liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación. Introdujo así el legislador de la Ley 58/2003 un cambio significativo en la configuración del derecho de defensa que asiste al responsable frente al acto de derivación de responsabilidad tributaria, clarificando la línea divisoria que ha de establecerse entre el procedimiento seguido frente al deudor principal y el que se desarrolla frente al responsable, reconociéndose la existencia de, al menos, dos liquidaciones (la relativa a la deuda principal y la referente a la deuda derivada) y quedando constancia de ambas en el acto de declaración de responsabilidad.

A través del presente trabajo se analizan siete cuestiones que, a nuestro juicio, plantea la actual regulación de la impugnación del acto de derivación de responsabilidad tributaria y que, en nuestra opinión, deben ser objeto de clarificación para una mejor comprensión de esta vía de actuación.

Palabras clave: responsables tributarios subsidiarios, derivación de responsabilidad, declaración de fallido e impugnación.

THE CHALLENGE OF THE ACT OF DERIVATION OF TAX LIABILITY: SEVEN CONTENTIOUS ISSUES

JUAN CALVO VÉRGEZ

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

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Rafael FERNÁNDEZ MONTALVO, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Francisco GUÍO MONTERO, don Miguel Ángel MARTÍNEZ LAGO, don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE y don Pablo CHICO DE LA CÁMARA.

Abstract:

WITHIN the scope of the rules governing the proceeding against tax officials declared the fifth section of article 174 of LGT in the action or claim against the liability agreement may be challenged enabling the factual and that payments made to reach this budget without that as a result of resolution of these resources or claim, those payments that can be reviewed had become final, but only the amount of the obligation of the responsible person bringing the appeal or complaint. Introduced and the legislature of Law 58/2003 is a significant change in the configuration of the right of defense of the act liable to the derivation of tax liability, clarifying the line to be established between the proceedings against the principal debtor and which develops against the responsible, recognizing the existence of at least two payments (relative to senior debt and debt concerning derivative) and there is a record of both in the act of declaration of responsibility.

Through this paper analyzes seven questions, in our view, the current regulation poses a challenge to the act of derivation of tax liability and that, in our opinion, should be clarification for better understanding of this pathway performance.

Keywords: responsible tax subsidiary, derivation of liability, declaration of default and dispute.

Sumario

- I. Introducción.
- II. Cuestión primera: ¿qué hemos de entender por «liquidación firme»?
- III. Cuestión segunda: ¿qué efectos habrían de derivarse de la eventual estimación de las pretensiones de anulación de la liquidación original?
- IV. Cuestión tercera: ¿cabría la posibilidad de que la Administración se dirigiese contra otro responsable que no hubiese advertido defectos en la liquidación principal?
- V. Cuestión cuarta: el alcance de los motivos que posibilitan la impugnación del acto de derivación de responsabilidad.
- VI. Cuestión quinta: ¿qué consecuencias podrán derivarse de la anulación de la liquidación o sanción, según la causa de la misma?
- VII. Cuestión sexta: determinando la sentencia resolutoria del recurso la invalidez de la liquidación o de la sanción original, ¿qué consecuencias se originarían en relación con aquellos responsables que resultasen ser ajenos al proceso?
- VIII. Cuestión séptima y última: habiéndose anulado el acto de derivación por la falta de concurrencia del presupuesto de la responsabilidad, ¿qué consecuencias tributarias se originarían en relación con aquellos responsables que no hubiesen sido parte en el proceso?
- IX. Reflexiones finales.

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, de conformidad con lo establecido en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en su actual redacción otorgada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, «En el recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación».

Esta referencia efectuada a «otros obligados tributarios», así como la expresa limitación del alcance de la revisión a aquel que hubiese interpuesto el recurso o la reclamación, no significa, sin embargo, que el declarado responsable no pueda combatir la liquidación de la que trae causa el importe de su obligación frente a la Administración tributaria. Tal y como tendremos ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo, el órgano revisor (ya se trate del administrativo o del jurisdiccional) podrá entrar a valorar la legalidad, tanto de la liquidación como del acto de derivación de la responsabilidad. Ahora bien, cualquier eventual pronunciamiento que signifique la anulación de la derivación de responsabilidad como consecuencia de la concurrencia de ilegalidades detectadas en dicho proceso de revisión en la liquidación originaria no determinará su nulidad, quedando circunscritos los efectos derivados de la revisión al desarrollo del procedimiento de dicha revisión sobre la declaración de responsabilidad.

Por otro lado, y paralelamente a lo anterior, la eventual anulación de la declaración de uno de los posibles responsables no producirá efectos frente a otros ya declarados o que puedan serlo, ya que dicha anulación, a pesar de tener su fundamentación en causas que afectan a la liquidación de la deuda de la que derivan todas las eventuales declaraciones de responsabilidad, únicamente puede ser aplicada a aquel sujeto que recurre.

Ciertamente, las principales dudas suelen suscitarse en aquellos supuestos en los que, como sucede en los casos de prescripción o de nulidad de pleno derecho, la Administración tributaria no aprecia o detecta dicha causa y, con posterioridad, esta es declarada con ocasión de la impugnación del acto de derivación de la responsabilidad. Dadas estas situaciones, y a la luz de la limitación del alcance impugnatorio introducida en su día por la Ley 36/2006, podría mantenerse o incluso dictarse un acto de derivación de responsabilidad frente a otros posibles responsables, fundamentándose en una liquidación declarada nula ¹.

Tradicionalmente, los motivos de impugnación de la declaración de responsabilidad han venido siendo agrupados en tres grandes bloques: la impugnación formal o material de la liquidación, la impugnación del fundamento de la responsabilidad y la impugnación del procedimiento de derivación.

¹ A tal efecto, cabe plantearse hasta qué punto la citada ley debió quizás haber introducido una salvedad acerca de esta cuestión o, en su caso, permitir la extensión del alcance impugnatorio a determinados motivos en los que se sustentase la anulación de la declaración de responsabilidad, en aquellos supuestos en los que aquella hubiese sido anulada por causas imputables a la liquidación originaria de la que trae causa.

En primer lugar, el responsable goza de las más amplias prerrogativas de cara a efectuar la impugnación de la liquidación practicada. Estas facultades terminan materializándose en diversos derechos a los que tanto la jurisprudencia como la doctrina administrativa han tenido oportunidad de referirse en numerosas ocasiones.

De entrada, la referida impugnación de la liquidación consignada en el acto de derivación de responsabilidad podrá ser de carácter material, dirigiéndose contra la cuantía de la liquidación, o de carácter formal, en el supuesto de que lo que se impugnase fuesen los defectos formales en los que hubiese podido incurrir la Administración al practicar la liquidación administrativa que, con carácter general, habrá de notificarse con todos sus elementos. Existe, pues, un derecho del responsable a la impugnación de la liquidación practicada al deudor principal ².

Pues bien, para que el responsable pueda impugnar la liquidación, habrá de habersele notificado el expediente que contenga las actas incoadas al deudor principal ya que, en caso contrario, dicho sujeto quedaría inmerso en una situación de indefensión, al no tener conocimiento de los hechos que, en su día, motivaron las liquidaciones o los fundamentos de derecho en los que se apoya la regularización tributaria efectuada ³.

En segundo término, y como ya se ha indicado, el responsable tendrá derecho a impugnar la liquidación aunque sea firme para el deudor principal. Adquiere así el responsable subsidiario la facultad de impugnar las liquidaciones, no pudiendo la Administración establecer motivos limitados de impugnación. Como bien ha señalado CHECA GONZÁLEZ ⁴, «la notificación de estos elementos esenciales posibilita que los responsables puedan recurrir de nuevo dicha liquidación, sin límite de causas, e independientemente de que la liquidación hubiera adquirido ya firmeza para el sujeto pasivo». De este modo, el responsable quedaría facultado para impugnar los elementos firmes de la liquidación original, confiriéndosele todos los derechos del deudor principal ⁵.

Por tanto, dentro de los motivos en los que podría fundamentarse la impugnación, cabría diferenciar, en primer lugar, aquellos que afectan a la subsistencia o existencia de la deuda tributaria, esto es, a la propia realización del hecho imponible o presupuesto de hecho del que nace la posición deudo-

² Véanse a este respecto, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 16 de mayo de 1991 y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Cantabria de 31 de octubre de 1997. Más recientemente, a través de su Resolución de 20 de diciembre de 2006 (RG 3798/2005, NEJ025389), relativa a la anulación de un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria por deudas tributarias, afirmó el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que, debido al hecho de que, en la fecha en la que se dictó el acuerdo, las deudas exigidas en el mismo todavía no habían sido liquidadas, falta un requisito de carácter esencial para poder proceder a la declaración de responsabilidad, como es el relativo a la existencia de una previa liquidación practicada al deudor principal.

³ En esta línea de interpretación se sitúa, entre otras, la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 1997.

⁴ CHECA GONZÁLEZ, C., *Los responsables tributarios, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 78. Véase igualmente a este respecto DELGADO GARCÍA, A.M.ª, *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 295, quien señala que «Para la impugnación del procedimiento y del acuerdo de derivación de la acción recaudatoria, serán alegables cuantas irregularidades, anomalías o deficiencias se hayan podido producir en el transcurso de dicho procedimiento y en los presupuestos para su inicio, ya que los motivos de impugnación en estos casos no son *numerus clausus*».

⁵ Así lo tienen declarado, entre otras, las SSTSJ de Murcia de 28 de junio de 1995, de Cataluña de 15 de enero de 1997, de Baleares de 23 de enero de 1997 y de Cantabria de 17 de febrero de 1998. Véase igualmente lo dispuesto en la Resolución del TEAC de 13 de mayo de 1997.

ra del obligado inicial ⁶. En segundo término, los relativos a los presupuestos necesarios para iniciar la derivación de la acción recaudatoria (caso de los relacionados con la falta de pago del deudor principal, tales como la indebida o incorrecta declaración de fallido del deudor principal y los posibles responsables solidarios o la existencia de bienes por parte del deudor inicial que impiden considerarle fallido, así como la falta de realización del presupuesto de hecho que da lugar a la responsabilidad). Y, por último, los vinculados con el propio procedimiento seguido para la derivación de la acción recaudatoria ⁷.

De lo que no cabe ninguna duda es de que el artículo 174.5 de la LGT incorpora un razonamiento que resulta coherente con la configuración que establece el propio precepto del objeto del recurso de los responsables y del acto que sería anulado en caso de que se estimasen las pretensiones del recurrente. Piénsese que, si a pesar de que puedan utilizarse fundamentos relativos a la validez de la liquidación, el recurso del responsable se interpusiera en todo caso frente a la declaración de responsabilidad, parecería razonable que la estimación de dicho recurso solo produjese consecuencias de cara a determinar la propia responsabilidad del recurrente. En otras palabras, si el único acto que se anula es el acto de declaración de la responsabilidad de quien ha interpuesto el recurso, habrá que aceptar que dicha anulación carezca de consecuencias frente a los demás obligados tributarios que no hubieran sido parte del proceso.

¿Qué dificultades pueden entonces llegar a plantearse a la hora de extender los efectos del fallo a quien haya dejado firmes los actos? A priori, a tenor de lo señalado por el artículo 174.5 de la LGT, en relación con el objeto del recurso del responsable y el alcance del fallo anulatorio que estime las pretensiones del recurrente, si los pronunciamientos que anulan el acto de declaración de responsabilidad como consecuencia de la ilegalidad de la liquidación original no afectan al resto de obligados al pago de esa misma deuda que hubieran dejado firme los actos, será porque el recurso del responsable se interpone frente a la declaración de responsabilidad y con la única finalidad de delimitar el alcance de la propia responsabilidad del recurrente. De este modo, con posterioridad a la notificación que se realizase del acto de derivación, el responsable podría servirse en su recurso de argumentos relativos a la validez de la liquidación del deudor principal. Téngase presente que en otro caso resultarían vulnerados los derechos de defensa del responsable, que no pudo ser parte del procedimiento tributario ni, en consecuencia, impugnar dicha liquidación con anterioridad.

Ahora bien, una cosa es que el responsable utilice en su recurso argumentos relativos a la liquidación del deudor principal y otra bien distinta que su recurso se interponga frente a este último. Como ya hemos tenido ocasión de analizar, a tenor de lo establecido en el artículo 174.5 de la LGT, únicamente puede revisarse el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o reclamación, y no las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios y, en particular, frente a los actos notificados a los demás responsables o las liquidaciones que correspondan al deudor principal ⁸.

⁶ Así sucedería, por ejemplo, en caso de pago previamente realizado por el deudor principal o en los supuestos de prescripción.

⁷ Pensemos, por ejemplo, en el caso de una notificación defectuosa o de inexistencia de notificación, en la falta del trámite de audiencia o en la incompetencia del órgano que hubiese dictado el acto correspondiente.

⁸ En efecto, el responsable únicamente podrá recurrir frente al acto de derivación de la responsabilidad, a pesar de que utilice argumentos relativos a la validez de la liquidación original. Tiene lugar así una plena independencia de las declaraciones de responsabilidad respecto de la liquidación o sanción original, hasta el punto de que la anulación de uno de estos actos no tendrá por qué incidir sobre los demás.

Tradicionalmente, el TEAC ha venido afirmando a este respecto que la estimación del recurso de un responsable, cualquiera que sea la causa de la anulación del acto de derivación de la responsabilidad, únicamente adquiere relevancia sobre el alcance y extensión de la propia responsabilidad del recurrente. Se defiende así que la anulación formulada con motivo de la resolución de una reclamación interpuesta por uno solo de los responsables no tiene consecuencias sobre las liquidaciones giradas al sujeto pasivo del impuesto. Lo dispuesto en dicha resolución solo puede afectar al responsable que hubiere reclamado.

Afirma por ejemplo el TEAC, en su Resolución de 28 de junio de 2006 (RG 3046/2004, NFJ024094) ⁹, que «(...) En el acuerdo dictado por el Tribunal Regional en el que se apoya la pretensión del ahora reclamante, no se anularon las liquidaciones giradas al sujeto pasivo del impuesto, caso en el que al dejar de existir la obligación principal desaparece el presupuesto esencial de la responsabilidad subsidiaria, sino que se trata de una anulación pronunciada con motivo de la resolución de una reclamación interpuesta por uno solo de los administradores declarados responsables en la que el Tribunal Regional emitió fallo después de haber examinado las circunstancias personales y particulares concurrentes en dicho administrador, por lo que lo dispuesto en dicha resolución solo puede afectar al administrador reclamante, entre otras razones, porque las circunstancias personales de los imputados y las actuaciones determinantes de su responsabilidad, no tienen por qué ser idénticas, pudiendo producirse el caso, en el supuesto de que los tres hubieran interpuesto reclamación, que hubiera anulado la responsabilidad de unos y confirmado la de los otros. Por su parte, el ahora recurrente no impugnó en su momento el acuerdo de derivación de responsabilidad, dejando así que tanto el mencionado acuerdo como las liquidaciones en él contenidas adquirieran firmeza en relación con su persona, sin que exista norma legal ni reglamentaria alguna que permita hacer extensivo lo determinado en el fallo de un determinado acuerdo a otra persona distinta del reclamante».

Desde nuestro punto de vista, las anteriores consideraciones únicamente resultarán factibles si se admite, como punto de partida, la existencia de una dualidad de las liquidaciones giradas al deudor principal y al responsable, al configurar el procedimiento de declaración de la responsabilidad como un nuevo procedimiento de liquidación de la deuda tributaria. Dada dicha situación, el recurso que el responsable tributario pudiera interponer frente a esta nueva liquidación solo afectaría a su destinatario, al ser independiente de la liquidación original y de las correspondientes a otros posibles responsables ¹⁰.

⁹ Concretamente, la citada resolución del TEAC resolvía el recurso interpuesto por un responsable frente a la providencia de apremio, una vez que dejó firme el acto de derivación de la responsabilidad. Se partía de la anulación por el correspondiente Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de las liquidaciones y sanciones derivadas a otro de los responsables, debido a la falta de motivación y a la carencia de soporte probatorio de las actas de inspección.

¹⁰ En este sentido, fueron varias las resoluciones a través de las cuales el TEAC defendió, si bien al amparo de lo dispuesto en la antigua LGT de 1963, que las actuaciones del procedimiento de declaración de la responsabilidad se insertan en el mismo procedimiento de recaudación seguido frente al deudor principal para la exigencia de la deuda. Se partía así de la consideración del procedimiento de recaudación como un procedimiento unitario en el que se incluían también los posibles procedimientos de derivación de responsabilidad, en la medida en que todos ellos compartían el fin común del cobro de la deuda tributaria. Así, por ejemplo, subrayó el TEAC en su Resolución de 24 de febrero de 2000 «(...) el carácter unitario del procedimiento de apremio, en el que se integran tanto las actuaciones realizadas contra el obligado principal, como las que se realizan contra los responsables solidarios y subsidiarios». Por su parte, en su Resolución de 8 de marzo de 2000, precisó el TEAC que «El procedimiento seguido para la declaración de responsabilidad no es distinto ni independiente del procedimiento recaudatorio seguido contra el obligado principal. Tanto las actuaciones con el obligado principal como las que se realizan contra los responsables solidarios y subsidiarios, se integran en un mismo procedimiento que solo termina cuando se realiza el crédito tributario».

Lo cierto es que, si se toma como punto de partida la consideración de que a través de la revisión del acto de declaración de la responsabilidad se puede revisar y anular la liquidación original, cuando se anula el acto de declaración de la responsabilidad por la ilegalidad de la liquidación, el juez podría anular, tanto el acto que se notificó al responsable como el acto que incurrió en el señalado vicio. La tesis contraria supondría un límite inaceptable a los jueces y tribunales del orden contencioso-administrativo, a los que se les estaría limitando la posibilidad de anular un acto antijurídico de una Administración, cuando por el recurso realizado por otra persona afectada por el acto se pone de manifiesto su ilegalidad.

En consecuencia, parece lógico pensar que, una vez que se admite el derecho del responsable a recurrir frente a la liquidación original (que, como es sabido, constituye uno de los presupuestos de su propia responsabilidad), debe admitirse que los efectos de la anulación se extiendan a todas las personas afectadas por el acto anulado, representando la consideración de que el recurso se interpone únicamente para la delimitación de la responsabilidad del recurrente un mero formalismo ¹¹.

Tal y como ha señalado MALVAREZ PASCUAL ¹², la consideración de que el responsable opone el recurso frente a su propia declaración de responsabilidad y no frente a la liquidación realizada frente al deudor principal no deja de ser un mero formalismo cuando el objeto del proceso judicial se concreta en la adecuación a derecho de la liquidación o sanción girada a dicho deudor principal. A juicio del citado autor: «Se ha de partir de que no se está recurriendo frente a una nueva liquidación realizada al responsable. En estos casos el recurso se plantea frente a la liquidación original, que normalmente será firme en dicho momento. Dicho estado de firmeza no es un obstáculo para que los que pudiéramos denominar como destinatarios sobrevenidos de los actos puedan ejercer su derecho a interponer los correspondientes recursos y reclamaciones en defensa de su situación jurídica, sin que, en consecuencia, resulte oponible la excepción de acto consentido».

Así las cosas, en tanto en cuanto como consecuencia del acto de declaración de responsabilidad se traslada al responsable la liquidación original cuando esta ha sido objeto de impugnación de forma indirecta por el recurso planteado frente al acto de derivación de la responsabilidad, la eventual anulación del mismo habrá de afectar al acto de liquidación original, que habrá de ser sustituido por otro siempre que no haya prescrito el derecho a liquidar. E idéntico criterio deberá observarse respecto de todos aquellos actos posteriores de los procedimientos que se hubieren desarrollado frente al propio deudor principal y los responsables ¹³.

En todo caso, y como ya hemos tenido ocasión de precisar, resultan extendibles los efectos del fallo realizado a favor de un responsable en relación con todos aquellos obligados tributarios para quie-

¹¹ De hecho, si se admitiese la tesis de la existencia de una absoluta independencia entre los diferentes actos de derivación notificados a los responsables y la liquidación original (cuyo pago asumen estos últimos), carecerían de razón de ser buena parte de las normas reguladoras de la institución de la responsabilidad. Téngase presente que el régimen de la responsabilidad tributaria ha sido diseñado partiendo del presupuesto de la identidad sustancial de las deudas. A través de las declaraciones de responsabilidad, se traslada a los responsables la misma liquidación que en su día se notificó al deudor principal.

¹² MALVAREZ PASCUAL, A., «Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 142, 2009, pág. 40.

¹³ De este modo, aquellos deudores principales que no hubieran interpuesto los correspondientes recursos ordinarios en los plazos establecidos legalmente perderán únicamente el derecho a interponerlos con posterioridad, sin perjuicio de que puedan llegar a verse afectados por la anulación de dicho acto con motivo de la interposición de un recurso por parte de otro obligado.

nes los correspondientes actos no fuesen firmes. Y ello sobre la base de la existencia de una relación de identidad entre la deuda tributaria del deudor principal y la de todos aquellos responsables que se encuentran llamados al pago de la misma liquidación ya que, siendo las deudas de los diferentes responsables tributarios independientes, carecería de toda razón de ser la extensión de los efectos de la sentencia dictada en otro proceso diferente relativo al propio deudor principal o a otro responsable ¹⁴.

Lógicamente, ello no será así si se hubiese producido la anulación del acto de declaración de la responsabilidad por la falta de concurrencia del presupuesto de la responsabilidad del recurrente ya que, en tanto en cuanto dicho acto es independiente de los restantes actos de derivación, no se produciría el efecto relativo a la extinción de los procesos pendientes. Y ello sin perjuicio de que aquellos responsables que se encontrasen en la misma situación que quien hubiese recibido la sentencia firme pudieran solicitar, en determinados supuestos, la extensión de los efectos de la sentencia en virtud de lo establecido en el artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), el cual, como es sabido, determina la extensión de los efectos de las sentencias que reconozcan una situación jurídica individualizada.

II. CUESTIÓN PRIMERA: ¿QUÉ HEMOS DE ENTENDER POR «LIQUIDACIÓN FIRME»?

Al referirse el legislador de la Ley 58/2003 a la liquidación firme, ¿hemos de entender que aquellos recursos que hubiesen sido interpuestos por el responsable sí que podrán afectar a las sanciones impuestas al deudor principal, ya se produzca o no derivación de la responsabilidad por la sanción? Dicho de otro modo, ¿cabría la posibilidad de que el responsable pudiese impugnar las liquidaciones y sanciones firmes notificadas originariamente al deudor principal?

Desde nuestro punto de vista, la finalidad de lo dispuesto en el artículo 174.5 de la LGT es evitar la producción de efectos frente a la liquidación de la deuda y de la sanción en aquellos supuestos en los que ambas hayan adquirido firmeza. Ahora bien, no siendo la liquidación del deudor principal firme, sí que aprovechará al mismo el recurso planteado por el responsable ¹⁵.

Y, al amparo de lo establecido en el artículo 174.5, ¿cabría estimar que no podrá iniciarse ningún procedimiento especial de revisión contra la liquidación firme girada al deudor principal? A nuestro juicio no parece que el citado precepto excluya la posibilidad de iniciar procedimientos especiales de revisión por el deudor principal u otros responsables, dándose los presupuestos necesarios para ello.

¹⁴ Véase a este respecto PÉREZ ANDRÉS, A., *Los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa*, Aranzadi, Pamplona, 2000, pág. 167, quien considera, desde un punto de vista estrictamente procesal, que «Si fueran deudas autónomas, el alcance de la obligación de cada responsable dependería de lo que dijera el órgano encargado de resolver su propio recurso sin que en ningún caso le afectara lo que se pudiera señalar en otro proceso distinto. Una vez anulada la liquidación dictada al deudor principal, cuando existan otros procesos pendientes en los que se haya formulado la misma pretensión anulatoria por otros recurrentes, dichos procesos deberían extinguirse por la desaparición del objeto litigioso».

¹⁵ A priori, en el supuesto de que el motivo alegado fuese la prescripción de la obligación principal o de la acción para exigir el pago, el artículo 175.4 de la LGT podría entrar en colisión con el artículo 69 de dicha ley, teniendo en cuenta la extensión a todos los obligados tributarios de la prescripción ganada y la obligación de la Administración de declarar de oficio la prescripción. Cabe estimar, sin embargo, que el artículo 69 de la ley se está refiriendo a aquellos supuestos en los que no existe liquidación firme, mientras que el artículo 174.5 se encarga de regular aquellos otros en los que la liquidación sí que adquirió firmeza, no produciéndose por tanto ninguna contradicción entre ellos.

Nótese que nada señala el legislador en relación con aquellos supuestos en los que, habiéndose planteado un recurso por el deudor principal, son estimadas sus pretensiones total o parcialmente cuando la derivación de responsabilidad ha adquirido ya firmeza ¹⁶. ¿Qué sucede en el presente caso con la derivación de responsabilidad? En nuestra opinión, la naturaleza accesorio de la misma respecto de la deuda principal habría de conducir a la Administración a revocar de oficio su propio acto de derivación permitiendo, en su caso, al responsable emplear los procedimientos especiales de revisión.

No queremos decir con ello, sin embargo, que exista la posibilidad de que el responsable pueda alegar derechos de carácter personalísimo que correspondan a otros obligados tributarios. En nuestra opinión, no creemos que pueda reconocerse el derecho del responsable a alegar en su reclamación motivos de oposición que afectasen exclusivamente al deudor principal y no al propio responsable. No cabría así la posibilidad de que el responsable alegase como causas de oposición aquellas que no le incumbiesen a él directamente y que únicamente pudieran ser ejercitadas por el deudor principal y que no hubiesen sido oportunamente alegadas por aquel. Por ejemplo, no parece que el responsable subsidiario pudiese alegar en contra de la liquidación practicada al deudor principal la existencia de una determinada exención subjetiva que en su día pudo no haber sido alegada y que solo resultaría de aplicación a aquel y no al responsable. Y tampoco consideramos factible que el responsable pudiera alegar los defectos de la representación que hubiese otorgado el deudor principal a efectos de la firma en conformidad de un acta de inspección. De hecho, en la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2005 (rec. 2544/2004, NFJ022929), se declaró a este respecto que «(...) Si bien, el artículo 37.4 de la LGT, confiere a que se le deriva la responsabilidad, el derecho de ejercer todas las acciones que pudiera, en su caso, ejercer el sujeto pasivo, este derecho a la subrogación no puede extenderse a las acciones calificables de personalísimas como es la del apoderamiento para intervenir un representante que solo puede hacerse valer por el representado, pero no por un tercero y, además en el presente caso, el deudor principal, al que se le levantan las actas, nunca recurrió anteriormente por tal motivo tales actas y, consiguientemente tampoco puede el derivado responsable ejercitar tal acción, con base en subrogarse en el lugar del inicial sujeto pasivo, por carecer este de tal acción» ¹⁷.

Una consideración idéntica habría que efectuar, además, tratándose del ejercicio de una acción personalísima correspondiente a otros responsables. Así, por ejemplo, actuando los representantes legales de una entidad de forma mancomunada, la eventual falta de firma de las actas realizada por uno de ellos únicamente podría ser alegada por quien no hubiese participado en el procedimiento en el supuesto de que fuese llamado a responder como responsable subsidiario por las deudas tributarias de la sociedad. Este fue precisamente el supuesto que se planteó en la STSJ de Baleares (rec. 278/2002, NFJ019211) de 30 de diciembre de 2004, concluyendo a tal efecto el citado tribunal que «(...) Cuando quien sí firmó de conformidad el acta es el mismo administrador hacia el que ahora se deriva responsabilidad, este no puede invocar como causa de anulación la falta de firma del otro administrador mancomunado, ya que solo el administrador preterido queda afectado por haberse prescindido de su necesaria intervención. El administrador ahora recurrente, que sí firmó el acta de conformidad, no puede invocar una deficiencia de la que fue partícipe al no concurrir con el otro administrador mancomunado» ¹⁸.

¹⁶ Así sucedería, por ejemplo, tratándose de deudores que no pagan o garantizan su deuda en vía de recurso.

¹⁷ Con posterioridad, este mismo criterio sería reiterado por el citado tribunal en sus Sentencias de 26 de abril de 2006 (rec. 2737/2004, NFJ024694) y de 7 de febrero de 2007 (rec. 2226/2005, NFJ025768).

¹⁸ Por su parte el TSJ de Andalucía declaró en su Sentencia de 8 de junio de 2009 que, si bien el responsable subsidiario goza de la posibilidad de entrar a cuestionar la validez de los elementos determinantes de las liquidaciones tributarias

Repárese, por otra parte, en que la liquidación que se haya facultado para impugnar el responsable no tiene por qué ser únicamente la practicada en su día al deudor principal, cuya notificación al responsable resulta preceptiva, sino también aquella otra liquidación efectuada al propio responsable y que ha de diferir en su cuantía de la del deudor principal, no alcanzándole a aquel ni las sanciones ni el recargo de apremio.

Ciertamente, podría resultar extraño aceptar que, habiéndose obtenido la anulación de una declaración de responsabilidad por motivos vinculados a la liquidación de la que trae causa, no puedan transmitirse estos efectos a la liquidación principal o frente a otros responsables. Téngase presente que ha de atribuirse al acto de declaración de responsabilidad una eficacia liquidatoria independiente con respecto a otros actos como, por ejemplo, la liquidación girada frente al deudor principal u otros responsables ¹⁹.

Lo cierto es, sin embargo, que en ocasiones el TEAC ha restringido este derecho estimando que, si bien con carácter general el responsable tiene derecho a impugnar el acuerdo de derivación con base en circunstancias relativas al procedimiento previo de determinación de las deudas tributarias derivadas, no procederá cuando exista identidad entre el responsable y el titular del derecho a impugnar las actas y liquidaciones originales. Así se pronunció el citado tribunal, por ejemplo, en su Resolución de 7 de octubre de 1999, relativa a un supuesto de un administrador declarado responsable subsidiario habiéndose acreditado en el procedimiento inspector dirigido contra la sociedad que el citado administrador quedaba apoderado para impugnar las liquidaciones dimanantes de las actas de inspección.

Desde nuestro punto de vista, esta identificación que lleva a cabo el TEAC entre representantes de deudores principales (los administradores, tratándose de sociedades) y de los responsables resulta, cuanto menos, discutible ya que, por ejemplo, al amparo de dicho criterio en los supuestos de responsabilidad previstos en el artículo 43.1 a) de la LGT, no podrían impugnarse por los administradores las liquidaciones incoadas a las sociedades, con el consiguiente menoscabo que ello supone en los derechos de esta clase de responsables ²⁰.

III. CUESTIÓN SEGUNDA: ¿QUÉ EFECTOS HABRÍAN DE DERIVARSE DE LA EVENTUAL ESTIMACIÓN DE LAS PRETENSIONES DE ANULACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN ORIGINAL?

¿Cuáles serían los efectos derivados de la estimación de las pretensiones de anulación de la liquidación original? ¿Cabría la posibilidad de dictar una nueva liquidación, teniendo presente el límite de

giradas al deudor principal, no puede en cambio alegar cuestiones relacionadas con las actuaciones administrativas desarrolladas ante el contribuyente como, por ejemplo, la caducidad de dichas actuaciones.

¹⁹ Como bien ha señalado NAVARRO EGEA, M., *El responsable tributario*, Iustel, Madrid, 2006, pág. 52, la razón de ser de esta regulación no es otra que «corregir la disfunción que se produciría en el esquema de revisión de actos tributarios por el hecho de que, cuando recurra el responsable, este se convierta en una segunda vía de impugnación en interés del deudor principal».

²⁰ A mayor abundamiento las personas jurídicas no tienen capacidad para actuar, de manera que lo hacen a través de sus administradores. Sin embargo, el deudor principal continúa siendo la sociedad. En consecuencia, si habiéndose declarado la insolvencia de la sociedad se derivase la deuda al administrador, estaríamos en presencia de una persona distinta, con un patrimonio propio, que no debe ver limitados sus derechos de defensa por el simple hecho de haber actuado como representante en un eventual procedimiento inspector que pueda seguirse contra el deudor principal.

la prescripción? A priori, al amparo de una interpretación literal de lo dispuesto por el artículo 174.5 de la LGT, cabría estimar que la anulación del acto de declaración de la responsabilidad no afectaría al acto de liquidación original. Persigue así el legislador tributario evitar que el deudor principal pueda llegar a beneficiarse de los efectos de una sentencia en la que se determine la invalidez de la liquidación tributaria. En consecuencia, la liquidación inicial se mantendría respecto del deudor principal, procediéndose en cambio a anular esta para los responsables que hubieran sido parte del proceso. Y, al objeto de poder derivar nuevamente la responsabilidad a los responsables, habría de dictarse una nueva liquidación al deudor principal que corrigiese todas aquellas deficiencias señaladas en la sentencia.

Sucede, sin embargo, que el artículo 174.5 de la LGT no alude en ningún caso a la posibilidad de dictar dicha liquidación, circunstancia que impediría que la deuda pudiera exigirse al responsable. Y, no satisfaciéndose por parte del deudor principal su propia deuda, es decir, aquella que se le liquidó inicialmente, la anulación de la liquidación respecto de los responsables y su mantenimiento para aquel impediría que se dictasen de nuevo las oportunas derivaciones de responsabilidad. La razón es bien sencilla: carece de razón de ser que la Administración liquide la deuda a los únicos efectos de proceder a su derivación a otras personas, manteniéndose en cambio la liquidación original para aquellos que no hubieran recurrido.

En nuestra opinión, toda eventual anulación de una derivación de la responsabilidad como consecuencia de alguna causa de invalidez que afecte a la liquidación original implicaría necesariamente la anulación de este último acto. Y, dado que la anulación de la liquidación produciría efectos *erga omnes*, sus consecuencias habrían de proyectarse sobre todas aquellas personas que resultasen afectadas por el acto, incluidos el deudor principal y todos los responsables.

Como es sabido, dispone el artículo 68.7 de la Ley 58/2003 que, una vez interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los restantes obligados, incluidos los responsables. Los efectos derivados de la interrupción se extienden pues a todos los obligados, con independencia de que lo sean en virtud del mismo título o por títulos diferentes. Quiere decirse con ello que la interrupción de los plazos de prescripción en relación con uno de los obligados afectaría a todos los demás.

Por tanto, todas aquellas actuaciones que fuesen desarrolladas por el responsable para tratar de oponerse al acto de derivación de la responsabilidad (ya sea en sede administrativa o judicial) interrumpirían la prescripción con efectos para todos los obligados tributarios. Y, como consecuencia de estas sucesivas interrupciones de la prescripción realizadas por el obligado tributario y por la Administración en el curso de los procedimientos de revisión, el derecho a liquidar no resultaría prescrito ²¹.

Por otra parte, y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 68.6 de la LGT, habiéndose interpuesto recurso contencioso-administrativo la interrupción de la prescripción producirá efectos duraderos, excepto si no se hubiese acordado la suspensión, en cuyo caso la interrupción produciría efectos instantáneos, de acuerdo con el principio de *actio nata*. El cómputo del plazo de prescripción no se iniciaría de forma inmediata por el simple hecho de originarse la causa de interrupción de aquella. Dicho cómputo del nuevo plazo de cuatro años comenzaría una vez hubiese cesado la causa de

²¹ Ello sería así excepto si la obligación tributaria resultase ser mancomunada y solo se reclamase a uno de los obligados tributarios la parte que le corresponde, en cuyo caso el plazo no se interrumpiría para los demás.

interrupción. En otras palabras, el cómputo se iniciaría de nuevo cuando la Administración tributaria recibiese la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial. Y todas aquellas interrupciones que hubiesen tenido lugar por cualquiera de los obligados tributarios afectarían a todas las personas que respondan de la misma deuda, incluidos los responsables.

Ahora bien, ¿mantendrían aquellos actos que hubiesen sido anulados el efecto de interrumpir la prescripción o, por el contrario, con motivo de dicha declaración de nulidad desaparecerían todos sus efectos jurídicos? Con carácter general nada se señala en la Ley 58/2003 respecto de la incidencia de los vicios que pueda llegar a presentar un acto administrativo anulado de cara a la interrupción de la prescripción ²².

A priori cabría la posibilidad de considerar que no se puede prescindir de la causa de la anulación de cara a determinar si el derecho de la Administración a liquidar ha prescrito o no, debiendo diferenciarse a este respecto según el acto se invalide por un motivo de nulidad de pleno derecho o por una causa de anulabilidad. Y ello sobre la base de que únicamente los actos nulos carecen de toda eficacia interruptiva de la prescripción, al considerarse inexistentes desde su inicio, teniendo lugar la eliminación de todos sus efectos. En cambio, los actos meramente anulables mantienen el efecto interruptivo originado con su emisión ²³.

¿Y se interrumpiría la prescripción únicamente por los actos posteriores del propio deudor tributario o también por los realizados en relación con el responsable, así como por los de cualquiera de estos e incluso por los de la propia Administración en vía de reclamación o recurso? Tal y como tuvo ocasión de precisar el TS en su Sentencia de 31 de enero de 1989, tratándose de actuaciones efectuadas en vía de recurso, estas no interrumpirían la prescripción en el supuesto de que se anula-se dicho acto por motivos de nulidad de pleno derecho. Piénsese que, en caso contrario, se estaría impidiendo en la práctica la prescripción de la acción administrativa ya que, con independencia de que pudiera llegar a considerarse que el acto en cuestión no dio lugar a la interrupción de la prescripción, al declararse nulo de pleno derecho se originaría dicho efecto como consecuencia del recurso que el contribuyente se vio obligado a interponer para conseguir tal declaración de nulidad ²⁴.

Cabría estimar por tanto que, en aquellos supuestos en los que el acto de liquidación se anule por motivos de anulabilidad, la Administración podría practicar normalmente una nueva liquidación al deudor principal y, en su caso (siempre y cuando concurran las restantes circunstancias exigidas por el ordenamiento jurídico), podría dictar las oportunas declaraciones de responsabilidad.

²² Históricamente fue el antiguo Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968 el primer texto normativo en referirse a esta cuestión, señalando su artículo 63.3 que se consideraría interrumpido el plazo de prescripción de la acción recaudatoria en el supuesto de que las actuaciones administrativas se declarasen nulas de oficio o por reclamación de los interesados. Por su parte, el TS se encargó de precisar, entre otras, en sus Sentencias de 30 de mayo de 1967, 22 de marzo de 1974 y 18 de junio de 1976, que los actos de la Administración tributaria de investigación, comprobación o liquidación conservan su eficacia interruptiva, aunque fueran posteriormente declarados nulos, con independencia de la clase del vicio que pudieran padecer.

²³ Así quedó declarado, entre otras, en la Sentencia de la Audiencia Nacional (SAN) de 20 de mayo de 1999 y en las SSTSJ de Murcia de 4 de marzo y 8 de abril de 1998 y de 2 de septiembre de 2000, de Madrid de 9 de febrero de 2000 (rec. 899/2007, NFJ010394), de Canarias de 26 de enero de 1999 (rec. 2008/2006, NFJ007694) y de Cantabria de 7 y 21 de marzo de 2000. Véase igualmente la Resolución del TEAC de 26 de enero de 2000 (RG 164/1999, NFJ010392).

²⁴ De este modo, en aquellos supuestos en los que la anulación del acto tuviese su origen en un vicio de nulidad de pleno derecho, el cómputo de la prescripción se realizaría desde el final del plazo voluntario de declaración o desde cualquier otra actuación que hubiere interrumpido válidamente la prescripción con anterioridad a que se hubiere dictado el acto nulo.

Sucede, sin embargo, que la actual regulación de la prescripción de la obligación de los responsables y la comunicación de los efectos en relación con la interrupción de la misma a todos los obligados tributarios únicamente tiene razón de ser si se estima que las actuaciones desarrolladas por la Administración frente a los responsables presentan una naturaleza esencialmente recaudatoria, encuadrándose dentro del procedimiento de recaudación seguido frente al deudor principal para la exigencia de la deuda tributaria. Dada esta situación, la Administración no podría volver a liquidar la deuda una vez que hubiese sido anulada la liquidación original por el recurso interpuesto por un responsable.

La Ley 58/2003 regula de forma separada, a través de los apartados primero y segundo de su artículo 68, las causas de interrupción susceptibles de afectar a los diversos plazos de prescripción existentes. Tiene lugar así una clara separación entre las distintas actividades administrativas destinadas a la determinación de la deuda mediante la oportuna liquidación y a la exigencia de su cobro, de manera que aquellas actividades administrativas o actuaciones de los particulares que afecten a la liquidación del tributo no interrumpen el plazo de prescripción del derecho a exigir el cobro de la deuda, y viceversa.

Pues bien, si se estima que tanto la acción notificada a los responsables como el conjunto de actuaciones posteriores de la Administración tributaria y de los obligados tributarios en sede administrativa o judicial constituyen manifestaciones de la acción recaudatoria, habría que concluir que, con independencia de que dichas actuaciones hubiesen interrumpido la prescripción del derecho al cobro, en ningún caso se originaría dicho efecto interruptivo respecto del plazo de prescripción de la acción para liquidar. El inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a liquidar tendría lugar en todo caso desde la notificación de la liquidación al deudor principal (siempre y cuando este hubiese dejado firme dicho acto). Y, una vez transcurrido el plazo de cuatro años a contar desde dicho momento, ya no sería posible liquidar nuevamente la deuda por parte de la Administración tributaria.

Por su parte, si estimásemos que el procedimiento de determinación de la responsabilidad constituye un procedimiento de liquidación diferente al seguido frente al deudor principal, adquiriendo la derivación de la responsabilidad la consideración de un nuevo proceso de determinación de la deuda que ha de seguirse frente al responsable, tampoco cabría la posibilidad de practicar una nueva liquidación. Y, admitiendo el carácter autónomo de ambos procedimientos de liquidación, difícilmente las actuaciones seguidas frente al responsable podrían interrumpir la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda en relación con el deudor principal. No parece pues que resulte admisible la liquidación de la deuda correspondiente al deudor principal a los únicos efectos de que pueda efectuarse su derivación al responsable que obtuvo la anulación del acto de derivación ²⁵.

²⁵ Se alcanzaría así una situación en virtud de la cual, a pesar de haberse anulado la liquidación derivada al responsable, dado que está prescrito el derecho de la Administración a liquidar frente al deudor principal, no podría dictarse una nueva liquidación frente a este, que constituye el antecedente inmediato para que resulte exigible la responsabilidad. Refiriéndose a esta cuestión, si bien en relación con aquello que disponía la antigua LGT, señaló FALCÓN Y TELLA, R., «La prescripción de la obligación tributaria en relación con el responsable: un problema mal planteado», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2001, pág. 7, lo siguiente: «Hay que precisar, por último, que aunque por economía del lenguaje la LGT hable de prescripción del derecho a liquidar, por un lado, y de prescripción de la acción recaudatoria, por otro lado, lo que prescribe es siempre la obligación tributaria, ya que el derecho a liquidar es en realidad una potestad administrativa, al igual que la acción recaudatoria, y las potestades son por naturaleza imprescriptibles (...) En este sentido no existe tampoco, propiamente, una prescripción del derecho a derivar la responsabilidad (o al menos no existe como un supuesto autónomo de prescripción), sino que estamos siempre ante la prescripción de la obligación tributaria por el no ejercicio, en los supuestos de la letra a) del artículo 64 de la LGT, de las facultades integrantes de la autotutela declarativa, ya sea en relación con el sujeto pasivo, en una primera fase, o en relación con el responsable».

Con carácter general la declaración de la responsabilidad tributaria constituye un procedimiento declarativo especial encuadrado dentro del procedimiento de recaudación. Tanto la actividad destinada a la declaración de responsabilidad como el propio acto de derivación de aquella se insertan dentro del procedimiento de recaudación. Ahora bien, debe reconocerse que, desde un punto de vista material, cuando se recurre frente al acto de declaración de la responsabilidad por causas relativas a la invalidez de la liquidación notificada al deudor principal se está interponiendo, en realidad, y de manera directa, un recurso frente al acto de liquidación original.

En consecuencia, a pesar de que dicho acto hubiera quedado firme con motivo de la notificación de la derivación de la responsabilidad, se abriría un nuevo plazo destinado a su impugnación en aras de garantizar el necesario respeto al principio de tutela judicial efectiva. Piénsese que, no habiendo sido el responsable parte de los procedimientos seguidos frente al deudor principal, no habría de impedírsele la facultad de interponer un posterior recurso frente a la liquidación original que garantice su derecho de defensa ²⁶.

Desde un punto de vista estrictamente material, el responsable interpone el recurso frente a la liquidación que en su día se notificó al deudor principal, iniciándose nuevamente el cómputo de la prescripción para todos los obligados tributarios una vez que se reciba la correspondiente sentencia firme que resuelva el recurso del responsable.

Y, una vez anulada en vía de recurso la liquidación notificada al deudor principal, ¿podría la Administración girar una nueva liquidación que sustituyese a lo anterior? A nuestro juicio así es, máxime si tenemos en cuenta que las distintas interrupciones de la prescripción afectan al derecho a liquidar la deuda tributaria, proyectándose así sobre los distintos obligados tributarios que han de responder de la misma deuda. Téngase presente además que, a pesar de que formalmente el responsable recurre frente al acto de declaración de la responsabilidad, desde un punto de vista material, dicho recurso tiene como objeto la adecuación al ordenamiento jurídico de la liquidación inicial correspondiente al deudor principal.

En suma, la Administración quedaría facultada para girar una nueva liquidación que corrigiese los errores puestos de manifiesto en la resolución o sentencia de que se trate y que habría de notificarse al deudor principal, pudiéndose iniciar nuevamente, en su caso, el oportuno procedimiento de declaración de la responsabilidad.

IV. CUESTIÓN TERCERA: ¿CABRÍA LA POSIBILIDAD DE QUE LA ADMINISTRACIÓN SE DIRIGIESE CONTRA OTRO RESPONSABLE QUE NO HUBIESE ADVERTIDO DEFECTOS EN LA LIQUIDACIÓN PRINCIPAL?

Tal y como establece el artículo 174.5 de la LGT, el recurso ha de limitar sus efectos a quien planteó el mismo, no beneficiando a otros obligados tributarios y, entre ellos, al responsable.

²⁶ En este sentido se han manifestado, entre otros, GONZÁLEZ ORTIZ, D., *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 89, y GONZÁLEZ PÉREZ, J. y TOLEDO JAUDENES, J., *Comentarios al Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 414.

De este modo, habiendo adquirido firmeza la liquidación realizada a otro responsable, lo dispuesto en el citado precepto podría ser interpretado en el sentido de que el recurso planteado por un responsable distinto no producirá efectos para aquel. En cambio, si la liquidación girada contra el otro responsable no adquirió firmeza, podrían comunicarse los efectos del recurso a esos otros responsables.

Una de las principales consecuencias derivadas de la estimación del recurso o reclamación del responsable será que no determine la revisión de la liquidación al deudor principal que hubiera adquirido firmeza. Sin lugar a dudas, nos hallamos ante una circunstancia cuanto menos discutible y que ha merecido las críticas de un amplio sector de la doctrina.

Afirma, por ejemplo, BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN ²⁷ lo siguiente: «La LGT 2003 desconoce que la derivación de la responsabilidad forma parte de la recaudación de esa deuda principal (el procedimiento de apremio no acaba hasta que no se declaran fallidos a todos los responsables: art. 173). Por otra parte la LGT 2003 desconoce que ella misma regula y es capaz de distinguir en la prescripción el derecho a liquidar y el derecho a cobrar (art. 66). Y, finalmente, la LGT 2003 oculta que la Administración ha estado empleando una coacción (apremio) para exigir una deuda liquidada contra Derecho. La firmeza, que es una consecuencia de la seguridad jurídica, no puede amparar la inseguridad jurídica. A un administrado se le ha exigido una deuda injustamente y por esa causa se le ha exigido la deuda en un procedimiento ejecutivo y se le ha intentando embargar (sin aludir a las consecuencias de las medidas cautelares o del descrédito personal en actuaciones cerca de clientes o de entidades financieras). Se la ha podido imputar una conducta ilícita, imponiéndole una sanción».

Estamos de acuerdo con esta apreciación. Y es que, dado el carácter revisor que presenta la vía administrativa, carece de razón de ser pretender que el resultado del recurso interpuesto por el responsable contra una liquidación no pueda afectar al deudor principal. A mayor abundamiento, suponiendo que el responsable llegase a ver reconocida su pretensión, ya sea total o parcialmente, por razón de la declaración de nulidad del acto tributario de determinación de la deuda, quedando la Administración gestora obligada a dictar un nuevo acto de liquidación de acuerdo con lo resuelto por el órgano administrativo o judicial de revisión de que se trate, parece difícil que pueda mantenerse la efectividad de la primera liquidación de la deuda declarada ilegal respecto del deudor principal, procediéndose simultáneamente, como se ha indicado, a dictar un segundo acto de liquidación (de la misma deuda) respecto del responsable.

Al amparo de la actual regulación, esto es, dada la atribución al acto de declaración de la responsabilidad de una eficacia liquidatoria independiente respecto de la de otros actos, una vez obtenida la anulación de una declaración de responsabilidad por motivos vinculados a la liquidación de la que trae causa, no resultarían transmitidos en ningún caso dichos efectos a la liquidación principal o frente a otros responsables. En efecto, la anulación de la declaración de uno de los posibles responsables carecerá de efectos frente a otros ya declarados o que puedan serlo ya que dicha anulación, a pesar de tener su fundamentación en causas que afectan a la liquidación de la deuda de la que derivan las eventuales declaraciones de responsabilidad, únicamente puede ser aplicada al que recurre.

²⁷ BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., «La recaudación que viene», *Impuestos*, núm. 22, 2003, pág. 12. Véanse, en parecidos términos, MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT. Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2007, págs. 169 y 170; ROZAS VALDÉS, J.A., «Sucesores y reosnables en el Proyecto de la LGT», *Gaceta Fiscal*, núm. 226, 2003, págs. 35 y 36; DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal, en la responsabilidad tributaria del levantamiento del velo», *Documentos de Trabajo del IEF*, núm. 26, 2007, pág. 26, y BLÁZQUEZ LIDOY, A., «Novedades de la LGT 58/2003 en la regulación de la responsabilidad tributaria y de la sucesión», *RCyT. CEF*, núm. 255, 2004, pág. 15.

¿Y qué sucederá en aquellos supuestos en los que, produciéndose la prescripción o la declaración de nulidad de pleno derecho, la Administración tributaria no haya apreciado inicialmente la concurrencia de cualquiera de estas circunstancias, declarándolas, en cambio, posteriormente con motivo de la impugnación del acto de derivación de responsabilidad? Tal y como ha apuntado DE GANDARILLAS MARTOS ²⁸, en estos casos, y a la luz de la limitación del alcance impugnatorio introducido por la Ley 36/2006, cabría la posibilidad de que se dictase un acto de derivación de responsabilidad frente a otros posibles responsables fundamentado en la existencia de una liquidación nula.

De cualquier manera, y con independencia de que la anulación del acto de derivación de responsabilidad producida en relación con uno de estos sujetos no implique la de los demás, parece razonable estimar que los efectos favorables que hayan sido ganados por uno de ellos resultarán extensibles al resto.

V. CUESTIÓN CUARTA: EL ALCANCE DE LOS MOTIVOS QUE POSIBILITAN LA IMPUGNACIÓN DEL ACTO DE DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Sin lugar a dudas, uno de los motivos de impugnación de la responsabilidad podrá ser el relativo a la inexistencia de presupuesto de hecho generador de la responsabilidad. En otras palabras, cabe la posibilidad de que el responsable impugne el propio fundamento de su responsabilidad. Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que el declarado responsable subsidiario por ser administrador de una persona jurídica no ocupó dicho cargo en el instante en el que se cometió la infracción, o bien en aquellos otros en los que, teniendo dicho sujeto la condición de administrador, hubiera salvado su voto cuando se tomó la decisión que motivase la infracción tributaria.

Con carácter general es a la propia Administración a quien corresponde la carga de la prueba en relación con la producción del presupuesto de hecho generador de la responsabilidad tributaria, especialmente en los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos, en virtud de la aplicación del principio de presunción de inocencia. En efecto, corresponde a la Administración la carga de la prueba en relación con el hecho de haberse dado o producido efectivamente el presupuesto de hecho de la responsabilidad ²⁹.

El acto de derivación de responsabilidad ha de probar, dadas las repercusiones que este acto conlleva y que no son otras que hacer responder a una persona de las deudas tributarias de otra, que se ha producido efectivamente el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad tributaria. Por ejemplo, el acto de derivación de responsabilidad ha de probar circunstancias tales como que el administrador al que se le deriva la deuda de la sociedad ha actuado sin la diligencia debida, que tenía la condición de administrador en el instante de cometerse la infracción, que esta última se

²⁸ DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal, en la responsabilidad tributaria del levantamiento del velo», ob. cit., pág. 26.

²⁹ Tal y como señaló en su día DURÁN-SINDREU BUXADE, A., «Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 25, 1994, pág. 57, «deberá probar la Administración, no solo que se ha producido el presupuesto de hecho recogido en la ley sino, también, la concurrencia de dolo o culpa, aun a título de simple negligencia, en la actuación o conducta de los administradores».

cometió dentro del ámbito de funciones que tenía encomendadas, que no salvó su voto en la decisión que supuso la infracción, etc.³⁰.

Debido a la complejidad que caracteriza al procedimiento de derivación de responsabilidad (se trata de un procedimiento en el que la Administración tributaria ha de intervenir a lo largo del mismo hasta llegar a su finalización y en el que debe seguirse un riguroso orden procedimental de cara a no originar indefensión al responsable), uno de los motivos más frecuentes de impugnación de la responsabilidad subsidiaria es el relativo al propio procedimiento de derivación de la misma y, más precisamente, a todos aquellos defectos que puedan derivarse de la tramitación de dicho procedimiento³¹. Así, por ejemplo, cabría declarar la nulidad del procedimiento de derivación de responsabilidad por no haberse producido la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios³².

Y dado que el responsable, por imperativo constitucional, puede alegar defectos, no ya solo vinculados al presupuesto y procedimiento de declaración de responsabilidad, sino también a la liquidación de la que trae causa, parece claro que, a tenor de lo establecido en el artículo 174.5 de la LGT, incluso si el responsable en su recurso pusiese de relieve defectos materiales o formales relativos a la exigencia de la deuda tributaria al deudor principal, la eventual estimación del recurso interpuesto por esta causa no produciría efectos en relación con el deudor principal para el que la liquidación resulte ya firme o, en su caso, para otros responsables.

De cualquier manera, al amparo de lo establecido en el vigente artículo 174.5 de la Ley 58/2003, a la hora de precisar los motivos por los que el responsable puede recurrir el acto de derivación de responsabilidad, cabe admitir tanto aquellos que se hallan conectados con el supuesto de hecho del que trae causa la posición deudora de dicho sujeto como los relacionados con la cuantía de su obligación y, más precisamente, en este segundo caso, con la legalidad de la liquidación principal³³.

Por otra parte, habiendo devenido firme la liquidación principal, se reconoce la legitimación del responsable a efectos de plantear el recurso, pero sin que como consecuencia de la resolución del

³⁰ Véase a este respecto la Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2007 (RG 3665/2005, NFJ031714), relativa a la anulación de un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria, y, a través de la cual, el tribunal vino a confirmar dicha anulación del acuerdo de derivación de responsabilidad al administrador de una sociedad y de las liquidaciones contenidas en el mismo por falta de motivación, argumentando que la derivación de la acción para exigir el pago de la deuda a los responsables requiere de un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance. Añade además el TEAC que dicho acto debe serle notificado con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, confiéndole desde ese mismo instante todos los derechos del deudor principal. En suma, considera el tribunal que el responsable subsidiario podrá impugnar las liquidaciones y las actas, no hallándose además en el supuesto analizado las mismas motivadas.

³¹ Lógicamente, tratándose de un supuesto caracterizado por la existencia de una pluralidad de responsables, la eventual anulación del procedimiento de derivación de responsabilidad respecto de uno de ellos afectaría a los demás. Véase en este sentido, entre otras, la Resolución del TEAC de 24 de julio de 1998.

³² Acerca de la posibilidad de que el responsable subsidiario pueda impugnar la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios, véase DE LA HUCHA CELADOR, F., «Algunas consideraciones sobre la responsabilidad tributaria en el RGR de 1990: II. La responsabilidad subsidiaria», *Crónica Tributaria*, núm. 61, 1992, pág. 53.

³³ Tal y como señala GALÁN RUIZ, J., *La responsabilidad tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, pág. 201, «En la práctica, cuando el recurso versa sobre la cuantía de la liquidación practicada al responsable, el motivo en el que suele basarse, más que sobre los errores en que la Administración haya podido incurrir al practicar la liquidación, es en la desconformidad con la liquidación practicada, bien por haberse exigido las sanciones al responsable subsidiario o bien porque se le obligue al pago del recargo de apremio».

mismo o de la reclamación que pueda llegar a presentarse sean susceptibles de revisión las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable.

¿De qué opciones de impugnación dispone en consecuencia el responsable? ¿Ha de limitarse lo dispuesto por el artículo 174.5 de la LGT únicamente a los motivos de impugnación que pueda hacer valer aquel, quedando así exceptuadas de revisión las liquidaciones firmes? En este sentido se pronunció el TSJ de Madrid en su Sentencia de 18 de diciembre de 2003 cuando, al referirse al por aquel entonces Anteproyecto de la nueva LGT, declaró que «el precepto viene a confirmar la teoría de la no impugnación del acto consentido o del acto firme».

A nuestro juicio, sin embargo, aceptar dicha interpretación significaría limitar el derecho de defensa del responsable, con la consiguiente vulneración del principio de justicia que pudiera llegar a producirse. La adquisición de firmeza únicamente podrá perjudicar al obligado primario, de manera tal que su negligencia al recurrir o, en su caso, la eventual demora que pueda llegar a producirse por parte de la Administración a la hora de iniciar el oportuno procedimiento frente al responsable, no podrán representar un obstáculo para que este reclame contra la obligación tributaria ajena cuyo cumplimiento le resulte exigible.

Otra alternativa susceptible de llegar a plantearse sería estimar que la referida limitación introducida en el artículo 174.5 de la LGT 2003 no se refiere a los motivos que puede hacer valer la persona del responsable, sino a los efectos derivados de la resolución, evitándose así que esta última pueda llegar a aprovechar al deudor principal. Así lo considera RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, quien apunta que el citado criterio posibilitaría corregir la disfunción que se origina dentro del ámbito de la revisión de los actos tributarios al operar, habiendo sido recurrida, como una segunda vía impugnatoria en interés del deudor principal. A juicio del citado autor, «con el mandato contenido en el citado precepto (art. 174.5 de la LGT 2003), si dicho sujeto pretende aprovechar la resolución recaída en el recurso planteado por el responsable, tendrá que reconducir su defensa al ámbito de los procedimientos especiales de revisión (por ejemplo, propiciando la revocación del acto de liquidación anulado por este cauce)»³⁴.

¿Cabría la posibilidad de que el responsable ejercitase su defensa antes de que tenga lugar la derivación de responsabilidad? A priori nada señala a este respecto el artículo 174 de la LGT, con base en lo cual podría admitirse la vinculación de la legitimación con la derivación de responsabilidad o con el reconocimiento de un interés legítimo y directo en el responsable. Este último criterio ya fue apuntado en su día, entre otros, por COMBARROS VILLANUEVA³⁵, al estimar que el concepto de legitimados en las reclamaciones económico-administrativas comprende, no ya solo a los obligados tributarios y a los sujetos infractores, sino también a cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o actuación administrativa de que se trate.

³⁴ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., «Paradojas de la nueva Ley General Tributaria: el artículo 174.5 como garantía de los derechos de los responsables», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15, 2005, pág. 32. Véase, asimismo, BOSCH CHOLBI, J.L., «Los responsables tributarios en la LGT 58/2003: aspectos controvertidos», *Tribuna Fiscal*, núm. 173, 2005, pág. 51.

³⁵ COMBARROS VILLANUEVA, V.E., «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 23, 1979, pág. 393. En esta misma línea, SÁNCHEZ GALIANA, J.A., «El responsable», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, Homenaje a F. Sainz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, págs. 642 y 643.

En todo caso volvemos a subrayar que nada dispone a este respecto la LGT, al igual que sucedía al abrigo de la antigua Ley de 1963, lo que, desde nuestro punto de vista, no favorece la consecución de una mayor claridad en la delimitación del concepto de responsable tributario. Y es que, al limitarse el tratamiento de la responsabilidad al marco de una determinada actividad administrativa, se está descartando toda posibilidad de actuación del responsable frente a la Administración con anterioridad al acto a través del cual se declara dicha responsabilidad. ¿No sería más conveniente que el legislador tributario optase por regular con una mayor precisión la figura del responsable como obligado tributario a partir del instante en el que se realiza el supuesto de hecho de la responsabilidad? Desde nuestro punto de vista, así es. Y ello exigiría, entre otras medidas, reconocer su legitimación para llevar a cabo ciertas actuaciones como, por ejemplo, el pago de la deuda garantizada o la impugnación de la liquidación.

Refiriéndose a un supuesto en el que existían varios responsables solidarios que concurrían en la causación de una infracción tributaria, declaró el TS en su Sentencia de 10 de diciembre de 2008 (rec. 3914/2006, NFJ031483) que procede la suspensión de la ejecución del acto de derivación de responsabilidad de manera automática y sin garantías. Concretamente a través de la citada sentencia analizaba el Alto Tribunal la cuestión relativa a la suspensión de la ejecución de un acto de derivación de responsabilidad solidaria en virtud de aquello que disponía el artículo 38.1 de la antigua LGT de 1963, aplicable al supuesto de autos, y que se pretendió obtener en la vía económico-administrativa, en primer término, a través de lo establecido en el artículo 76 del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA), vigente hasta el 27 de junio de 2005, produciéndose así la suspensión sin garantías por imposibilidad de prestar la misma y la invocación de perjuicios de imposible o difícil reparación.

Inicialmente se obtuvo un primer pronunciamiento negativo del TEAC, salvo en lo relativo estrictamente a las sanciones exigidas, las cuales quedaban suspendidas automáticamente de conformidad con lo establecido en el artículo 35 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC). Dicha Resolución del TEAC fue posteriormente confirmada por la Audiencia Nacional, dejándose sentada la existencia de una falta de prueba por parte de la actora de que la ejecución del acto impugnado le causare daños de imposible o difícil reparación, habida cuenta de que la mera declaración de responsabilidad solidaria de la recurrente, que constituía el acto impugnado cuya suspensión se pretendía, no suponía la reclamación de cantidad dineraria alguna.

El TS decidió acoger el segundo motivo casacional interpuesto por la entidad recurrente, estimando que el supuesto recogido en el artículo 38.1 de la antigua LGT de 1963 [actual art. 42.1 a) de la LGT 2003] contiene un caso de responsabilidad que presenta una clara finalidad sancionadora en su conjunto, motivo por el cual no resulta posible diferenciar a los efectos de otorgar una posible suspensión entre sanciones y cuota e intereses, tal y como hicieron los órganos inferiores. Estima así el tribunal que ambos conceptos han de recibir el mismo tratamiento, ya que si se declara que el responsable no puede ser merecedor de la sanción en esos casos, la consecuencia inmediata habrá de ser la imposibilidad de exigir la cuota al mismo. De este modo se otorga la suspensión sin garantías de la totalidad de la deuda tributaria reclamada al responsable solidario, haciéndose extensivo al mismo la previsión contenida en el artículo 35 de la antigua LDGC [actual art. 212.3 a) de la LGT 2003].

Así las cosas, afirmó el TS en la citada Sentencia de 10 de diciembre de 2008 que la exigencia de dolo o culpa para la responsabilidad solidaria le da un carácter sancionador, procediendo la sus-

pensión sin garantías. La declaración de responsabilidad solidaria en la comisión de infracciones determina la imposición de una sanción por un acto propio. Y, a tal efecto, la exigencia de dolo o culpa como requisito para la derivación de responsabilidad solidaria implica que no resulte admisible en Derecho esta derivación si no se prueba por la Administración la intervención del responsable al que se deriva aquella con motivo de la comisión de la infracción, debiendo probarse igualmente la culpa o dolo con el que se produjo dicha intervención. Y esta consideración de la derivación de responsabilidad como consecuencia sancionadora conduce, inevitablemente, a que en la reclamación administrativa proceda la suspensión sin garantías. A mayor abundamiento, a la inefectividad de la derivación de responsabilidad mientras no sea firme en vía administrativa.

De este modo, el TS decretó la suspensión de la ejecución de una resolución que exigía al responsable solidario las cuotas de IVA no ingresado y las sanciones impuestas al obligado principal sin aportación de garantías. Y ello sobre la base de estimar que la derivación de la cuota al responsable, con independencia del régimen que resulte aplicable a la derivación de la sanción, cumple una función indemnizatoria del daño producido por el comportamiento imputable al responsable, de manera que lo que prima es la naturaleza sancionadora de la responsabilidad exigida. En consecuencia, se estima que no cabe diferenciar a efectos de suspensión entre sanción y cuota, debiendo ambos conceptos seguir la misma suerte ³⁶. Desde nuestro punto de vista, se trata de una doctrina que podría generalizarse en relación con los restantes supuestos de derivación de responsabilidad justificada por la consideración de la conducta del derivado ³⁷.

Aquellos obligados tributarios que no presentaron en tiempo y forma el correspondiente recurso frente al acto de derivación de la responsabilidad, una vez que tuviesen conocimiento de una sentencia que anulase dicho acto en relación con otro responsable de la misma deuda que se encontrase en su misma situación, ¿podrían solicitar la extensión del fallo en su propio beneficio? Con carácter general estimamos que el ejercicio de tales derechos por el responsable que no hubiere sido parte procesal habrá de efectuarse dentro del marco de los procedimientos de revisión administrativos y en el ámbito del proceso contencioso.

A priori, el inicio de estos procedimientos de revisión de oficio tendría lugar en el ámbito administrativo, para pasar con posterioridad a la vía judicial. No obstante, en determinados supuestos, el

³⁶ Téngase presente que, dentro del sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, rige el principio de responsabilidad por dolo o culpa, exigible igualmente en los supuestos de responsabilidad solidaria.

³⁷ De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento, parece claro que todo acto de derivación de responsabilidad tributaria (por ejemplo, por sucesión de empresas), y por parte de todos los conceptos tributarios (cuota y sanción), ha de seguir el régimen de suspensión automática de las sanciones y sin garantías. Ahora bien, dada por ejemplo una providencia de apremio de la Administración tributaria surgida una vez que se ha puesto fin a la vía administrativa y al amparo de la cual se reanuda el proceso de ejecución, ¿existiría la obligación de solicitar el concurso en el plazo de dos meses que marca el artículo 5 de la Ley 22/2003, Concursal? A pesar de que es esta una cuestión que excede por completo el objeto de nuestro estudio, cabe precisar que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 111.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), «La suspensión podrá prolongarse (...) cuando exista medida cautelar y los efectos de esta se extiendan a la vía contencioso-administrativa. Si el interesado interpusiera recurso contencioso-administrativo, solicitando la suspensión del acto objeto del proceso, se mantendrá la suspensión hasta que se produzca el correspondiente pronunciamiento judicial sobre la solicitud en la pieza separada de medidas cautelares del contencioso». Ahora bien, en caso de que el órgano jurisdiccional no suspenda, se iniciará el plazo para cumplir el deber de solicitar el concurso. Y, salvo que se logre un aplazamiento, habría que plantearse la solicitud de concurso voluntario para preservar la responsabilidad de los administradores sociales.

legislador de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) contempla la extensión de los efectos derivados de las sentencias a aquellos terceros que no hubiesen sido partes del proceso judicial, quedando así considerablemente simplificado el procedimiento a seguir.

Pues bien, estimamos que lo dispuesto por el artículo 174.5 de la LGT habrá de ser interpretado en el marco de la ley reguladora del ámbito jurisdiccional contencioso-administrativo y, más precisamente (de cara a poder precisar los efectos de aquellos pronunciamientos que estimen un recurso), al amparo de lo establecido por su artículo 71 de la LJCA, encargado de diferenciar entre los efectos derivados de las sentencias anulatorias de actos administrativos y los procedentes de aquellas otras que declaren una situación jurídica individualizada³⁸. Ni que decir tiene que el procedimiento que deberá seguirse para la extensión de los efectos del fallo a quienes no hayan sido partes procesales será totalmente distinto en cada uno de estos supuestos, así como los requisitos exigibles al efecto para poder acometer dicha extensión.

VI. CUESTIÓN QUINTA: ¿QUÉ CONSECUENCIAS PODRÁN DERIVARSE DE LA ANULACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN O SANCIÓN, SEGÚN LA CAUSA DE LA MISMA?

¿Resulta compatible lo dispuesto por el artículo 174.5 de la LGT con la normativa encargada de regular la invalidez de los actos administrativos? Sin lugar a dudas la declaración judicial sobre la ilegalidad de la liquidación o sanción original planteará importantes consecuencias sobre la situación jurídica de los responsables y del propio deudor principal, aun cuando aquellos no hubieren presentado recurso y hubieren permitido la firmeza de los actos administrativos a ellos notificados.

La primera de dichas consecuencias se concreta en el hecho de que aquellos obligados tributarios al pago de esa misma deuda que no hubieran sido parte del proceso dispondrán de nuevos instrumentos de defensa jurídica. Nos estamos refiriendo a aquellas alternativas previstas dentro del ordenamiento jurídico y destinadas a garantizar la defensa de la situación jurídica de quien hubiese sido perjudicado por un acto antijurídico y firme de una Administración Pública. ¿Debe estimarse, al amparo de aquello que declara el artículo 174.5 de la Ley 58/2003, que la firmeza del acto imposibilita acometer su revisión? Parece claro que no, máxime si tenemos en cuenta que, en determinados supuestos, y con independencia de cuál resulte ser la causa de la invalidez de la liquidación o sanción original, la anulación de los actos firmes se producirá de forma automática.

Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que la sentencia de que se trate haya puesto de manifiesto que la liquidación o sanción notificada al deudor principal incurre en una causa de nulidad de pleno derecho de las recogidas en el artículo 217 de la LGT, habrán de revisarse los actos firmes que traigan causa de dicho acto. Y, aun cuando determinados obligados tributarios hubiesen consentido la

³⁸ Dice concretamente este artículo 71 de la LJCA lo siguiente: «1. Cuando la sentencia estimase el recurso contencioso-administrativo: a) Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada; b) Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma».

firmeza de los actos que les hubiesen sido notificados (ya se trate del deudor principal o de alguno de los responsables), la resolución administrativa o judicial deberá extenderse de forma automática. Ciertamente, y a tenor de lo dispuesto en la LJCA, la persona afectada por el acto anulado podría solicitar en ejecución de sentencia la extensión de los efectos del fallo. Ahora bien, con independencia de lo anterior, y de conformidad con aquello que establece el artículo 217.2 de la Ley 58/2003, dispondrá de la posibilidad de iniciar el procedimiento para la declaración de la nulidad de tales actos ³⁹.

¿Qué sucedería en aquellos supuestos en los que la anulación de la liquidación fuese consecuencia de la concurrencia de una causa de nulidad de pleno derecho? En estos casos, habiendo tenido lugar la extinción de la deuda por prescripción, no podrá practicarse una nueva liquidación, procediendo por tanto el inicio del procedimiento destinado a obtener la declaración de nulidad.

Igualmente cabría la posibilidad de iniciar el procedimiento para la obtención de la declaración de nulidad en el hipotético caso de que el acto de derivación de otro responsable sustancialmente idéntico hubiese sido anulado por algún motivo relacionado con la falta de concurrencia del presupuesto de la responsabilidad, al incurrirse en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas al efecto.

Por otra parte, puede llegar a suceder que la causa de la anulación en vía administrativa o judicial resulte ser la prescripción del derecho de la Administración a exigir el pago de la deuda tributaria o del derecho a determinar la deuda mediante la oportuna liquidación. Dada esta situación, ¿podría procederse a limitar la extensión de los efectos de la sentencia o resolución únicamente a aquel obligado que hubiera interpuesto el recurso correspondiente? A nuestro juicio, la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. Tal y como ha puesto de manifiesto MALVAREZ PASCUAL ⁴⁰, debe tener lugar la extensión automática de la decisión administrativa o fallo judicial a todos los posibles obligados al pago de la deuda tributaria. Y es que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 69.3 de la Ley 58/2003, la prescripción ganada extingue la deuda tributaria, debiendo proyectarse además dicho efecto extintivo sobre todos los deudores de la deuda prescrita, en aplicación de aquello que establece el apartado primero del citado precepto, a cuyo tenor «la prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria» ⁴¹.

En resumen, en todos aquellos supuestos en los que haya prescrito el derecho de la Administración a liquidar o a exigir el cobro de la deuda, no cabrá la posibilidad de efectuar la derivación de

³⁹ Adicionalmente, en tanto en cuanto el ejercicio de la acción de nulidad resulta imprescriptible, esta podrá ser ejercitada en cualquier momento por el obligado tributario.

⁴⁰ MALVAREZ PASCUAL, L.A., «Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico», ob. cit., pág. 46.

⁴¹ A mayor abundamiento declara el artículo 69.2 de la LGT, refiriéndose a la aplicación de oficio de la prescripción en el ámbito tributario, que «La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario». Lo dispuesto en el citado precepto fue interpretado en su día por las SSTs de 8 de febrero y 10 de marzo de 1995, así como por las SSAN de 19 de febrero de 1993 (NFJ002492), 25 de enero de 1994 y 31 de marzo de 1998 (rec. 118/1995, NFJ006908) en el sentido de que aquellos órganos que conozcan de los asuntos de que se trate (ya sean estos administrativos o judiciales), están obligados a aplicar la prescripción de oficio. Para finalizar, se refiere el artículo 221.1 letra c) de la LGT, como causa para el inicio (de oficio o a instancia del interesado) del procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, al hecho de que se hubiesen ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.

dicha deuda al responsable ⁴². Y, teniendo lugar la extinción de la deuda tributaria al haberse alcanzado dicha conclusión en vía administrativa o judicial con motivo de la interposición de un recurso por parte de uno de los responsables, habrán de anularse todos y cada uno de los actos administrativos que hubiesen pretendido la liquidación o el cobro de la deuda prescrita, con independencia de quién resulte ser el destinatario de tales actos (el deudor principal o cualquiera de los responsables), y tanto si hubiesen recurrido como si hubiesen permitido la firmeza de los mismos.

La razón de ser de la anterior afirmación parece clara: hallándose prescrita la deuda tributaria en el instante de proceder a la declaración de la responsabilidad, la derivación de la deuda a los responsables carecerá de todo fundamento. Y, siendo reconocida con posterioridad en vía judicial la prescripción de la deuda tributaria, habrá de reponerse la situación jurídica de aquellos obligados tributarios que se hubiesen visto afectados por el fallo judicial ⁴³. Dicho de otro modo, en la medida en que la prescripción determina la extinción de la deuda, no podrá admitirse la exigencia de una deuda inexistente.

Por otra parte, estimamos que las anteriores consideraciones habrían de reproducirse igualmente con independencia de que hubiese prescrito la acción para liquidar o para exigir el pago de la deuda tributaria.

Recapitulando, una vez extinguido el derecho a liquidar o a recaudar la deuda tributaria, carece de toda razón de ser acudir a la vía ejecutiva o iniciar los procedimientos de derivación de la responsabilidad, debiendo aplicarse la prescripción de oficio, esto es, sin necesidad de que resulte invocada o excepcionada por el obligado tributario. Cualquiera de los obligados tributarios podrá eliminar los efectos derivados del acto en cuestión, ya sea aplicando las posibilidades que ofrece la LJCA para solicitar la extensión de los efectos del fallo en los casos de sentencias que anulen un acto administrativo, o bien iniciando un procedimiento destinado a solicitar la revocación de aquellos actos administrativos en los que se determine o exija dicha deuda ⁴⁴.

Analicemos a continuación qué sucede en aquellos casos en los que se determina la invalidez de la liquidación o sanción original por motivos de anulabilidad, lo que, por otra parte, constituye la

⁴² Ciertamente, ya con anterioridad al amparo de lo dispuesto por la antigua LGT de 1963, esta misma consecuencia quedó reconocida, entre otras, en las Resoluciones del TEAC de 13 de mayo de 1997 (RG 7251/1994, NFJ005741) y 26 de abril de 2001.

⁴³ No creemos que pueda determinarse en un pronunciamiento judicial la prescripción de la liquidación original, no aplicándose en cambio dicho fallo a otros obligados al pago de esa misma liquidación. Tal y como ha precisado DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal, en la responsabilidad tributaria del levantamiento del velo», ob. cit., pág. 25, «Se podría llegar a la contradicción de anular la derivación de responsabilidad por prescripción de la liquidación originaria, por ejemplo, por prescripción no apreciada de oficio por la Administración, y sin embargo que ese pronunciamiento no afecte a la liquidación prescrita». Incluso de la propia regla de la aplicación de oficio de la prescripción y del carácter accesorio de la obligación del responsable se desprende que la exigencia a este último de la deuda tributaria solo resulta posible existiendo una previa deuda impagada por el deudor principal; en palabras de GARCÍA NOVOA, C., «El procedimiento de derivación de responsabilidad de los administradores de sociedades. Aspectos sustantivos y procedimentales», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 57, 2002, pág. 37, «Que no se puede derivar una deuda prescrita es una conclusión a la que se llega, a nuestro modo de ver, no tanto como consecuencia del juego del instituto de la prescripción respecto a la obligación del responsable, sino por imperativo de la accesoriedad, que impide que se pueda actuar contra el responsable cuando la obligación principal está extinguida».

⁴⁴ Incluso habiéndose satisfecho el importe de la deuda tributaria, podría solicitarse la devolución de ingresos indebidos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 221.1 c) de la LGT.

regla general tratándose de la anulación de los actos administrativos. A priori, dicha situación habría de tener como consecuencia la nulidad de todos los actos posteriores que traigan causa de aquel, salvo que el acto anulable pudiera ser convalidado mediante la subsanación de los vicios de los que adoleciese, en los casos establecidos en el ordenamiento administrativo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 67.1, 3 y 4 de la Ley 30/1992 ⁴⁵.

Dispone el artículo 64 de la Ley 30/1992 que «la nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero». Ahora bien, ¿cabría la posibilidad de proyectar lo dispuesto por el citado precepto sobre las derivaciones de responsabilidad? En nuestra opinión no, dada la inexistencia de independencia entre dicha derivación y la liquidación realizada al deudor principal, que adquiere la consideración de presupuesto y fundamento de aquella, debiendo por tanto trasladarse los efectos procedentes de la anulación de dicha liquidación a la referida derivación de responsabilidad.

De este modo, siempre que una concreta resolución judicial determine la ilegalidad de la liquidación original, igualmente habrán de ser objeto de anulación las posteriores declaraciones de responsabilidad que hubieran podido dictarse, junto con el procedimiento recaudatorio que se hubiera seguido para el cobro de la deuda a los responsables. En otras palabras, una vez eliminada de la realidad jurídica la liquidación original, idéntico criterio habrá de seguirse en relación con todos aquellos actos posteriores que traigan causa, dependan o sean consecuencia de aquella, incluidas las derivaciones de la responsabilidad ⁴⁶.

¿Y cuáles son los instrumentos susceptibles de ser empleados por los responsables de cara a poder hacer efectiva esta facultad? Una primera alternativa consistiría en iniciar el procedimiento de revisión de oficio, si bien en determinados casos el recurso a dicho procedimiento podría no garantizar suficientemente la situación jurídica de quien, hasta el momento de la declaración de la responsabilidad, hubiese sido ajeno a la relación jurídico tributaria, quedando así en una manifiesta situación de indefensión. En este sentido, declaró el TEAC en su Resolución de 13 de mayo de 1997 (RG 7251/1994, NFJ005741) que «(...) No obsta a lo anterior la existencia de otros procedimientos excepcionales de revisión, abiertos siempre y no solamente para los responsables subsidiarios, pero cuya misma excepcionalidad y sus limitados motivos de interposición no pueden estimarse garantía suficiente para quienes han permanecido durante un periodo de tiempo, muy amplio en ocasiones, en la incómoda e indefensa situación de pendencia de una obligación en cuya definición no han podido intervenir».

Ahora bien, cabría igualmente la posibilidad de que los responsables utilizarasen las técnicas y procedimientos regulados en la LJCA, disponiendo por ejemplo de la opción de extender los efectos del fallo en ejecución de sentencia que, insistimos, habría de anular tanto la declaración de responsabilidad del recurrente como la liquidación o sanción original impuesta.

⁴⁵ Concretamente se verían afectados por dicha nulidad todos aquellos actos del procedimiento de apremio seguido, en su caso, frente al deudor principal, así como las declaraciones de responsabilidad que hubieran podido dictarse y todos los actos del procedimiento de recaudación de tales deudas, los cuales únicamente adquieren verdadero sentido existiendo una previa liquidación válida.

⁴⁶ A tal efecto se afirma en el artículo 66 de la Ley 30/1992 que «El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción».

De cualquier manera conviene tener presente que, en tanto en cuanto la deuda tributaria no haya prescrito, la Administración podrá liquidar nuevamente aquella, corrigiendo las eventuales deficiencias que hubiesen sido advertidas en la resolución administrativa o judicial para, con posterioridad, poder volver a declarar, en su caso, la responsabilidad de las mismas personas o entidades que tuvieron dicha consideración con anterioridad, siempre y cuando en ese preciso instante se cumplieren los requisitos exigidos por la normativa tributaria.

Adviértase, además, que tanto las actuaciones llevadas a cabo por quien hubiese interpuesto el recurso como las acometidas por la propia Administración (al personarse esta en el proceso), interrumpirán la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, ya que todos aquellos actos que no incurran en los supuestos de nulidad radical mantendrán el efecto interruptivo de la prescripción derivado de su emisión. Y los efectos derivados de dicha interrupción motivada por la interposición del recurso contencioso-administrativo presentan un carácter duradero, en virtud del cual únicamente cuando se notifique a la Administración la correspondiente sentencia firme comenzará de nuevo el plazo de prescripción de cuatro años previsto en la normativa tributaria ⁴⁷.

¿Qué consecuencias plantea la falta de notificación de la liquidación o, en su caso, la existencia de defectos formales en la notificación de tales actos sobre las posteriores declaraciones de responsabilidad? Como es sabido, con carácter general las deficiencias en las notificaciones no inciden en la validez del propio acto notificado, sino en su eficacia. Ahora bien, a pesar de que tales defectos no afecten al acto administrativo notificado, tratándose de actos posteriores respecto de los cuales el conocimiento de aquel actúe como presupuesto, la existencia de defectos en la notificación supondrá la nulidad de los actos posteriores que traigan causa de aquel ⁴⁸. De este modo, la anulación de la notificación o la ausencia de esta originarán ese mismo efecto en relación con todos los actos posteriores del procedimiento de apremio desarrollado frente al deudor principal ⁴⁹.

Al amparo de este criterio, ¿no habrían de anularse igualmente todos aquellos actos que tengan como destinatarios a los responsables (incluido el propio acto de derivación de la responsabilidad) así como el conjunto de actos posteriores de los procedimientos de apremio seguidos, en su caso, frente cada uno de ellos? Desde nuestro punto de vista, así es. De hecho, esta fue la interpretación adoptada por el TSJ de la Comunidad Valenciana de 29 de mayo de 2006 (rec. 215/2005, NFJ024734) al anular la providencia de apremio dictada frente al deudor principal por la falta de notificación de la liquidación, anulándose con base en ello la declaración de fallido y, en definitiva, el acuerdo de derivación de responsabilidad.

En todo caso, una vez que se anulen el conjunto de actos señalados, la Administración deberá notificar nuevamente el acto de liquidación al deudor principal, siempre y cuando no hubiere pres-

⁴⁷ No obstante, ello solo será así si se estima que el recurso del responsable se interpone directamente frente al acto de liquidación original. Y es que si se adoptase una aplicación literal del artículo 174.5 de la LGT, a efectos de la definición del objeto del recurso, la Administración no podría volver a liquidar la deuda.

⁴⁸ Véanse, a este respecto, las SSTs de 23 de enero de 1995 (NFJ004314) y de los TSJ de Andalucía de 25 de mayo de 1998 y de Canarias de 20 de enero de 1993.

⁴⁹ En esta misma línea se sitúan, además, los artículos 167.3 c) (que establece como motivo de oposición a la providencia de apremio la falta de notificación de la liquidación) y 170.3 b) (que regula como motivo de oposición a la diligencia de embargo la falta de notificación de la providencia de apremio), ambos de la Ley 58/2003.

crita el derecho a liquidar o recaudar la deuda tributaria. Y, a tal efecto, conviene recordar que los actos internos de la Administración o los notificados defectuosamente no provocan el efecto de interrumpir la prescripción, al vincular la normativa dicho efecto interruptivo al conocimiento formal del sujeto de la actuación administrativa.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 68.1 a) de la LGT, el plazo de prescripción se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal del obligado tributario. En consecuencia, al objeto de que se produzca el citado efecto interruptivo, no basta con que un acto se notifique, sino que ha de hacerse a través de los medios y con los requisitos formales exigidos por el ordenamiento ⁵⁰. Ahora bien, en tanto en cuanto la anulación de la notificación tiene lugar en sede judicial, habrá que determinar si los actos posteriores producidos en vía de recurso originan la convalidación de los defectos de la notificación, dado que la Ley 30/1992 establece que en determinados casos las notificaciones defectuosas podrán surtir plenos efectos (entre ellos, el de interrumpir la prescripción).

Sucede sin embargo que, de conformidad con lo manifestado en su día por el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 1998, el referido efecto convalidatorio no podrá producirse cuando el sujeto se dé por notificado precisamente de cara a impugnar la notificación. Piénsese que en otro caso los defectos de las notificaciones no tendrían consecuencias. A mayor abundamiento, y como regla general, en estos casos estará prescrito el derecho de la Administración a liquidar, al haber transcurrido más de cuatro años a contar desde la última acción que interrumpió la prescripción ⁵¹.

En definitiva, no habiéndose practicado la notificación o adoleciendo esta de defectos invalidantes, el artículo 174.5 de la LGT no resultaría aplicable en sus propios términos, debiendo tener presente a este respecto lo dispuesto por el Derecho administrativo.

VII. CUESTIÓN SEXTA: DETERMINANDO LA SENTENCIA RESOLUTORIA DEL RECURSO LA INVALIDEZ DE LA LIQUIDACIÓN O DE LA SANCIÓN ORIGINAL, ¿QUÉ CONSECUENCIAS SE ORIGINARÍAN EN RELACIÓN CON AQUELLOS RESPONSABLES QUE RESULTASEN SER AJENOS AL PROCESO?

Como es sabido, refiriéndose al alcance subjetivo de los fallos anulatorios de actos administrativos, establece la LJCA una regulación de carácter específico muy alejada del régimen adoptado en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), al disponer su artículo 72.2 que las

⁵⁰ Así lo tienen declarado, entre otras, las SSTSJ de 20 de diciembre de 1983, 13 de abril de 1992, 7 de julio de 1995 (rec. 3245/1991, NFJ007196), 7 de junio, 14 de octubre y 23 de noviembre de 1996, 8 marzo de 1997 y 8 de febrero de 2002, así como las SSTSJ de Cantabria de 6 de mayo de 1998 (rec. 1916/1997, NFJ006513), de Galicia de 24 de julio de 1998 (rec. 7045/1996, NFJ007128), de las Islas Baleares de 6 de julio de 1998 (rec. 475/1996, NFJ006807) y de Navarra de 10 de junio de 1997 (rec. 491/1993, NFJ005679).

⁵¹ Y no constituiría a este respecto un obstáculo el hecho de que el obligado tributario hubiese presentado diversos recursos y reclamaciones hasta obtener una sentencia favorable a sus intereses, siempre y cuando en todas las instancias se hubiese pretendido la nulidad de la notificación.

sentencias anulatorias de actos produzcan sus efectos en relación con todas las personas que pudieran estar afectadas por el mismo ⁵².

Dentro del ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, el artículo 69 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), parece adoptar un criterio similar, al señalar que «1. La resolución de la reclamación interpuesta podrá extender sus efectos a todos los actos, actuaciones u omisiones posteriores a la interposición de la reclamación que sean en todo idénticos al citado en el escrito de interposición de la reclamación y no sean firmes en vía administrativa; 2. Para ello, el reclamante o interesado en la reclamación inicial deberá presentar, en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución, los documentos en los que consten los citados actos, actuaciones u omisiones; 3. El pleno, la sala o el órgano unipersonal que hubiera dictado la resolución dictará un acuerdo en ejecución de esta en el que relacionarán todos los actos, actuaciones u omisiones a los que la resolución debe extender sus efectos, incluidos los relativos a los recursos procedentes».

Se dispone así en el ámbito económico-administrativo el alcance general (con efectos *erga omnes* o *ultra partem*) de las sentencias anulatorias, al estimarse que carece de razón de ser que se solicite de nuevo por un tercero la anulación de un acto que ha sido anulado judicialmente. Al determinarse la ilegalidad del acto administrativo, este desaparece del ámbito jurídico, eliminándose así el gravamen que dicho acto pudiera representar para todos los afectados por el mismo. Y, en tanto en cuanto dicho acto no solo desaparece del tráfico jurídico para determinadas personas (pudiendo beneficiarse de la anulación incluso aquellos terceros que no hubieran recurrido frente a él), bastará la concurrencia de la propia sentencia anulatoria para que cualquiera de las personas afectadas por el acto anulado pueda solicitar, en ejecución de sentencia, la extensión en su beneficio de los efectos del fallo, aun cuando no hubiera recurrido frente al mismo ⁵³.

Sin lugar a dudas el acto de liquidación tributaria afecta de forma sobrevenida a una pluralidad de destinatarios, con independencia de que se traslade a ellos indirectamente a través del acto de declaración de la responsabilidad, compeliéndose así a otras personas diferentes a su único destina-

⁵² Dice concretamente este artículo 72.2 de la LJCA que «La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas». Ciertamente, se trata de un criterio que ya con anterioridad quedaba recogido en el artículo 86.2 de la antigua LJCA, Ley de 27 de diciembre de 1956. Sin embargo debe reconocerse que la modificación introducida por la Ley de 1998 resultó cuanto menos significativa a efectos de consolidar el criterio anteriormente expuesto. Y es que, mientras que en la antigua Ley de 1956 se aludía a las «partes interesadas», en la Ley de 1998 se precisa que «cualquiera de las partes y personas afectadas» podrá instar la ejecución forzosa de la sentencia.

⁵³ Como regla general, las sentencias anulatorias alcanzan fundamentalmente a los actos expresos y de gravamen que tienen una pluralidad de destinatarios, extendiéndose los efectos derivados de la sentencia a todos ellos, que no tendrán que interponer un nuevo recurso contencioso-administrativo. Ahora bien, estos efectos *erga omnes* son igualmente susceptibles de predicarse respecto de aquellos otros actos caracterizados por la existencia de un único destinatario, en aquellos supuestos en los que otras personas puedan verse afectadas en sus derechos subjetivos o intereses legítimos por el acto administrativo anulado. Véase en este sentido PÉREZ ANDRÉS, A., *Los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa*, ob. cit., pág. 163, para quien «Si el acto administrativo anulado tiene un único destinatario, ello no implica que no se pueda predicar de su anulación que tiene esos mismos efectos generales o *erga omnes*. Efectivamente, sin ser destinatario del acto, se puede estar afectado en derechos subjetivos e intereses legítimos por sus consecuencias jurídicas. Tales personas, en los casos en los que no sean parte en el proceso, también se verán afectadas por la sentencia, en la medida que les corresponda, según su concreta situación jurídica respecto de la relación jurídica a la que aquella concierne».

tario originario a realizar el pago de la deuda determinada en la liquidación inicial. Ahora bien, tal y como hemos tenido ocasión de precisar, en aquellos supuestos en los que se anule el acto de derivación de responsabilidad por una razón relativa a la liquidación o sanción de la que traiga causa, habrá de anularse también esta última, al ser las consecuencias derivadas de tal situación aquellas que establece el ordenamiento en su conjunto en estos casos ⁵⁴.

Téngase presente además que, con independencia del motivo que determine la anulación del acto de liquidación, aquellos actos posteriores que tengan en aquel su presupuesto deberán ser anulados y, en particular, así ocurrirá con las derivaciones de responsabilidad. Y, en este sentido, la LJCA simplifica los trámites para que las personas afectadas por el acto de liquidación puedan beneficiarse de su anulación.

Una vez eliminado el gravamen o la carga que imponía la liquidación anulada, no parece razonable exigir a los responsables la obligación de pagar una liquidación que ha sido expulsada del mundo jurídico. Y ello debido a que si, como hemos tenido ocasión de analizar, la responsabilidad constituye una obligación accesoria respecto de la obligación principal, desapareciendo esta última como consecuencia de una decisión judicial, también habrá de resultar eliminada aquella. Por tanto, una vez determinada la ilegalidad de la liquidación por una resolución o sentencia firme, las consecuencias derivadas de dicha anulación habrán de extenderse tanto al deudor principal como al resto de responsables que pudieran existir, incluso en el supuesto de que estos últimos hubieran permitido la firmeza de los actos a ellos notificados.

¿Por qué entonces ignora el artículo 174.5 de la LGT los efectos procesales previstos con carácter general en la LJCA para las sentencias anulatorias de los actos administrativos? ¿Cabría la posibilidad de que se produjese una aplicación aislada de dicho precepto de la Ley 58/2003, desconociendo la regulación general establecida en la LJCA sobre los efectos de las sentencias en dicha jurisdicción? A nuestro juicio la respuesta a la citada cuestión ha de ser necesariamente negativa. Desde un punto de vista estrictamente procesal, la anulación del acto administrativo ha de extenderse al conjunto de los sujetos afectados, incluso aquellos que no hubieran recurrido el acto que se les hubiere notificado. Al haber dejado transcurrir tanto el deudor principal como cualquiera de los responsables el plazo para recurrir, dichos sujetos perderán únicamente el derecho a interponer tal recurso. Ahora bien, en el supuesto de que la liquidación se trasladase a otros responsables y estos interpusieran el correspondiente recurso frente a ella, estimamos que no habría inconveniente alguno para que pudieran beneficiarse de las consecuencias de una sentencia anulatoria, en los mismos términos que cualquier otro sujeto que se encuentre en la misma situación.

En resumen, la anulación de la liquidación ha de afectar al conjunto de los destinatarios de dicho acto y a todas aquellas personas que se vean afectadas por el mismo, incluido el deudor principal y todos los responsables. La Administración se verá así avocada a dictar una nueva liquidación, siempre y cuando no haya prescrito el derecho a liquidar la correspondiente deuda tributaria.

⁵⁴ De este modo, y en aplicación de lo dispuesto en el artículo 72.2 de la LJCA, cuando se anule la liquidación o sanción que hubiese servido de presupuesto a la declaración de la responsabilidad, será suficiente con que se esgriman los efectos generales de la anulación del acto para la extensión de dichos efectos a todos los responsables, incluso en relación con aquellos que hubieran dejado firme el acto de derivación de la responsabilidad.

VIII. CUESTIÓN SÉPTIMA Y ÚLTIMA: HABIÉNDOSE ANULADO EL ACTO DE DERIVACIÓN POR LA FALTA DE CONCURRENCIA DEL PRESUPUESTO DE LA RESPONSABILIDAD, ¿QUÉ CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS SE ORIGINARÍAN EN RELACIÓN CON AQUELLOS RESPONSABLES QUE NO HUBIESEN SIDO PARTE EN EL PROCESO?

Habiéndose anulado el acto de derivación de la responsabilidad debido a que el obligado tributario no incurrió en el presupuesto de la responsabilidad descrito en la norma, ¿cabría la posibilidad de extender el fallo a otros responsables que no hubiesen sido parte del proceso?

Como es sabido, en aquellos casos en los que la Administración puede derivar la responsabilidad a varios sujetos con base en un mismo precepto, la conducta de todos ellos suele ser prácticamente idéntica, especialmente cuando la responsabilidad viene determinada por la pertenencia a un órgano colegiado, como pueda ser el consejo de administración de una sociedad concurriendo las condiciones previstas en las letras a) y b) del artículo 43.1 de la LGT.

¿Cabría entonces la posibilidad de extender en estos casos los efectos derivados de las sentencias estimatorias a aquellos responsables que no hubiesen interpuesto el correspondiente recurso pero que se encontrasen en la misma situación que aquel que fue parte del proceso? A priori no parece que la anulación de un concreto acto de derivación de responsabilidad motivada por la falta de concurrencia del presupuesto de la misma posibilite el restablecimiento de la posición jurídica de aquellos responsables que no fueron parte del proceso, en tanto en cuanto dicha anulación no posibilita el reconocimiento de sus derechos o intereses legítimos.

En efecto, en la medida en que el presupuesto fáctico que determina la responsabilidad de cada uno de los administradores es autónomo e independiente respecto de los demás, la conducta de aquellos responsables que no hubieran sido parte del proceso no habrá sido objeto de análisis a lo largo del mismo. Así las cosas, como consecuencia de la sentencia de anulación no podrá reponerse la situación jurídica de los responsables que no hubieren recurrido, siendo necesario a tal efecto que el derecho que se pretenda hacer valer haya sido declarado previamente en sede judicial, y que, por ello, resulte indiscutible.

Ahora bien, aquellos responsables que no hubiesen sido parte del proceso, ¿podrían beneficiarse del restablecimiento de su situación mediante el reconocimiento de una situación jurídica individualizada? Ciertamente el fallo anulatorio constituye el antecedente inmediato al reconocimiento de una situación jurídica individualizada. Sin embargo, esta última pretensión habrá de ser ejercitada autónomamente.

Dispone como es sabido el artículo 72.3 de la LJCA que «La estimación de pretensiones de reconocimiento o restablecimiento de una situación jurídica individualizada solo producirá efectos entre las partes. No obstante, tales efectos podrán extenderse a terceros en los términos previstos en los artículos 110 y 111». Se afirma así que aquellas sentencias que reconozcan una situación jurídica individualizada y adopten las medidas necesarias para el pleno restablecimiento de la misma únicamente producen efectos entre las partes ⁵⁵.

⁵⁵ Tan solo excepcionalmente, en los términos establecidos en los artículos 110 y 111 de la LJCA, se prevé en ciertos casos la extensión a terceros de los efectos del fallo judicial. Como seguramente se recordará, la antigua LJCA de 27 de diciem-

Como seguramente se recordará inicialmente, el TS, a través de su Auto de 29 de noviembre de 1985, admitió la posibilidad de que la extensión de la sentencia a terceros fuese tratada en vía de ejecución de sentencia y no como un proceso independiente. Sin embargo, esta línea de interpretación no fue posteriormente seguida por el propio tribunal, tal y como quedó puesto de manifiesto en su Sentencia de 29 de febrero de 1996 ⁵⁶.

Establece el artículo 110 de la LJCA un régimen procesal de carácter ventajoso para la extensión de los efectos de las sentencias que reconozcan una situación jurídica individualizada, entre otros, en el ámbito tributario, articulado a través de un procedimiento de carácter incidental en la fase de ejecución. Se persigue así evitar que, como consecuencia de la impugnación de los actos en masa de las Administraciones, puedan llegar a plantearse numerosos recursos, con pretensiones idénticas en cuanto a su objeto, pero que contribuyan a incrementar el volumen de actividad de los tribunales contencioso-administrativos ⁵⁷.

¿Cabría admitir la aplicabilidad del artículo 110 de la LJCA, diseñado con la finalidad de evitar la multiplicidad de procesos que se originan como consecuencia de los actos dictados en masa, al objeto de extender el fallo para el reconocimiento de una situación jurídica individualizada de aquellos responsables que no hubiesen sido parte del proceso pero que hubieran incurrido en el mismo presupuesto de la responsabilidad mediante una conducta sustancialmente idéntica? Desde nuestro punto de vista así es. Y ello con independencia de que el acto administrativo que se pretendiese anular (las derivaciones de responsabilidad de cada responsable) resultase ser diferente, siempre y cuando concorra una identidad de la situación ⁵⁸.

Tal y como precisa el apartado primero del citado precepto, de cara a la aplicación del procedimiento reglado previsto en el citado precepto, han de cumplirse determinados requisitos. Declara concretamente el apartado primero de este artículo que «En materia tributaria y de personal al servicio de la Administración pública, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en eje-

bre de 1956 no reguló los efectos de aquellas sentencias que reconocieran una situación jurídica individualizada, siendo los tribunales los que tuvieron que pronunciarse sobre este asunto estableciendo que las sentencias que las determinaban solo tenían efectos para el demandante. No obstante la jurisprudencia admitió mayoritariamente en el marco de dicha ley que los terceros interesados pudieran beneficiarse del fallo cuando su situación resultase idéntica a la de los sujetos que obtuvieron la sentencia favorable, si bien para ello debían iniciar un nuevo procedimiento contencioso-administrativo.

⁵⁶ Véanse a este respecto, entre otros, los trabajos de MARTÍN CONTRERAS, L., *La extensión de efectos de las sentencias en la jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria y de personal*, Comares, Granada 2000, pág. 8; PÉREZ ANDRÉS, A., «Los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa», ob. cit., pág. 249, y GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, S., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 507.

⁵⁷ De este modo, y con la finalidad de hacer frente a la carga de trabajo de los tribunales, se sustituye un procedimiento judicial completo por un incidente de ejecución de sentencia para quienes se encuentren en la misma situación que quien haya obtenido una sentencia estimatoria. En este sentido se pronuncian, entre otros, MARTÍN CONTRERAS, L., *La extensión de efectos de las sentencias en la jurisdicción contencioso-administrativa en materia tributaria y de personal*, ob. cit., pág. 15 y FERNÁNDEZ-CORREDOR SÁNCHEZ-DIEZMA, J., «La extensión de efectos de las sentencias firmes favorables al contribuyente en trámite de ejecución: análisis del artículo 110 de la LJCA», RCyT. CEF, núm. 214, 2001, pág. 119.

⁵⁸ En efecto, no resulta necesario que el acto o disposición se anule, permitiéndose el reconocimiento de que la situación jurídica individualizada sea la misma en todos los casos. De hecho, resulta posible la extensión de efectos en aquellos casos en los que el reconocimiento del derecho no venga precedido de la declaración de nulidad de un acto o disposición administrativa. Basta con que la situación jurídica que se pretenda por parte de los terceros resulte idéntica a la que el recurrente haya obtenido mediante sentencia.

cución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo; b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada; c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de esta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de la ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a este».

Prevé así este artículo 110 de la LJCA que los efectos derivados de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada en materia tributaria a favor de una o varias personas puedan extenderse, en el trámite de ejecución de sentencia, a otros interesados que no hayan sido parte en el procedimiento judicial y que se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo, lo que exige también una identidad entre las pretensiones que se ejercitan en ambos procedimientos.

En este sentido, el apartado 4 de dicho precepto dispone que en el auto que resuelva el incidente de ejecución no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate. Ahora bien, indudablemente, la extensión de los efectos del fallo requiere un reconocimiento individualizado de la identidad de tales posiciones jurídicas.

Por su parte, el apartado quinto del referido precepto establece lo siguiente: «El incidente se desestimaré, en todo caso, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Si existiera cosa juzgada; b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99; c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo».

Tiene lugar así el establecimiento de diversas causas susceptibles de llegar a producir la desestimación del incidente. Así sucederá, por ejemplo, cuando quien inicie este procedimiento haya recibido una sentencia con efectos de cosa juzgada en relación con el mismo asunto. En efecto, quien se halle en dicha situación no podrá pretender que, en caso de que otro litigante reciba una sentencia estimatoria de unas pretensiones idénticas a las esgrimidas con anterioridad, se le extiendan los efectos de dicha sentencia de signo contrario a la que él mismo obtuvo en el proceso anterior ⁵⁹.

E igualmente tendría lugar la desestimación del incidente en el supuesto de que el recurrente hubiera recibido una resolución administrativa que hubiera dejado consentida y firme por no haber promovido el correspondiente recurso contencioso-administrativo. A este respecto, la excepción de acto consentido respecto de los actos anulables es objeto de regulación en el artículo 28 de la LJCA como un requisito de acceso al procedimiento contencioso-administrativo ⁶⁰.

⁵⁹ En la práctica, las posibilidades de defensa de estas personas quedarían reducidas al ejercicio de una acción de responsabilidad frente a la Administración de Justicia o, en su caso, al ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial de la Administración.

⁶⁰ El citado artículo 28 de la LJCA mantiene la excepción de acto consentido en relación con los actos anulables, recogida con anterioridad en el artículo 40 de la antigua Ley de 1956, al disponer que «No es admisible el recurso contencioso-

Y a pesar de que dicha excepción no fue introducida de manera expresa en la redacción original de la citada Ley para la extensión de los efectos del fallo a terceros ajenos al proceso a través del procedimiento previsto en su artículo 110, la Administración tributaria ha venido exigiendo en diversos incidentes de ejecución su cumplimiento junto con los demás que establecía la redacción original del citado precepto, argumentando a tal efecto que no resulta posible hacer de mejor condición a quienes no recurrieron que a quienes plantearon los correspondientes recursos y les fueron desestimadas sus pretensiones.

Inicialmente la adopción por parte de la Administración de dicho criterio fue rechazada, entre otros, en los Autos del TSJ de Madrid de 29 de abril y de 2 de octubre de 2003, así como en la STSJ de Baleares de 1 de febrero de 2000. Sin embargo, a través de su Sentencia de 31 de enero de 2006, el TS terminó otorgando reconocimiento al mismo, al declarar que «Es principio fundamental que preside el recurso contencioso-administrativo, nacido de una exigencia ineludible de seguridad jurídica, la imposibilidad de recurrir contra actos consentidos por no haber sido impugnados en tiempo y forma y nada autoriza a entender que este principio básico del orden jurisdiccional contencioso-administrativo haya quedado sin efecto en el supuesto del artículo 110 de la citada Ley Jurisdiccional (...) El artículo 110 de la Ley 29/1998 no permite considerar que se encuentran en idéntica situación jurídica los funcionarios que han recurrido en tiempo un acto administrativo expreso que les exigía determinada conducta y aquellos otros que lo han consentido, al no impugnarlo en tiempo, por lo que existe infracción del artículo 110 de la Ley de la Jurisdicción y el motivo debe ser estimado»⁶¹.

Finalmente, y a la luz de la reforma operada en la LJCA por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, terminó introduciéndose la excepción de acto consentido, permitiéndose únicamente el reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas en materia tributaria (de acuerdo con el procedimiento especial establecido en el art. 110 de la LJCA) a aquellos sujetos que hubiesen recurrido y que estuviesen pendientes de resolución judicial, debiendo en consecuencia desestimarse el incidente en relación con aquellos sujetos que hubiesen obtenido una sentencia firme desestimatoria de sus pretensiones o que no hubiesen recurrido frente al acto.

administrativo respecto de los actos que sean reproducción de otros anteriores definitivos y firmes y los confirmatorios de actos consentidos por no haber sido recurridos en tiempo y forma». Se estima así que, una vez que haya transcurrido el plazo previsto al efecto para la interposición del recurso contencioso-administrativo, no resultará posible su presentación con posterioridad, al haber precluido el plazo establecido para ello, excepto si estuviésemos en presencia de un acto nulo de pleno derecho, el cual no se vería afectado por la aplicación de dicho precepto en la medida en que la acción resulta imprescriptible. Y es que, tal y como se señala en el artículo 102.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, podrán ser objeto de revisión los actos nulos «que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo». Una consideración idéntica queda plasmada en el artículo 217.1 de la LGT, que contempla como uno de los presupuestos para poder ejercer la acción de nulidad el hecho de que los actos no hayan sido recurridos en plazo.

⁶¹ Acerca del alcance de esta importante sentencia véase RODRÍGUEZ CARBAJO, J.R., «La extensión a terceros de los efectos de las sentencias. Análisis de la STS de 31 de enero de 2006», *Actualidad Administrativa*, núm. 8, 2006, pág. 985, quien afirma lo siguiente: «La jurisprudencia establecida sobre inaplicación de la extensión de efectos de sentencias cuando haya actos consentidos y firmes tiene una gran importancia práctica pues consigue un efecto equivalente al que resultaría de aplicar retroactivamente la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre –que modificó el artículo 110 de la LJCA en el sentido postulado por esa jurisprudencia–, a los cientos de incidentes de extensión de efectos de sentencias ya planteados en el momento de entrar en vigor esa Ley Orgánica y pendientes de resolver, tanto ante la Sala Tercera del TS como ante los tribunales inferiores y las diversas Administraciones».

¿Qué conclusiones cabe extraer de dicha regulación? ¿Podría la Administración oponer en el procedimiento administrativo o judicial derivado del recurso o reclamación de que se trate alguna excepción con la finalidad de evitar la revisión de las liquidaciones o sanciones firmes correspondientes al deudor principal?⁶² Tal y como se ha indicado, el artículo 28 de la LJCA mantiene la excepción de acto consentido en relación con los actos anulables. Ahora bien, tratándose de los responsables tributarios conviene tener presente que las liquidaciones o sanciones podrían constituir actos firmes para los destinatarios originarios de los mismos, adoleciendo en cambio de dicho carácter respecto de aquellos otros a quienes se les hubiera notificado el mismo acto con posterioridad. Así, por ejemplo, tratándose de responsables solidarios, la firmeza del acto solo se producirá si el acto consentido hubiese sido notificado al interesado frente al que se opone, teniendo presente que sin la existencia de una previa notificación no podrá iniciarse el cómputo de los plazos de los recursos que resulten procedentes, no pudiendo en consecuencia producirse la firmeza. A mayor abundamiento, la firmeza del acto de liquidación respecto de los sujetos a los que el mismo hubiese sido notificado no constituye un obstáculo para la impugnación de dicho acto administrativo por el responsable, ya que dicho estado de inimpugnabilidad no representa una cualidad objetiva del acto administrativo, sino una situación en la que se encuentra dicho acto con respecto a las personas destinatarias de sus efectos⁶³.

Aquellos deudores principales que no hubiesen interpuesto los oportunos recursos ordinarios en los plazos establecidos legalmente no podrían interponerlos con posterioridad, con independencia de que pudiesen acudir excepcionalmente a los procedimientos especiales de revisión de oficio en aquellos supuestos expresamente previstos en la legislación tributaria. Ahora bien, tratándose de los responsables, y dada su condición de «destinatarios sobrevenidos» de los actos, cabe estimar que podrían ejercitar su derecho a interponer los correspondientes recursos y reclamaciones en defensa de su situación jurídica, no resultando oponible la excepción de acto consentido. Y ello debido a la imposibilidad ante la que se enfrentan de participar en el procedimiento hasta el instante en el que se les deriva la responsabilidad.

Ciertamente, habiéndose notificado al responsable el acto de derivación de la responsabilidad, podría llegar a suceder que la liquidación o sanción originaria resultase firme para el deudor principal como consecuencia de la existencia de una resolución administrativa o judicial firme que hubiera desestimado sus pretensiones en la vía administrativa o, en su caso, en la jurisdicción contencioso-administrativa. Dada esta última situación, y de conformidad con lo establecido en el artículo 69 de la LJCA⁶⁴, ¿habría de inadmitirse el recurso planteado por el responsable por aplicación del principio de cosa juzgada? A priori, dado que la citada LJCA no regula dentro de su articulado la cosa juzgada, de cara a poder precisar aquellos supuestos en los que opera dicho efecto, habremos de acudir a la regulación contenida en la LEC, cuya aplicación resulta supletoria. Pues bien, señala el artículo 222.3 de la citada ley, refiriéndose al ámbito subjetivo de las personas afectadas por el principio de cosa juzgada material, que el mismo afectará a las partes del proceso en el que se dicte y a sus herederos y causahabientes, añadiendo a continuación el apartado cuarto del citado precepto que «Lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando en

⁶² Como es sabido, la firmeza del acto en cuestión podrá tener su origen en la aplicación del principio de acto firme y consentido o en el de cosa juzgada.

⁶³ De esta opinión se muestra partidario, por ejemplo, GONZÁLEZ ORTIZ, D., *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, ob. cit., pág. 89.

⁶⁴ Tal y como dispone el citado precepto en su letra d) «La sentencia declarará la inadmisibilidad del recurso o de alguna de las pretensiones en los casos siguientes: (...) d) Que recayera sobre cosa juzgada o existiera litispendencia».

este aparezca como antecedente lógico de lo que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal».

En consecuencia, y al amparo de la citada regulación, a pesar de que existiese una sentencia firme dictada a la luz del recurso interpuesto contra el deudor principal, el responsable podría iniciar un nuevo proceso ya que, al menos desde un punto de vista estrictamente formal, nos hallamos ante dos personas diferentes. ¿Y qué sucedería desde un punto de vista material? ¿Se trata del mismo recurrente? Pensemos, por ejemplo, en el caso de los administradores de una sociedad que hubiesen sido declarados responsables por las deudas de aquella. ¿Podrían acudir aquellos, en un segundo proceso, a los mismos argumentos que hubiesen sido ya analizados por el tribunal con anterioridad? ¿Cabría aludir a la existencia de una identidad de parte entre los distintos recurrentes a efectos de la aplicación de la eficacia de cosa juzgada?

En nuestra opinión, la respuesta a la citada cuestión ha de ser negativa. Porque mientras en la primera de las posibles situaciones (esto es, aquella en la que son demandantes del acto notificado al deudor principal) actúan en nombre y representación de aquel (defendiendo así los intereses societarios), en la segunda situación objeto de análisis (aquella en la que recurren frente al acto de derivación de responsabilidad) actúan en nombre propio y en defensa de sus intereses individuales⁶⁵.

No parece, por tanto, que pueda argumentarse la aplicación del principio de cosa juzgada con motivo de la interposición por parte del responsable de un nuevo recurso frente a la liquidación, al margen de que, desde un punto de vista material, la interposición de dicho recurso haya sido efectuada por la misma persona que, con anterioridad, hubiese ejercido el derecho a la defensa en nombre y representación del deudor principal⁶⁶. No cabe pues imponer restricción alguna al derecho de los responsables para recurrir sin limitación de causas, las cuales han de quedar establecidas mediante ley.

Un criterio de carácter diverso puede encontrarse, sin embargo, en la STSJ de Cantabria de 20 de octubre de 2006, en la que se afirmó lo siguiente: «(...) Habiendo ganado firmeza las liquidaciones impugnadas (...) resulta de todo punto improcedente la reapertura de nuevas oportunidades de determinación de la deuda tributaria, pues esta ya ha sido determinada liquidamente e incluso confirmada en vía jurisdiccional, con lo cual no solo la deuda tributaria es líquida y su impugnación está limitada a determinados motivos no esgrimidos, sino que la cosa juzgada entra en juego y resulta admitido por la jurisprudencia que su eficacia opera aun cuando se trate de personas físicas distintas cuando, como en este supuesto ocurre, los demandantes responden por derivación de responsabilidad de las deudas tributarias del principal». Estima así el citado tribunal que, una vez que la liquidación notificada al deudor principal ha sido declarada conforme a derecho por sentencia judicial firme con motivo del recurso interpuesto por este último, no resulta admisible la interposición de recurso por el responsable frente a la liquidación, debido a la aplicación del principio de cosa juzgada.

⁶⁵ Véase en este sentido MALVAREZ PASCUAL, L., «El derecho de los responsables tributarios a recurrir las liquidaciones o sanciones firmes correspondientes al deudor principal», *ob. cit.*, pág. 465.

⁶⁶ Cuestión distinta será que, en tanto en cuanto a través de la interposición de su recurso el responsable reitere unas pretensiones jurídicas idénticas a las ya rechazadas previamente por el mismo tribunal, este último tome en consideración el precedente de cara a la resolución del nuevo recurso. Pero en aras de garantizar el necesario respeto al principio de tutela judicial efectiva, el órgano judicial deberá admitir el recurso interpuesto y pronunciarse sobre el fondo del asunto, incluso en el supuesto de que el responsable hubiese ejercido la representación del deudor principal en el mismo.

Por nuestra parte consideramos que, tratándose de personas distintas y respondiendo los demandantes por derivación de responsabilidad del deudor principal, no debe proceder la aplicación del referido principio de cosa juzgada. Recuérdese además que la LEC, aplicable como ya sabemos supletoriamente en todo lo no previsto en la LJCA, se encargó de derogar el artículo 1.252 del Código Civil (CC), eliminando así toda referencia a los deudores solidarios a efectos de la aplicación del principio de cosa juzgada. El artículo 542.1 de la citada LEC se limita a señalar que el pronunciamiento obtenido contra un deudor solidario no resulta ejecutable en el patrimonio de sus codeudores si no intervinieron en el proceso como demandados. Y sus artículos 207 y 222 (en los que se alude a la cosa juzgada) en ningún momento se están refiriendo a las personas unidas por vínculos de solidaridad.

En resumen, no debe confundirse la responsabilidad solidaria con la solidaridad civil a la que se refería el artículo 1.252 del CC. En efecto, no cabe hablar de la existencia de una solidaridad civil entre el deudor principal y los responsables tributarios (ya sean estos solidarios o subsidiarios). Los responsables solidarios no se encuentran unidos por vínculos de solidaridad con el deudor principal en virtud de los cuales ambos resulten equiparados frente a la Administración ⁶⁷.

Por otra parte, y por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, no resultará posible aplicar el procedimiento establecido en el artículo 110 de la LJCA de cara a lograr la extensión de los efectos de una sentencia que hubiese reconocido las pretensiones de un responsable a otra persona que, aun encontrándose en su misma situación, hubiere dejado firme el acto de derivación de la responsabilidad. Ahora bien, concurriendo una determinada causa de inadmisión del incidente de ejecución o no dándose el conjunto de requisitos que establece el citado precepto, cabría estimar la posibilidad de extender los efectos derivados de las sentencias que reconozcan una situación jurídica individualizada, al margen del artículo 110 de la LJCA, a través de un nuevo procedimiento contencioso-administrativo ⁶⁸.

En todo caso, habrá de ser la jurisprudencia la que determine la posibilidad de extender de forma generalizada, al margen de lo preceptuado en el artículo 110 de la LJCA, los efectos derivados del reconocimiento de este tipo de situaciones individualizadas y, más precisamente, la posibilidad de extender dichos efectos a aquellos sujetos en relación con los cuales estuviesen firmes los actos mediante la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo ⁶⁹.

⁶⁷ Como ya hemos tenido oportunidad de analizar, un criterio distinto fue defendido, entre otros autores, por ARIAS ABELLÁN, M.^a D., «El estatuto jurídico del responsable en el Derecho español», ob. cit., pág. 187 y COMBARROS VILLANUEVA, V.E., «La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación», ob. cit., pág. 398. Al amparo de la regulación contenida en la antigua LGT de 1963, ambas autoras estimaron que los responsables solidarios se encontraban imposibilitados para impugnar aquella liquidación tributaria que hubiese devenido firme como consecuencia de la aplicación del por aquel entonces vigente artículo 1.252 del CC que, como hemos visto, extendía la aplicación del principio de cosa juzgada a las personas unidas con vínculos de solidaridad. A su juicio, en atención a aquello que disponía el citado precepto, de conformidad con el cual se consideraba que existía identidad de personas en orden a la eficacia de cosa juzgada cuando se produjesen vínculos de solidaridad, no resultaba admisible la impugnación de la liquidación por parte del responsable solidario habiendo esta adquirido firmeza.

⁶⁸ Una posición más matizada es defendida, sin embargo, por PÉREZ ANDRÉS, A. «Los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa», ob. cit., pág. 261, para quien, en la medida en que el artículo 72.3 de la LJCA establece expresamente el efecto *inter partes* de las sentencias estimatorias de las pretensiones de restablecimiento de situaciones jurídicas individualizadas (con las únicas excepciones contempladas en los arts. 110 y 111), no resultaría admisible la extensión de los efectos a terceros que se encuentren en la misma situación a través de un nuevo procedimiento contencioso-administrativo.

⁶⁹ Pensemos, por ejemplo, en aquellos responsables que estuviesen en una situación sustancialmente idéntica a la de otro responsable que, en virtud de sentencia firme, hubiera obtenido la anulación del acto de derivación por no haber incurrido en el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Como es sabido, señala el artículo 219.1 de la LGT que la Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Apunta así el legislador tributario que, de cara a que el obligado tributario pueda ver equiparada su situación jurídica con la del responsable que se hubiera beneficiado del fallo, habrá de instar el oportuno procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ⁷⁰.

Tal y como ha señalado MALVAREZ PASCUAL ⁷¹, lo lógico es que en el supuesto de que la Administración entrase a resolver, decida no revocar los actos de declaración de responsabilidad, dada la consabida limitación de los efectos de las sentencias únicamente a quienes no hayan permitido la firmeza de sus actos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 174.5 de la LGT. De hecho, señala el artículo 219.1 de la Ley 58/2003 que la revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias ni resultar contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

Por otra parte, parece difícil que pueda llegar a interponerse recurso contencioso-administrativo frente a la decisión administrativa de no revocar el acto con la finalidad de reconocer la situación jurídica individualizada del reclamante o frente a una eventual inactividad administrativa. Y, no admitiéndose dicho recurso, la única posibilidad de la que dispondrían los responsables sería la exigencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de los perjuicios que hubiere causado una actuación administrativa no adecuada a Derecho.

IX. REFLEXIONES FINALES

¿Cuál es la razón de ser de aquello que dispone el artículo 174.5 de la LGT? ¿Cuál es su fundamento constitucional? Tal y como hemos tenido ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo, el citado precepto de la Ley 58/2003 faculta al responsable para impugnar las liquidaciones o sanciones originales dictadas al deudor principal, impidiendo así que los efectos de las sentencias o resoluciones que declaren su invalidez puedan beneficiar a aquellos obligados al pago de las mismas que hubieran permitido la firmeza de los actos a ellos notificados. Ahora bien, dicho precepto ha de ser interpretado de acuerdo con lo dispuesto por el conjunto de nuestro ordenamiento jurídico y, en particular, con la restante normativa reguladora del régimen de la responsabilidad tributaria.

¿Hasta qué punto se adopta en el artículo 174.5 de la Ley 58/2003 un criterio de racionalidad? ¿Contradice la limitación introducida por el citado precepto de los efectos de las resoluciones o sen-

⁷⁰ Tal y como tuvimos ocasión de precisar en nuestra monografía *La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 52, ThomsonReuters-Aranzadi, 2009, pág. 132, si bien se trata de un procedimiento que solo puede iniciar de oficio la Administración, prevé el artículo 10.1 del RGRVA la posibilidad de que los particulares puedan igualmente promover su iniciación, disponiendo a tal efecto que «El procedimiento de revocación se iniciará exclusivamente de oficio, sin perjuicio de que los interesados puedan promover su iniciación por la Administración competente mediante un escrito que dirijan al órgano que dictó el acto. En este caso, la Administración quedará exclusivamente obligada a acusar recibo del escrito».

⁷¹ MALVAREZ PASCUAL, L.A., «Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico», ob. cit., pág. 62.

tencias estimatorias en relación con aquellos obligados tributarios que hubieren permitido la firmeza de los actos el régimen jurídico configurador de la responsabilidad tributaria? En nuestra opinión no, en tanto en cuanto el precepto únicamente limita los efectos derivados de la resolución de los recursos o de las reclamaciones de que se trate a aquellas liquidaciones correspondientes a otros obligados tributarios que hubiesen adquirido firmeza.

Únicamente quien haya recurrido frente a la liquidación (tratándose del deudor principal) o frente a la declaración de responsabilidad (si se tratase de responsables) adquieren la posibilidad de ver reconstituida su situación jurídica como consecuencia del fallo dictado en otro proceso con motivo de una eventual actuación antijurídica de la Administración. Y ello a pesar de que, en relación con otros aspectos del régimen de la responsabilidad tributaria, las actuaciones de los diferentes obligados al pago de la misma deuda sí que tienen consecuencias para los demás deudores ⁷².

Por otra parte, debe reconocerse que en aquellos supuestos en los que el presupuesto de hecho de la responsabilidad se fundamenta en la comisión de una infracción por parte del deudor principal [caso, por ejemplo, del supuesto recogido en la letra a) del art. 43.1 de la LGT, encargado de regular la responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de las sociedades por las infracciones cometidas por estas], si se determinase la ilegalidad de la sanción, todos aquellos procedimientos de derivación de responsabilidad que tuviesen su origen en la comisión de una infracción tributaria habrían de ser anulados, al margen de que los restantes responsables hubiesen interpuesto recurso o no. Incluso esta extensión de efectos habría de producirse en relación con el deudor principal a quien se hubiese impuesto la sanción ⁷³.

En consecuencia, en ningún caso podría trasladarse al responsable o exigir al propio deudor principal una sanción que ha sido declarada ilegal por un tribunal. Si, como hemos indicado, con carácter general no cabe la anulación de un mismo acto solo para uno de sus destinatarios, aún menos cuando se trata de la exigencia de sanciones, por la aplicación de las señaladas garantías constitucionales.

¿Y cabe hablar de la existencia de una eventual vulneración por parte de esta regulación contenida en el citado artículo 174.5 de la ley del llamado principio de igualdad? Ciertamente, este artículo 174.5 de la Ley 58/2003 introduce un régimen específico de determinación de los efectos de

⁷² Así sucede, sin ir más lejos, a efectos de la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria. En relación con esta cuestión apunta MALVAREZ PASCUAL, L.A., «Las consecuencias del fallo que estime el recurso de un responsable y su posible extensión a los obligados ajenos al proceso. Estudio del artículo 174.5 de la LGT en el marco del ordenamiento jurídico», ob. cit., pág. 69, que «No parece razonable que el régimen de la responsabilidad tributaria se construya exclusivamente en aras de la eficacia administrativa, de tal modo que cuando beneficia a la acción recaudatoria se establezca que las actuaciones de uno de los obligados tributarios tenga consecuencias sobre el resto, pero no ocurra lo mismo cuando de estas actuaciones se pueda ver perjudicada la acción administrativa».

⁷³ En esta línea se sitúa la Sentencia del Tribunal Constitucional 85/2006, de 27 de marzo (NFJ022191), en la que se señala que la exigencia a los responsables de las sanciones impuestas al deudor principal, aunque no tengan su origen en la comisión por ellos de ninguna infracción tributaria, adquieren una naturaleza claramente punitiva, resultando por tanto la responsabilidad exigida, en este caso, materialmente sancionadora. Y a tal efecto se añade que «En la medida en que, como acabamos de señalar, la responsabilidad derivada por la Administración tributaria a los recurrentes tiene un contenido punitivo, es evidente que, conforme a nuestra jurisprudencia, resultan aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los artículos 25.1 y 24.2, ambos de la Constitución». Véanse igualmente a este respecto las Sentencias del supremo intérprete de nuestra Constitución 145/2004, de 13 de septiembre; 52/2004, de 13 de abril; 54/2003, de 24 de marzo; 9/2003, de 20 de enero, y 116/2002, de 20 de mayo.

las sentencias referido a aquellos supuestos en los que el recurso únicamente haya sido interpuesto por un responsable. Y ello contrasta con lo que dispone la LJCA, en la que se señala que los efectos de aquellas sentencias que anulen actos administrativos se prevean en relación con aquellos actos caracterizados por la existencia de un acto con una pluralidad de destinatarios, pudiendo llegar a beneficiarse de las consecuencias derivadas de dicho pronunciamiento incluso aquellos sujetos que no hubieren presentado recurso alguno.

Por otro lado, parece claro que la eventual desestimación de la pretensión principal no tiene por qué afectar al responsable que no hubiera intervenido en el procedimiento correspondiente, con independencia de que pudiera llegar a servir de precedente al resolver otra vez sobre la deuda. Habría que tratar, por tanto, la cuestión relativa a la responsabilidad ⁷⁴.

En resumen, no creemos que resulte admisible que, habiéndose declarado judicialmente la invalidez de una liquidación tributaria originalmente exigida al deudor principal, la Administración tributaria persiga su cobro a los obligados tributarios que respondan de esa misma deuda y que no hubieren sido parte del proceso, si bien conviene no olvidar que podría haberse producido la firmeza de los actos notificados. Como hemos tenido ocasión de comprobar, señala el artículo 174.5 de la LGT que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones frente al acto de declaración de la responsabilidad, no pueden ser revisadas aquellas liquidaciones que hubieran adquirido firmeza, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que hubiera interpuesto el recurso o reclamación.

El objetivo esencial perseguido por el legislador parece claro: se persigue evitar que la anulación de la liquidación tenga consecuencias sobre los obligados al pago de esa misma deuda que no hubieran sido parte del proceso. Y, a tal efecto, se estima que los recursos frente a dicho acto tienen por objeto la delimitación del alcance de la propia responsabilidad del recurrente, aun cuando la pretensión del recurso se fundamente en la ilegalidad de la liquidación, que constituye el presupuesto de las subsiguientes derivaciones de la responsabilidad. Ahora bien, lo anterior no significa que el responsable adolezca de mecanismos de defensa jurídica derivados de la declaración de invalidez de la liquidación inicial.

Como es sabido, el régimen regulador de la responsabilidad tributaria, y la propia naturaleza de la actividad administrativa dirigida a la declaración de la responsabilidad, se configura en torno a la existencia de una identidad entre la deuda correspondiente al deudor principal y la exigida al responsable.

Subraya además el artículo 174.5 de la LGT la imposibilidad de atacar un acto administrativo que haya quedado firme. Cabe plantearse, sin embargo, hasta qué punto la firmeza de los actos administrativos representa un obstáculo insalvable que impida en todo caso su revisión, tal y como sucede, por ejemplo, cuando el acto incurre en una causa de nulidad de pleno derecho de las recogidas en el artículo 217 de la LGT. A nuestro juicio, en dichos supuestos los obligados tributarios resultan facultados para ejercer las diversas alternativas que el ordenamiento contempla para la defensa de la situación jurídica de quien ha sido perjudicado por un acto antijurídico y firme de una Administración Pública.

⁷⁴ Véase en este sentido MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 158.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que el responsable recurre el acto de derivación de responsabilidad por defectos de la liquidación original, además de poner en tela de juicio la legalidad del acto del que resulta destinatario, solicita del órgano judicial un pronunciamiento acerca de la adecuación a la legalidad del acto de liquidación original.

Como consecuencia del fallo judicial que, en su caso, se dicte, desaparecerá el presupuesto que legitima a la Administración a declarar la responsabilidad. Así las cosas, la determinación judicial de la ilegalidad de la liquidación deberá originar la anulación de todos aquellos actos posteriores que puedan llegar a producirse, salvo que resulten convalidados mediante la subsanación de los vicios puestos de manifiesto en el pronunciamiento judicial.

¿Deben anularse todos aquellos actos que tengan como destinatarios a los responsables? A nuestro juicio así es. De este modo, habría que declararse la nulidad del acto de derivación de la responsabilidad y de todos los actos posteriores resultantes de los procedimientos de apremio que, en su caso, se hubiesen seguido frente a cada uno de ellos ⁷⁵.

El artículo 72.2 de la LJCA faculta para llevar a cabo la extensión de los efectos del fallo que hubiese determinado la invalidez de la liquidación a través de la propia ejecución de la sentencia anulatoria de dicho acto. De este modo, la anulación de la liquidación produciría sus efectos sobre todos los destinatarios de dicho acto y sobre todas las personas afectadas por el mismo, incluido el deudor principal y los responsables, debiendo dictar la Administración una nueva liquidación, siempre y cuando no haya prescrito el derecho a liquidar. En otras palabras, una vez anulada la liquidación que hubiese servido de presupuesto a la declaración de responsabilidad, los efectos generales derivados de dicha anulación habrían de proyectarse sobre los responsables, con independencia de que hubieren dejado firme el acto de derivación de la responsabilidad ⁷⁶.

En cambio, teniendo lugar la anulación del acto de derivación de responsabilidad como consecuencia de la imposibilidad de identificar la conducta del recurrente en un determinado presupuesto de responsabilidad tributaria, no creemos que puedan verse afectados el resto de los obligados tributarios, al margen de que aquellos responsables que no hubieran sido parte del proceso puedan beneficiarse del restablecimiento de su situación mediante el reconocimiento de una situación jurídica individualizada ⁷⁷.

⁷⁵ Recuérdese a este respecto que la obligación del responsable constituye una obligación accesoria. Y, una vez anulada la obligación principal, aquella debe seguir el mismo destino, al haber desaparecido el presupuesto que motivó en su día el acto de derivación de la responsabilidad.

⁷⁶ Como es lógico de cara a la determinación de las causas de invalidez de estos actos, habrá que estar a las normas generales reguladoras de dicha cuestión en el ámbito del Derecho tributario, teniendo presente además, a la hora de precisar el alcance del fallo judicial, la normativa que regula el proceso en el que dicha anulación debe hacerse efectiva.

⁷⁷ Téngase presente, no obstante, que a raíz de la reforma operada por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, no cabe la posibilidad de aplicar el procedimiento establecido en el artículo 110 de la LJCA a quien hubiera permitido la firmeza de los correspondientes actos. Por tanto, aun encontrándose en la misma situación que el recurrente que hubiere obtenido una sentencia favorable a sus pretensiones, el responsable tributario que hubiere dejado el acto de derivación firme y consentido no podrá beneficiarse de la extensión de aquel fallo a su propia situación jurídica.

EL ORDEN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO SUCUMBE ANTE LA DOCTRINA DEL ORDEN JURISDICCIONAL SOCIAL SOBRE VINCULACIÓN ENTRE EMPRESAS

[Comentario a las SSTs de 7 y 16 de diciembre de 2010] *

M.^a ÁNGELES PEDROSA NUÑO

*Licenciada en Derecho
Gabinete Jurídico del CEF*

Extracto:

EL Tribunal Supremo, en un supuesto muy concreto –exención en el IRPF de la indemnización por despido percibida por trabajadores recontratados por su empresa, o por otras vinculadas– ignora el concepto de vinculación de empresas contenido en las normas tributarias y acepta el concepto de «empresa única» acuñado en el orden jurisdiccional social.

Palabras clave: IRPF, indemnización, despido y vinculación.

* Véase el texto íntegro de la primera de estas sentencias en RCyT. CEF, núm. 336 (marzo 2011) o el de ambas en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ041436 y NFJ041439, respectivamente).

THE CONTENTIOUS ADMINISTRATIVE COURTS SUCCUMB BEFORE THE SOCIAL JURISDICTIONAL ORDER ABOUT ENTAILMENT AMONG COMPANIES

[Commentary on the Tribunal Supremo judgments of 7 and 16 December 2011] *

M.^a ÁNGELES PEDROSA NUÑO

*Licenciada en Derecho
Gabinete Jurídico del CEF*

Abstract:

THE Tribunal Supremo, in a very specific practical course (income tax exemption of severance pay received by workers rehired by the company or other related) ignores the concept of entailment among companies contained in the tax rules and accept the concept coined in the social jurisdictional order.

Keywords: income tax, compensation, dismissal and entailment.

* Véase el texto íntegro de la primera de estas sentencias en RCyT. CEF, núm. 336 (marzo 2011) o el de ambas en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ041436 y NFJ041439, respectivamente).

Acaba de publicarse la interesantísima Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de diciembre de 2010 (NFJ041436), dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina –que se estima–, refrendada por otra posterior de 16 de diciembre de 2010 (NFJ041439) –por lo que ya podemos hablar de la existencia de jurisprudencia a este respecto–, que analizan la tributación de las indemnizaciones por despido que percibieron en su día determinados trabajadores –pilotos– de una importante compañía aérea, derivadas del Acuerdo al que llegaron tanto la empresa como la mayoría de los representantes de los trabajadores como consecuencia del expediente de regulación de empleo por causas económicas al que se sometió la compañía aérea para la que trabajaban.

En virtud de ese Acuerdo, la empresa ofreció dos opciones al colectivo de pilotos: acogerse a una indemnización por baja incentivada o incorporarse a trabajar en otra compañía aérea, percibiendo una compensación económica al causar baja en la primera.

Pues bien, el supuesto analizado en los autos, en ambos, es el de la tributación de la compensación económica que perciben los trabajadores que se acogieron a esta segunda posibilidad.

Planteado el supuesto, lo que procede ahora, tal y como hacen las sentencias del Tribunal Supremo, es traer a colación las normas que a este supuesto de hecho resultan aplicables.

Y, así, es obligada la referencia al artículo 7 e) de la Ley 40/1998 (Ley IRPF), que establecía, en la redacción que a los hechos resulta aplicable, que «Están exentas (...): e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato».

Y no menos necesario es repasar el contenido del artículo 1 del Real Decreto 214/1999 (Rgto. IRPF): «El disfrute de la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley del Impuesto quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquella en los términos previstos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación sea igual o superior al 25 por 100, o al 5 por 100 si se trata de valores negociados en mercados secundarios oficiales de valores españoles».

Pues bien, esa presunción *iuris tantum* –tal y como se deduce de su dicción, estamos ante una presunción de este tipo– contenida en el artículo 1 que se acaba de referenciar es la figura jurídica que va a resolver este debate jurídico. Se trata de aceptar, o no, que la prueba de la desvinculación del trabajador, que de él es carga, es suficiente para entender que la relación laboral con la empresa indemnizadora ha desaparecido por completo.

Y la prueba utilizada por los contribuyentes afectados por estas sentencias del Tribunal Supremo para probar su desvinculación de la empresa aérea para la que trabajaban es el reconocimiento que en la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2000 (NFJ041431), de la Sala 4.^a, de lo Social, de ese mismo Tribunal, se hacía en el sentido de no considerar la existencia de unidad de empresa entre las dos compañías aéreas para la que los pilotos, contribuyentes, terminaron prestando servicios.

Esta sentencia, del orden jurisdiccional social, como ya lo hizo en su día la Sentencia de la Audiencia Nacional –de 3 de enero de 2000 (NSJ012758)– que en ella se recurre, se hizo eco de la doctrina jurisprudencial aplicable en la materia, con lo que terminó afirmando que la existencia de una decisión comercial única en un grupo de empresas no implica necesariamente su confusión, ni tampoco que el grupo de empresas supone en determinados casos una sola unidad económica que comporte una comunicación de responsabilidades frente a los trabajadores, ni que ello se traduzca en una confusión ni en una sucesión empresarial, siempre que se conserve la titularidad formal de las distintas empresas y estas sigan siendo el marco de organización, decisión y gestión, diferenciado en que tiene lugar y se desenvuelven las relaciones laborales de sus trabajadores.

Pues bien, eso es lo que precisamente sucedía en el supuesto de autos, en que las medidas adoptadas en el grupo aéreo obedecen a razones técnicas y organizativas derivadas de la división de trabajo dentro del grupo de empresas, pero sin que ello afecte a la personalidad de cada empresa y autonomía dentro del grupo ni tampoco a las garantías de los trabajadores. Por otro lado, los pilotos eran libres de optar o no por la incorporación a la nueva empresa en las condiciones previstas en el correspondiente Acuerdo, y si así lo hicieron no procede más tarde ir contra lo firmado montando la tesis de empresa única del grupo.

No es necesario poner de manifiesto la importancia, vital para la resolución del supuesto tributario, que esta sentencia del orden jurisdiccional social supone. Pero, precisamente, que sea de ese

orden jurisdiccional y no del contencioso-administrativo, ha permitido o no abrir las puertas a la resolución del conflicto tributario en un sentido favorable o desfavorable para el contribuyente a lo largo del *iter* procesal de las solicitudes de devolución de ingresos indebidos que tienen como sustrato las sentencias del Tribunal Supremo que son origen de estas notas, por aquello de la vinculación/independencia entre órdenes jurisdiccionales.

La Sentencia del Tribunal Supremo, de 7 de diciembre de 2010 (NFJ041436), que primeramente analizó esta cuestión, en recurso de casación para la unificación de doctrina, apreció la oposición entre la sentencia recurrida [STSJ de Madrid, de 29 de junio de 2006 (NFJ041434)] y la que el recurrente utilizó de contraste [STSJ de Andalucía, de 12 de julio de 2005 (NFJ041435)], decantándose por el modo en que esta segunda resolvió el conflicto planteado¹, apreciando la inexistencia de vinculación entre las dos empresas aéreas, incluso a pesar de que formaban parte del mismo grupo empresarial y tener la segunda una participación casi total en la primera. Asimismo, declaraba el sometimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa a la doctrina del orden jurisdiccional social por lo que tenía que ver con el concepto de vinculación entre empresas, a los efectos del supuesto de autos –esto es una opinión–.

En concreto, señalaba –y esto es un resumen–, que es cierto, como se expresa en la sentencia recurrida, que la Sentencia del Tribunal Supremo, de 27 de noviembre de 2000 (NFJ041431), de la Sala 4.^a, antes referenciada, establece las consecuencias que en el orden laboral hay que extraer del Acuerdo que se derivó del expediente de regulación de empleo, que son distintas de las que operan en el ámbito tributario. No obstante –y esto es lo importante–, no es posible desconocer los datos que llevaron a la Sala de lo Social a establecer la no existencia de una empresa única, y que permiten incluso llegar aún más allá, es decir, que, aunque pudiera existir una vinculación entre ambas empresas, en razón de la participación de una de ellas en el capital de la otra en cuantía superior a los porcentajes a que se refiere el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (99,47%), ello impida que pueda llegarse a demostrar que entre las dos empresas para las que el trabajador prestó servicios existía una efectiva desvinculación. Tal desvinculación hay que extraerla, no solo del hecho de que se trate de compañías independientes, sino de los propios términos del Anexo que se acompañó al Acta del Acuerdo citado, del cual se puede deducir sin mayores esfuerzos que los trabajado-

¹ «(...) FJ 3.º: (...) Al respecto hay que señalar que efectivamente no todos los conceptos o instituciones jurídicas tienen el mismo significado en todas las ramas del Derecho. El Derecho Laboral o el Derecho Tributario tienen singularidades específicas que le confieren sustantividad propia al configurar normativamente y en la interpretación y aplicación de figuras jurídicas propias del Derecho común. Pero esta circunstancia no significa que la fundamentación jurídica que sirve de base a la decisión de un órgano judicial deba ser desconocida e inaplicada sobre el argumento de que ha sido emitida por órganos de otra jurisdicción. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 27 de noviembre de 2002 (*se entiende que esto es un error y que la referencia es a la Sentencia de 27 de noviembre de 2000*), desestimando el recurso de casación formulado contra la dictada por la Sala de lo Social de la Audiencia Nacional, aceptando los hechos y fundamentación jurídica de la sentencia recurrida, señala que a la firma del Acuerdo de 25 de febrero de 1999, al que antes nos referimos, V.A. era una empresa con personalidad jurídica propia, con patrimonio propio, su plantilla y propios medios de producción, perfectamente diferenciada del resto de las Compañías que forman el Grupo I., rechazando toda posibilidad de que existiera una empresa única del Grupo I. De aquí entonces que como consecuencia del expediente de regulación de empleo se produce la extinción forzosa de la relación laboral que unía al demandante con la empresa V.A. y una posterior nueva relación de igual naturaleza en peores condiciones laborales y económicas con I. que, a pesar del porcentaje de participación de esta última en la de origen del actor, no significa que no haya existido una real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa en los términos de prueba en contrario a la presunción que establece el artículo 1 del Real Decreto 214/1999 (...)).».

res de la primera empresa no tenían ninguna relación con aquella en la que terminaron prestando servicios, siendo sus contratos totalmente independientes, de tal forma que solo a partir de que causasen alta en esta última compañía, no antes, se registrarían por la normativa aplicable al resto de la plantilla, pero no manteniendo las categorías que ostentaban en la inicial empresa sino en otras más desventajosas ². Termina la sentencia aplicando la exención a las cantidades percibidas con ocasión del cese de la relación laboral con la primera empresa en la que el contribuyente prestó servicios.

Hasta aquí, tres sentencias del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, con diferente parecer respecto de la vinculación que lo dispuesto en el orden jurisdiccional social les produce; cuestión zanjada por el Tribunal Supremo en el sentido de entender como prueba suficiente de la desvinculación del trabajador-contribuyente una sentencia, aunque de otro orden, que ratifica en letras mayúsculas la existencia de esa desvinculación.

El repaso jurisprudencial a esta cuestión termina con la Sentencia del Tribunal Supremo, de 16 de diciembre de 2010 (NFJ041439), en la que el Tribunal que se limita a remitirse a lo dicho en su Sentencia de 7 de diciembre de 2010 (NFJ041436), reproduciendo literalmente su contenido. Lo importante de esta nueva sentencia: que crea jurisprudencia.

Las conclusiones al respecto de todo ello, por tanto, son dos:

- Una sentencia que establece la inexistencia de unidad de empresa entre las empresas para la que un trabajador ha prestado servicios vale como prueba que desvirtúa la vinculación del trabajador con la empresa que le indemniza por despido o cese a los efectos del artículo 1 del Real Decreto 214/1999 (Rgto. IRPF).
- Sometimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa a la doctrina del orden jurisdiccional social respecto del concepto de vinculación entre empresas. En resumen de las palabras del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en la sentencia antes referenciada

² «FJ 2.º: (...) Así, por ejemplo, se dice que: "El Personal de vuelo de V.A. que opte por esta medida se incorporará en I. según la siguiente equivalencia: 4.1. Tripulantes Pilotos en función de comandante de V.A.: Tripulantes Pilotos en función de Copiloto en I. 4.2. Tripulantes Pilotos en función de copiloto V.A.: Tripulantes Pilotos en función de Copilotos de I. 4.3 Tripulantes de Cabina de Pasajeros en función de Jefes de Cabina V.A.: Tripulantes de Cabina de Pasajeros en I. 4.4 Tripulantes de Cabina de Pasajeros en V.A.: Tripulantes de Cabina de pasajeros en I. Tripulantes Pilotos. La incorporación en I. se producirá a continuación del último piloto del escalafón y por el último nivel técnico y con antigüedad técnica desde la fecha de la firma del contrato de trabajo en I.". Además se les obliga a someterse a la realización de aquellas pruebas de selección que se considerasen necesarias para su óptima asignación a las flotas, el tiempo de antigüedad en I. a efectos de cambio de nivel solo se computaría a partir de la fecha de su incorporación a esta prescindiendo de los años trabajados en V.A., y la antigüedad técnica y la antigüedad en la función de copiloto será la de la firma del contrato con I. Así como imponer el cambio territorial de centro de trabajo. También se incluyen otras cláusulas que determinan la existencia de desvinculación:

"- la posibilidad de recolocación de la totalidad de los trabajadores fijos en I., compensando en su caso las posibles pérdidas económicas que esta incorporación pudiera ocasionar.

- El Expediente de Regulación de Empleo queda reconducido a expediente parcial, para la extinción de los contratos de trabajo...

- Incorporación en la Compañía I. previa extinción de sus contratos de trabajo en V.A.

- La extinción de los contratos se producirá paulatinamente de tal manera que se garantice el cese ordenado de la actividad y el cumplimiento de los compromisos contraídos por V.A."»

(NFJ041435): no todos los conceptos o instituciones jurídicas tienen el mismo significado en todas las ramas del Derecho: el Derecho Laboral o el Derecho Tributario tienen singularidades específicas que les confieren sustantividad propia al configurar normativamente y en la interpretación y aplicación de figuras jurídicas propias del Derecho común, pero esta circunstancia no significa que la fundamentación jurídica que sirve de base a la decisión de un órgano judicial deba ser desconocida e inaplicada sin más sobre el argumento de que ha sido emitida por órganos de otra jurisdicción.

Surgen muchas dudas respecto de la «legitimidad» de estas sentencias, en cuanto que echan por la borda uno de los baluartes del Estado de Derecho, la debida separación de poderes: ¿la vinculación a lo dicho en sentencias del orden social puede ir más allá de lo establecido en la propia norma tributaria –art. 16 de la Ley IS³, en este caso– y conseguir resultados, como el de este caso en el que la compañía aérea en la que los pilotos terminan prestando servicios participa en un 99,47 por 100 en la compañía de la que previamente son despedidos?

No obstante, no hay que dejar de reconocer que no estamos ante un pronunciamiento jurisprudencial aislado, sino que podemos hablar de reiteración en sede del Tribunal Supremo, con lo que ello supone de cara a la creación de jurisprudencia en la materia, y además no en recurso ordinario, sino en recurso de casación para la unificación de doctrina, con los especiales matices que este recurso tiene.

En otro orden de cosas, dura o no la repercusión que estas sentencias tengan en orden a la creación de jurisprudencia en la materia, equivocada o acertada su postura, lo cierto es que aparte

³ «Artículo 16. *Reglas de valoración: Operaciones vinculadas.*

(...)

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una sociedad y sus socios.
- b) Una sociedad y sus consejeros o administradores.
- c) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios, consejeros o administradores.
- d) Dos sociedades que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 42 del Código de Comercio, reúnan las circunstancias requeridas para formar parte de un mismo grupo de sociedades, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.
- e) Una sociedad y los socios de otra sociedad, cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.
- f) Una sociedad y los consejeros o administradores de otra sociedad, cuando ambas pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.
- g) Una sociedad y los cónyuges, ascendientes o descendientes de los socios o consejeros de otra sociedad cuando ambas sociedades pertenezcan al mismo grupo de sociedades definido en el artículo 42 del Código de Comercio, sin que sean de aplicación, a estos efectos, las causas de exclusión previstas en el artículo 43 del mismo.
- h) Una sociedad y otra sociedad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social.
- i) Dos sociedades en las cuales los mismos socios o sus cónyuges, ascendientes o descendientes participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social.
- j) Una sociedad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- k) Una sociedad residente en el extranjero y sus establecimientos permanentes en territorio español.
- l) Dos entidades que forman parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.
- m) Dos sociedades, cuando una de ellas ejerce el poder de decisión sobre la otra...».

del valor que representan por lo que tiene que ver con la teoría del Derecho, también gozan de un indudable interés para quienes se sientan en las mesas negociadoras de los conflictos laborales y para quienes aceptan, a nivel individual, los resultados de esas negociaciones, a la postre contribuyentes por el IRPF, que además de perder sus puestos de trabajo, tal y como fueron concebidos a la firma del contrato de trabajo, o sus condiciones de trabajo, como fue el caso de los pilotos afectados por las sentencias que dan origen a este Comentario, que fueron colocados en la segunda empresa sin mantenimiento de sus condiciones laborales, pueden ver notablemente mermada la compensación económica que perciben a cambio de todo ello si luego no se les permite aplicar sobre la misma la correspondiente exención sobre la cuantía fijada con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores.

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

LAS MEDIDAS CAUTELARES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

Con el objetivo de asegurar la deuda tributaria en el procedimiento de recaudación y de evitar la desaparición o destrucción de pruebas que pudieran ser determinantes a la hora de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en un procedimiento inspector, la Administración tributaria puede adoptar medidas cautelares de carácter provisional.

Las presentes notas tienen por objeto analizar las circunstancias que rodean la adopción de las medidas cautelares, esto es, los presupuestos básicos necesarios para su adopción, las características, las clases y los condicionantes que la ley impone sobre las mismas.

Esta materia ha sido tratada en el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el CEF, siendo el presente artículo resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 27 de enero de 2011.

Palabras clave: medidas cautelares, procedimiento de recaudación, procedimiento de inspección, responsables tributarios y devoluciones en el IVA.

ISSUES TO DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

PRECAUTIONARY MEASURES IN TAXATION

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

In order to ensure the tax liability in the tax collection procedure and to prevent the disappearance or destruction of evidence that could be decisive when checking compliance with tax obligations in an inspection procedure, the tax authorities may take provisional protective measures.

This paper aims to analyze the circumstances surrounding the adoption of precautionary measures, that is the basic assumptions required for adoption, the characteristics, classes, and conditions that the law imposes on them.

This subject has been treated in the **Course of Improvement and Tax Update** that is taught in the CEF. This article being a summary of the conference that took place on January 27, 2011.

Keywords: precautionary measures, recovery procedure, inspection procedure and responsible tax and VAT returns.

Sumario

1. Normativa aplicable.
2. Medidas cautelares en el procedimiento de recaudación.
 - 2.1. Naturaleza de las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la LGT.
 - 2.2. ¿Cuáles son los presupuestos que habilitan la adopción de las medidas cautelares?
 - 2.3. ¿Qué clases de medidas cautelares son posibles en el procedimiento de recaudación?
 - 2.4. ¿Qué características definen las medidas cautelares en el procedimiento de recaudación?
 - 2.5. ¿Qué límites y restricciones se establecen a la imposición de medidas cautelares?
 - 2.6. Especial regulación que efectúa el artículo 49 del RGR en relación con la adopción de medidas cautelares en el ámbito de aplazamientos y fraccionamientos...
 - 2.7. Facultades de los órganos de recaudación.
3. Medidas cautelares en supuestos de responsables tributarios.
4. Medidas cautelares en el procedimiento de inspección.
 - 4.1. Naturaleza de las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la LGT.
 - 4.2. ¿Cuáles son los presupuestos que habilitan la adopción de las medidas cautelares?
 - 4.3. ¿Qué clases de medidas cautelares son posibles en el procedimiento inspector?
 - 4.4. ¿Qué características definen a las medidas cautelares en el procedimiento de inspección?
 - 4.5. ¿Qué límites y restricciones se establecen a la imposición de medidas cautelares?
 - 4.6. ¿Y si se superan tales límites?
 - 4.7. ¿Es necesario dar audiencia previa al interesado?
 - 4.8. ¿Qué consecuencias tiene el quebrantamiento de las medidas cautelares?
5. Y una referencia especial a la garantía de las devoluciones en el ámbito del IVA.

1. NORMATIVA APLICABLE

Un estudio completo de las medidas cautelares requiere el análisis de la siguiente normativa:

Medidas cautelares en el procedimiento de recaudación:

- Artículos 81, 82 y 162, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).
- Artículo 49 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR).

Medidas cautelares en supuestos de responsables tributarios:

- Artículo 41.5 de la LGT.

Medidas cautelares en el procedimiento de inspección:

- Artículo 146 de la LGT.
- Artículo 181 y disposición adicional decimocuarta del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI).

Medidas cautelares en el ámbito del IVA:

- Artículo 118 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).

2. MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

2.1. Naturaleza de las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la LGT

La adopción de las medidas cautelares encuentra su fundamento en el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria. Para ello, la Administración podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. Con base en ello, no pueden ser consideradas garantías de la deuda tributaria ni medidas de aseguramiento definitivas.

2.2. ¿Cuáles son los presupuestos que habilitan la adopción de las medidas cautelares?

Las medidas cautelares exigen para su adopción la concurrencia de dos requisitos:

1. El *periculum in mora*

«... cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado» y ello se manifiesta ante:

- Reintegro de imposiciones en entidades de crédito.
- Otorgamiento de capitulaciones matrimoniales.
- Aportación de sus bienes a sociedades patrimoniales.
- Aportaciones de ramas de actividad a otras entidades.
- Cesión de bienes o actividades económicas a otras entidades mediante contratos en exclusiva, que objetivamente consideradas sitúen los ingresos de la actividad económica ejercida por el obligado que es objeto de comprobación o investigación, en sede de otra persona o entidad, sin una equilibrada contraprestación.
- Enajenación o cesión de una parte significativa de los elementos de su activo o patrimonio.
- Operaciones de vaciamiento patrimonial.

Su apreciación exige:

- Indicios plurales, relacionados y convergentes.
- Indicios probados.

- Indicios periféricos o concomitantes, que estén en conexión o relación directa con la insolvencia voluntaria del sujeto, pero sin llegar a consumarla.
- Suficiente conexión entre el indicio y el hecho que se trata de deducir.

2. El *fumus boni iuris*

Esto es, las medidas cautelares deben asentarse sobre la apariencia de buen derecho. Si bien, en el ámbito tributario el *fumus boni iuris* no es un presupuesto que limite la concesión de la medida cautelar pues, como bien es sabido, la liquidación tributaria goza de la presunción de legalidad de los actos administrativos.

De ello surge una pregunta, ¿podrían aplicarse medidas cautelares en los supuestos de autoliquidaciones? El artículo 81 de la LGT posibilita la adopción de medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria. Por otra parte y a este respecto, si acudimos al artículo 58 de la norma citada relativo a la deuda tributaria, el mismo no efectúa distinción entre liquidaciones y autoliquidaciones, por lo que en principio sería posible siempre y cuando se cumpla el resto de los requisitos.

2.3. ¿Qué clases de medidas cautelares son posibles en el procedimiento de recaudación?

Lo primero que se ha de señalar a este respecto es que el artículo 81 de la LGT no establece un orden de prelación. Por ello, la Administración deberá elegir la medida más ventajosa para el interés público y la que mejor respete las garantías de los ciudadanos.

Partiendo de esta idea, de los apartados 3 y 6 del artículo citado, se puede extraer una enumeración de las posibles medidas cautelares a adoptar por la Administración, siendo estas:

A) Retención de devoluciones tributarias o de otros pagos. Cabe destacar tres tipos de supuestos:

- Pago de devoluciones tributarias.
- Otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. Es importante efectuar una breve referencia a la modificación sufrida a este respecto con la entrada en vigor de la LGT 2003 pues, en el artículo 128 de la Ley 230/1963 que regulaba este extremo, «Administración tributaria», estaba sustituido por «Hacienda Pública», lo cual aumentaba sobremanera las cantidades a embargar, pues por ejemplo, era posible el embargo de cantidad a recibir por el Ministerio de Fomento, consecuencia de una obra efectuada para el mismo. Con la nueva redacción, las retenciones solo serían posibles sobre pagos que debiera realizar la Administración tributaria.
- Pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios realicen a contratistas o subcontratistas.

En relación con este último caso: ¿Existe algún impedimento por parte de la Administración que limite la adopción de medidas cautelares en el supuesto en el que se aporte por un contratista o subcontratista un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias? El artículo 81 no limita la posibilidad de adoptar las medidas cautelares en este supuesto.

B) Embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.

Como caso general, hay que destacar el embargo de bienes y derechos, si bien existe un par de supuestos especiales:

- Embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento permanente y que no hubieran sido declaradas. A modo de ejemplo, dentro de este supuesto, se sitúa el embargo de las mercancías del llamado «top manta».
- Embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.

C) Prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.

2.4. ¿Qué características definen las medidas cautelares en el procedimiento de recaudación?

1. Instrumentalidad

Las medidas cautelares nunca constituyen un fin en sí mismas, sino que tratan de garantizar la efectividad de la providencia de apremio que se dicte, en su caso. Ello significa que esta figura podrá adoptarse tanto en periodo voluntario como ejecutivo, incluso después de dictarse la providencia de apremio, pero antes de procederse al embargo ejecutivo de los bienes o a la ejecución de las garantías existentes para el cobro de la deuda. Todas las medidas acordadas con posterioridad deberán ser calificadas como medidas ejecutivas con efecto conservativo.

2. Provisionalidad y temporalidad

El párrafo primero del apartado 1 del artículo 81 de la LGT alude a la adopción de medidas cautelares de carácter «provisional», estableciendo el apartado 5 del citado artículo que los efectos de estas medidas cesarán cuando se conviertan en ejecutivas o en medidas judiciales, cuando desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción o cuando se sustituyan por otra garantía suficiente.

Es el apartado 5 del mentado artículo el que contiene la nota de temporalidad al establecer un plazo único de seis meses, prorrogable a otros seis –según dispone su letra d)– previo acuerdo motivado.

Transcurridos dichos plazos, ¿podrían volverse a adoptar estas medidas sobre los mismos bienes? No será posible.

3. Variabilidad

Asimismo, el apartado 5 del artículo 81 de la LGT dispone que «las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar».

4. La urgencia en la adopción

Pese a que la adopción de estas medidas cautelares requiere que la deuda se encuentre liquidada, el apartado 4 del artículo 81 de la LGT abre la posibilidad a la adopción de medidas cautelares que aseguren el cobro cuando la deuda tributaria no se encuentre liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación en un procedimiento de comprobación o inspección. En el caso de tratarse de deudas tributarias relativas a cantidades retenidas o repercutidas a terceros, las medidas cautelares podrán adoptarse en cualquier momento del procedimiento de comprobación o inspección.

2.5. ¿Qué límites y restricciones se establecen a la imposición de medidas cautelares?

Las circunstancias que delimitan negativamente al órgano competente a la hora de acordar una medida cautelar son las dos que se mencionan a continuación.

En primer lugar, se impide la adopción de medidas cautelares cuando la misma ocasione *perjuicios de difícil o imposible reparación*. Será el contribuyente quien habrá de «probar, acreditar o justificar» la realidad de la dificultad o imposibilidad. En este sentido, la prueba ha de «basarse en datos concretos no genéricos», que acrediten, además, el nexo causal que conectaría los daños o perjuicios con la adopción de la medida, todo lo cual debería ser llevado a cabo en el trámite de audiencia y presentación de alegaciones o en el recurso posterior.

El *principio de proporcionalidad* es el segundo límite a considerar, el cual se encuentra regulado, al igual que el límite anterior, en el apartado 2 del artículo 81 de la LGT, al indicar que «las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda».

2.6. Especial regulación que efectúa el artículo 49 del RGR en relación con la adopción de medidas cautelares en el ámbito de aplazamientos y fraccionamientos...

El artículo 82 de la LGT dispone que para garantizar los aplazamientos y fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria puede exigir que se constituya a su favor aval solida-

rio de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución –admitiéndose otras garantías bajo la premisa de la imposible obtención del citado aval o certificado o bajo el supuesto de que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica–, añadiendo seguidamente que el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías que se podrán exigir para garantizar dichos aplazamientos y fraccionamientos.

El desarrollo reglamentario de lo anteriormente expuesto se recoge en el artículo 49 del RGR, a tenor del cual cabe destacar lo siguiente:

- En primer lugar, se limita la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías exigidas a aquellos supuestos en los cuales la constitución de la garantía resulte excesivamente onerosa en relación con la cuantía y plazo de la deuda siempre que el obligado tenga solicitadas devoluciones tributarias u otros pagos a su favor o cuando sea titular de bienes o derechos que sean susceptibles de embargo preventivo.
- Será en el propio acuerdo en el que se resuelva el aplazamiento o fraccionamiento, en el que la Administración tributaria accederá o denegará dicha solicitud atendiendo, entre otras circunstancias, a la situación económico-financiera del deudor o a la naturaleza del bien o derecho sobre el que se debiera adoptar la medida cautelar, denegándose cuando sea posible realizar el embargo de dichos bienes o derechos. En todo caso, la decisión deberá ser motivada.
- En lo que se refiere a los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías necesarias dispone el citado artículo que serán a cargo del deudor.
- Y por último, conviene destacar que en caso de incumplimiento del aplazamiento o fraccionamiento, con carácter previo a la ejecución de la garantía, la medida cautelar adoptada deberá ser convertida en definitiva en el procedimiento de apremio.

Asimismo, el apartado 2 del artículo 49 del RGR establece que en aquellos supuestos en los que los obligados tributarios soliciten un aplazamiento o fraccionamiento de pago en periodo voluntario y concurran las circunstancias previstas en el artículo 81, apartado 1, de la LGT es posible la adopción de medidas cautelares a efectos de prevenir la falta de pago de las deudas respecto de las cuales se ha presentado la solicitud.

2.7. Facultades de los órganos de recaudación

Hay que añadir a lo anteriormente expuesto respecto a las medidas cautelares que cabe adoptar en el procedimiento de recaudación que el artículo 162 de la LGT reconoce, por su parte, a los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación, la potestad de comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, así como dispondrán de las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de la LGT, o sea, las propias de la inspección de los tributos, pudiendo asimismo adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de la citada ley, esto es, en el procedimiento inspector.

3. MEDIDAS CAUTELARES EN SUPUESTOS DE RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Bajo el artículo 41, apartado 5 de la LGT, en el cual la ley exige que, salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a obligados tributarios distintos del deudor principal requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, se introduce la posibilidad de que la Administración, con anterioridad a esta declaración, adopte las medidas cautelares reguladas en el artículo 81 de la LGT y realice actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.

4. MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

4.1. Naturaleza de las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la LGT

El artículo 146 de la LGT contempla el régimen de las medidas cautelares que cabe adoptar en el procedimiento inspector, constituyendo las mismas un instrumento jurídico que asegura la conservación de los medios de prueba en el procedimiento, destinado a tener vigencia hasta la finalización de este último y encaminada a prevenir el daño que podría producirse antes de dictarse la resolución principal que pone fin al mismo.

4.2. ¿Cuáles son los presupuestos que habilitan la adopción de las medidas cautelares?

1. El *periculum in mora*

El apartado 1 del artículo 146 de la LGT dispone que se podrán adoptar tales medidas «para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias o que se niegue posteriormente su existencia o exhibición».

Sin embargo, ni el precepto legal ni el reglamentario hacen referencia a la necesidad de existencia de «indicios racionales» del *periculum in mora*, a diferencia del artículo 81 de la LGT. No obstante, parece claro que este tipo de actuaciones no se podrán adoptar automáticamente de forma arbitraria por la Inspección.

2. El *fumus boni iuris*

La normativa que regula esta figura no realiza una mención expresa a este presupuesto. No obstante, debe entenderse implícito, a tenor de la presunción de legalidad de los actos administrati-

vos, del carácter público de los documentos extendidos por la inspección y de los derechos y prerrogativas del personal inspector en el ejercicio de sus funciones.

4.3. ¿Qué clases de medidas cautelares son posibles en el procedimiento inspector?

Se recogen en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 146 de la LGT y se desarrollan reglamentariamente en el artículo 181 del RGGI:

- a) Adopción de medidas preventivas en relación con los equipos informáticos de los obligados inspeccionados, bien mediante la copia de los archivos existentes en el disco duro del ordenador, bien mediante la incautación de los ordenadores.
- b) Precinto de libros, registros, sobres, paquetes, cajones, puertas de estancias o locales u otros elementos de prueba. Se realizará mediante la ligadura sellada o por cualquier otro medio que permita el cierre o atado de los citados bienes, a fin de que no se abran sin la autorización y control de los órganos de inspección (apartado 2 del art. 181 del RGGI). Cuando se levante la medida cautelar, la apertura del precinto se efectuará en presencia del obligado tributario, salvo que concurra causa debidamente justificada (art. 181.6 *in fine* del RGGI).
- c) Incautación, mediante la toma de posesión del resto de elementos de prueba de carácter mueble, como por ejemplo, libros de contabilidad sin cumplimentar o documentos o facturas falsas, adoptándose las medidas que fueran precisas para su adecuada conservación.
- d) Depósito del resto de elementos de prueba, además de los equipos informáticos anteriormente aludidos. Consistirá en poner dichos elementos bajo la custodia o guarda de la persona física o jurídica que se determine por la Administración. En este supuesto, el reglamento obliga a dejar constancia en la diligencia que se extienda «de la identidad del depositario, de su aceptación expresa y de que ha quedado advertido sobre el deber de conservar a disposición de los órganos de inspección en el mismo estado en que se le entregan los elementos depositados y sobre las responsabilidades civiles o penales en las que pudiera incurrir en caso de incumplimiento» (art. 181.4 *in fine* del RGGI).

4.4. ¿Qué características definen a las medidas cautelares en el procedimiento de inspección?

1. Instrumentalidad

Se podrán acordar en cualquier momento, siempre que se haya iniciado el procedimiento de inspección, del que son instrumentales, pero no antes, puesto que no se permiten las medidas «provisionalísimas».

2. Provisionalidad y temporalidad

A este respecto el apartado 2 del artículo 146 de la LGT establece que «serán limitadas temporalmente a los fines anteriores», añadiendo el apartado 3 *in fine* que «se levantarán si desaparecen las circunstancias que las motivaron».

A estos supuestos de finalización de la eficacia de la medida cautelar habría que añadir el establecido en el apartado 3 del citado precepto legal y en el apartado 5 del artículo reglamentario de desarrollo: la falta de ratificación por el órgano competente para liquidar en el plazo de 15 días desde su adopción.

3. Variabilidad

Asimismo, el apartado 5 del artículo 181 del RGGI establece que el órgano competente para liquidar podrá modificar la medida adoptada, en el plazo de los 15 días concedidos para la ratificación de la originalmente acordada.

4. Urgencia en la adopción

Lo normal será iniciar el procedimiento inspector mediante personación en el domicilio de la empresa para poder adoptar inmediatamente las medidas cautelares necesarias.

En este contexto, el artículo 172 del RGGI concede a los funcionarios de la inspección la posibilidad de adoptarlas, en caso de entrada en los domicilios constitucionalmente protegidos, con las debidas garantías, así como en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen.

Lógicamente, para este tipo de actuaciones, se puede recabar el auxilio y colaboración que se consideren precisos de las autoridades competentes y sus agentes.

No obstante y en relación con domicilios constitucionalmente protegidos hay que tener en cuenta que, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, en el caso de las personas jurídicas, dada su peculiar naturaleza y finalidad, tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18, apartado 2, de la Constitución Española, los espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado.

4.5. ¿Qué límites y restricciones se establecen a la imposición de medidas cautelares?

El apartado 2 del artículo 146 de la LGT contiene dos límites a la adopción de esta clase de medidas cautelares: el **principio de proporcionalidad** y la producción de **perjuicios de difícil o imposible reparación**.

4.6. ¿Y si se superan tales límites?

Se debe advertir que el artículo 181, apartado 5, párrafo segundo, del RGGI prohíbe la impugnación autónoma de la adopción de la medida cautelar. Su improcedencia solo podrá plantearse en los recursos o reclamaciones que, en su caso, puedan interponerse contra la resolución que ponga fin al procedimiento de inspección, de la que aquella era instrumental.

4.7. ¿Es necesario dar audiencia previa al interesado?

El artículo 181 del RGGI ha establecido la posibilidad de que el obligado tributario formule alegaciones, a posteriori, en el plazo de cinco días desde la notificación de la medida y antes de la decisión sobre la ratificación.

4.8. ¿Qué consecuencias tiene el quebrantamiento de las medidas cautelares?

El quebrantamiento de las medidas cautelares por el propio sujeto está tipificado como infracción tributaria grave, en modalidad de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria (art. 203, apartado 6, de la LGT) y puede, incluso, ser constitutivo de ilícito penal.

5. Y UNA REFERENCIA ESPECIAL A LA GARANTÍA DE LAS DEVOLUCIONES EN EL ÁMBITO DEL IVA

Establece el artículo 118 de la LIVA que «la Administración tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución regulados en este capítulo –Devoluciones–», y ello con el objeto de salvaguardar los intereses de la Hacienda Pública, limitando de esta manera el derecho que asiste al obligado tributario a obtener la devolución del saldo acreedor del impuesto.

El artículo 118 especifica la forma para llevar a cabo la defensa de los intereses de la Hacienda Pública pero, sin embargo, deja margen de actuación a la Administración para que esta valore los

supuestos y circunstancias en que resulta necesaria la adopción. Cabe indicar al respecto que este artículo no ha sido objeto de desarrollo reglamentario.

El Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado sobre este asunto y respecto al mismo ha concluido que esta facultad no puede convertirse en una potestad ilimitada de la Administración Pública. Es decir, la Administración deberá valorar y decidir en cada caso concreto si concurren a su juicio las circunstancias determinantes de la exigencia de garantía de la devolución, tomando como principio la existencia de indicios fundados de lesión de los derechos de la Hacienda Pública.

Asimismo el Tribunal expone que, a pesar de que no lo recoge el artículo 118 de la ley, resulta evidente que se procederá a la inmediata devolución de la garantía aportada cuando de los datos que obren en poder de la Administración tributaria, tengan estos o no su origen en los correspondientes procedimientos de comprobación, resulte que han desaparecido las circunstancias que determinaron la exigencia de aquella. Es decir, la Administración vendrá obligada a verificar la subsistencia de las circunstancias que en su día motivaron la exigencia de garantía, con el fin de proceder a su inmediata devolución cuando aquellas desaparezcan.

CONTROL FINANCIERO, RENDICIÓN DE CUENTAS Y CÓDIGOS DE BUEN GOBIERNO EN EL ENTORNO POLÍTICO ESPAÑOL

ÁNGEL RODRÍGUEZ LÓPEZ

*Profesor Asociado. Doctor en C.C.E.E.
Licenciado en Ciencias Políticas y Sociología
Universidad Complutense de Madrid*

ESTHER FIDALGO CERVIÑO

*Profesora Titular de Universidad
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II
Universidad Complutense de Madrid*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Antonio GONZALO ANGULO, don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, don Eduardo BUENO CAMPOS, don Alejandro LARRIBA DÍAZ-ZORITA, don Vicente PINA MARTÍNEZ y don Juan José PINTADO CONESA.

Extracto:

EN este trabajo se analiza el sistema de control financiero y fiscalización económica de las formas políticas de partido en España. Así, el control financiero interno de los partidos políticos no está sujeto a ninguna norma o procedimiento legal expreso y descrito por el Tribunal de Cuentas, de forma que las organizaciones políticas partidistas tienen absoluta libertad y margen de maniobra para establecer los criterios, procedimientos y métodos de control interno que estimen oportunos. Esto supone que, en este ámbito, los partidos políticos realizan un autocontrol interno que solía ejecutarse en la más absoluta opacidad, de forma que la redacción, emisión y publicación de normas éticas de *Buen Gobierno* por parte del partido político analizado en este trabajo, puede suponer un paso adelante para solventar las deficiencias observadas en este sentido. Asimismo, el control externo realizado por el Tribunal de Cuentas tiene muchas limitaciones derivadas de la escasez de recursos materiales y humanos que puede asignar a dicho cometido y de las debilidades del sistema contable de registro de información de los partidos, que impide que el control del alto Tribunal se desarrolle de forma real y efectiva.

Palabras clave: financiación de partidos, control interno, normas éticas, códigos de buen gobierno y sistema contable.

FINANCIAL CONTROL, ACCOUNTABILITY AND CODES OF GOOD GOVERNANCE IN THE SPANISH POLITICAL ENVIRONMENT

ÁNGEL RODRÍGUEZ LÓPEZ

*Profesor Asociado. Doctor en C.C.E.E.
Licenciado en Ciencias Políticas y Sociología
Universidad Complutense de Madrid*

ESTHER FIDALGO CERVIÑO

*Profesora Titular de Universidad
Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II
Universidad Complutense de Madrid*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Antonio GONZALO ANGULO, don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, don Eduardo BUENO CAMPOS, don Alejandro LARRIBA DÍAZ-ZORITA, don Vicente PINA MARTÍNEZ y don Juan José PINTADO CONESA.

Abstract:

THIS paper analyses the system of financial control and economic control of the political forms of party in Spain. Thus, the internal financial control of political parties is not subject to any rule or legal procedure described by the Court of Auditors, and express is that partisan political organizations have absolute freedom and room for manoeuvre to establish the criteria, procedures and methods of internal control which they deem appropriate. This means that, in this area, political parties carried out an internal self-control that used to run in the most absolute opacity, in a way that the drafting, issuing and publication of ethical standards of corporate governance by the political party analyzed in this paper, can be a step forward to solve the shortcomings in this regard. Also, the external control by the Court of Auditors has many limitations arising from the shortage of material and human resources that can be assigned to this task and the weaknesses of the accounting system of registration of information of the parties, which prevents that the control of the High Court takes place in a real and effective manner.

Keywords: financing of parties, internal control, ethical standards, codes of good governance and accounting system.

Sumario

1. Planteamiento y objetivos.
2. Libertad *versus* control.
3. Transparencia informativa y control financiero.
4. Control financiero externo: estado de la cuestión y comparativa europea.
 - 4.1. El control externo de la información financiera.
5. Los límites del control financiero externo de los partidos políticos en España.
 - 5.1. En lo relativo al sistema contable y de rendición de cuentas.
 - 5.2. En lo relativo al control de las relaciones entre partidos políticos, fundaciones y sociedades mercantiles.
 - 5.3. En lo relativo al control del endeudamiento y la condonación de deudas.
 - 5.4. En lo relativo al régimen sancionador por incumplimiento de la normativa reguladora.
 - 5.5. En lo relativo al control de los gastos electorales.
6. Control financiero interno y Código de Buen Gobierno.
 - 6.1. El control interno de la información financiera.
 - 6.2. Código de Buenas Prácticas y Carta de Compromisos: una primera experiencia en el sistema de partidos español.
 - 6.3. Avances en procedimientos de control interno y auditoría de cuentas anuales.
7. A modo de conclusión.

Bibliografía.

1. PLANTEAMIENTO Y OBJETIVOS

Resulta innegable que, actualmente, podemos considerar a los partidos políticos como actores fundamentales para el buen desarrollo del sistema democrático, al ejecutar un conjunto de funciones sociales e institucionales de gran relevancia, en especial, la función legitimadora del orden político vigente. De esta forma, todos los aspectos relativos al control y fiscalización de las actividades económicas y financieras de las formaciones políticas españolas constituyen un hecho lo suficientemente significativo como para desarrollar un trabajo de investigación que analice, en profundidad, la diversidad de aspectos relacionados en torno al asunto, detectando las potenciales deficiencias e irregularidades existentes al respecto, tanto en el sistema de control externo como en el sistema de control interno de nuestro sujeto contable particular, más aún si cabe, en los actuales momentos de profunda e intensa crisis económica y financiera, en los que con mayor razón, la correcta, efectiva y adecuada gestión de los fondos públicos se convierte en una indiscutible prioridad.

Asimismo, una de las vertientes contempladas al tratar el tema de la política de rendición de cuentas de los partidos políticos en nuestro país se conecta estrechamente con todos aquellos aspectos relacionados con la *Responsabilidad Social* de las organizaciones políticas citadas, a saber, la necesidad de transparencia informativa en el ámbito económico-financiero y la lucha contra la corrupción, cuestiones que deben integrar una correcta medición de resultados y la elaboración de informes adecuados y oportunos, así como la circunstancia de que su procedimiento de contratación deba ser lo más transparente y objetivo posible.

En efecto, al igual que otro tipo de entidades pertenecientes al ámbito lucrativo o no lucrativo, las formaciones políticas asumen, en el desarrollo de sus funciones, un conjunto de diversas responsabilidades respecto a las consecuencias de sus actividades y actuaciones en el terreno de la sostenibilidad (económica, social, medioambiental), además de un deber de transparencia hacia la sociedad en la que se integran y de la que forman parte. Además, al hablar de la Responsabilidad Social de los partidos políticos nos referimos a un compromiso moral hacia el conjunto de la sociedad, que se traduce en unas prácticas de *Buena Gestión* o *Buen Gobierno* transparentes y basadas en normas éticas, que contribuyan a mejorar la asignación, gestión y control de las transacciones económicas y financieras ¹ efectuadas por los mismos, independientemente del volumen de financiación procedente de fondos públicos que se les asigne.

2. LIBERTAD VERSUS CONTROL

En principio, los partidos políticos, al igual que el resto de entidades organizativas del ámbito privado –al margen de su naturaleza lucrativa o no lucrativa–, ven con sumo recelo toda forma de control y fiscalización (CASCAJO, 1992), que provenga de la esfera pública, ya que, desde su particular punto de vista, puede suponer una injerencia relevante que constriña y coarte en exceso su liber-

¹ Tales como gastos, ingresos, inversiones realizadas, préstamos recibidos, etcétera.

tad para auto-organizarse, gestionarse y dirigirse de la forma que mejor consideren para alcanzar las funciones sociales e institucionales que tienen encomendadas (GARCÍA COTARELO, 1996, pág. 189; MARAVALL, 2003; SÁNCHEZ GARCÍA, 2007).

A este respecto, las formaciones políticas argumentan que la excesiva regulación, en especial, en el ámbito económico y financiero, pueden atentar, gravemente, contra su autonomía e independencia con relación al entorno externo en el que se integran, que, de esta forma, podría distorsionar y desviar la consecución de los objetivos y fines que conforman la razón de ser de su existencia (CORTÉS, 2001).

Sin embargo, por otra parte, también podemos encontrar y enumerar un amplio conjunto de múltiples razones (RODRÍGUEZ LÓPEZ y FIDALGO, 2009a), que justifiquen, fundamenten y, en último término, legitimen la génesis, implementación y desarrollo de diferentes mecanismos efectivos de control económico y financiero en las formaciones políticas españolas, a saber:

- Por el hecho de obtener y percibir un volumen ampliamente significativo de financiación *pública* por parte de las diferentes Administraciones que conforman el aparato estatal (CORTÉS, 2001; GARCÍA ORTIZ, 2004, pág. 143).
- Porque la gestión de la actividad económica y financiera de los partidos políticos debe obedecer a una correcta y adecuada gestión de recursos escasos basada en principios de economía y ahorro, máxime cuando el volumen económico de las operaciones realizadas alcanza cuantías considerablemente significativas y, dada la existencia de la financiación pública de partidos, las distintas formas de despilfarro de recursos atentan gravemente contra los derechos de la ciudadanía, y en último término, de la sociedad en su conjunto (GONZÁLEZ-VARAS, 1995, págs. 136-138; CUNILL, 2006).
- Para prevenir posibles desviaciones en la consecución de las funciones encomendadas a los partidos políticos y maximizar el desarrollo de las actividades que les son propias (GARCÍA COTARELO, 1996).
- Para conseguir alcanzar un razonable, adecuado, fiable y veraz flujo de información para los usuarios interesados y corregir las potenciales anomalías, debilidades e irregularidades que puedan manifestarse durante todo el proceso de captación, registro, síntesis y suministro de la información financiera (DÉNIZ, 1995; GONZALO ANGULO, 2005).
- Por razones éticas y de imagen, puesto que la credibilidad para la consolidación del sistema político democrático tiene un importante sostén en la transparencia de las operaciones económicas y financieras realizadas por las formas políticas de partido (MARTÍNEZ SOSPEDRA, 1995).

Finalmente, y en virtud de todo lo anterior, en nuestra opinión, consideramos sumamente necesario el hecho de establecer mecanismos y sistemas adecuados y efectivos de control y fiscalización de las formas políticas de partido, que estén dotados de recursos humanos y materiales suficientes para ejercer con independencia y eficacia su función, dada la relevancia del asunto que nos ocupa, pero que no restrinjan de forma severa la libertad y autonomía que toda entidad privada de base asociativa debe mantener, más si cabe en este caso, dada su especial naturaleza específica (FAURA, 2000).

3. TRANSPARENCIA INFORMATIVA Y CONTROL FINANCIERO

En las sociedades democráticas modernas y desarrolladas es imprescindible la creación, por parte del aparato estatal, de un marco institucional sólido y efectivo que potencie la estabilidad del sistema político-social y sirva de garantía para alcanzar una adecuada *transparencia informativa* entre los diversos agentes económicos y sociales públicos o privados, en lo que respecta a sus relaciones económico-financieras transaccionales. De esta forma, los partidos políticos, en general, no son ajenos a esta problemática específica y, en particular, los aspectos concretos de sus modalidades de financiación se configuran como un aspecto vital para el buen funcionamiento del orden político vigente, en aras a fomentar la confianza y credibilidad en el mismo.

A pesar de ello, procedemos a analizar, seguidamente, la diversa tipología de *financiación irregular* de partidos políticos con la que nos enfrentamos, en el momento presente, y en la que incluiremos todas aquellas posibles fórmulas de financiación (GARCÍA VIÑUELA *et al.*, 1996; SHUGARMAN, 1997) que no se encuentran dentro de la estricta legalidad y que, por lo tanto, se encuentran inmersas en el punto fronterizo entre la corrupción y el delito. En efecto, podemos incluir, a este respecto (MARTÍNEZ SOSPEDRA, 1996; SEGER, 2008), como ingresos atípicos o irregulares, procedentes de actividades lucrativas provenientes de «zonas grises», de dudosa legalidad o claramente ilegales, las siguientes actividades.

En primer término, se encontrarían las **donaciones de países extranjeros**, ya que suele ser habitual en la legislación sobre la materia que los partidos políticos tengan prohibido la recepción de donaciones realizadas por personas físicas o jurídicas extranjeras. Normalmente, suelen aducirse para ello razones de carácter nacionalista y de independencia de la soberanía nacional con respecto a posibles injerencias de países extranjeros. Dicha prohibición, que solamente tiene algo de base en el caso de que el donante sea un Estado extranjero, es fácilmente sorteable por los partidos receptores, utilizando personas o instituciones ² interpuestas que actúan como intermediarios entre el partido y la organización política extranjera, ya sea nacional o internacional, de que se trate. En estos casos, es prácticamente imposible detectar la procedencia externa de dichos recursos financieros, de manera que todo se reduce a un problema de imagen y guardar las formas.

En segundo lugar, entendemos como *sottogoverno* ³ una fórmula muy extendida entre los partidos políticos que realizan tareas de gobierno, al coexistir en ellos dos factores que se interrelacionan: por un lado, su condición de administradores y gestores de los fondos públicos del Estado, y por otro, su permanente necesidad de captar recursos financieros para su mantenimiento y supervivencia en el orden político (VANUCCI, 1997). De esta manera, puede darse el caso de que los órganos pertenecientes a la Administración Pública –pasando por encima de los principios de imparcialidad y neutralidad que deben regir en este ámbito, aparte de la ilegalidad e inmoralidad que suponen dichas prácticas en el orden político e institucional– concedan u otorguen contratos de obras y suministros,

² Sirva como ejemplo, la intervención de las Fundaciones alemanas (DEL CASTILLO, 1985) en la vida política de países en fase de desarrollo y consolidación democrática, como puede ser el caso de la transición española durante la década de los años 70 y 80.

³ El ejemplo más ilustrativo es el caso italiano de *sottogoverno* o gobierno en la sombra que enlaza a organizaciones políticas partidistas, Administración Pública y crimen organizado. Aunque no es un tema restrictivo de este país, puesto que el mismo argumento puede extenderse a otros países europeos.

licencias, concesiones administrativas, etc., a empresas vinculadas o «recomendadas» por el partido correspondiente, a cambio de una generosa contraprestación económica de dichas empresas hacia las arcas del partido.

En tercer lugar, se encontraría el **tráfico de información privilegiada** y **cobro de comisiones**, entendiendo que se trata de una fórmula de financiación de difícil tipificación penal efectiva, que consiste en el pago de una comisión o canon –que se utiliza para financiar al partido–, a cambio de obtener información relevante ⁴ para la empresa por motivos económicos y que no está a disposición del resto de empresas del mercado, de manera que supone un trato de favor para dicha empresa. Otra posibilidad es la existencia de intermediarios o **comisionistas** que realizan una labor mediadora ante las Administraciones Públicas, a cambio de comisiones –que terminan total o parcialmente en la tesorería del partido–, con el objetivo de favorecer a la empresa o empresas que las satisfacen, en algún asunto de contratación de obras o servicios públicos. La diferencia con la fórmula anterior es su carácter indirecto, a través de dichos intermediarios y no de forma directa al partido político.

En cuarto lugar, se encontrarían las **aportaciones en especie de empleados públicos**, en donde incluimos la práctica habitual de utilizar funcionarios o empleados públicos remunerados como tales, que pasan a prestar sus servicios y a desarrollar tareas gratuitamente para la formación política correspondiente, constituyendo un medio de financiación indirecto para la misma.

Finalmente, nos encontraríamos con las **donaciones encubiertas**, una modalidad de captación de recursos financieros por parte de las formas políticas de partido que tiene su origen, por un lado, en la necesidad de ocultar las preferencias políticas por parte del donante, que prefiere, por la razón que sea, discreción y no publicitar públicamente su apoyo al partido de que se trate (GARCÍA COTARELO, 1996). Por otra parte, puede tratarse también de la contrapartida económica de decisiones o actuaciones políticas del partido político a favor de un grupo de presión concreto, que, por razones obvias, conviene mantener en el anonimato. Además, en este ámbito podemos incluir la política de concesión de préstamos y créditos de algunas entidades financieras; préstamos concedidos que nunca terminan de pagarse por los partidos agraciados, y que terminan convirtiéndose en recursos propios ⁵ o, en último término, la elaboración por los partidos de informes ficticios, generosamente remunerados, para empresas de asesoría o consultoría externa.

En suma, la existencia de una amplia y diversa tipología de financiación irregular, en el ámbito que nos ocupa, e íntimamente relacionada con casos de corrupción, que se repiten, de manera significativa a lo largo del tiempo, no supone un valor añadido positivo –sino más bien todo lo contrario– que contribuya a restaurar la confianza y credibilidad en el sistema político e institucional a nivel global, de manera que la *transparencia informativa* al servicio del sistema de financiación de partidos se constituye como un pilar básico y fundamental para la consolidación, potenciación y legitimación del orden democrático que tutela nuestra convivencia (VAN BIEZEN, 2003; 2006).

⁴ En este sentido, podemos establecer un paralelismo claro con la obtención y utilización de información privilegiada para obtener beneficios de forma ilegal en inversiones bursátiles en mercados secundarios organizados.

⁵ Se trataría, de facto, de una condonación de deudas o pasivo que pasaría a transformarse en patrimonio neto, así como, también, pueden condonarse los intereses de las deudas, con la consiguiente reducción de gastos financieros para las formaciones políticas.

4. CONTROL FINANCIERO EXTERNO: ESTADO DE LA CUESTIÓN Y COMPARATIVA EUROPEA

A continuación, vamos a proceder a analizar cuál es el estado actual de la cuestión en el caso español en este ámbito específico, distinguiendo entre control interno y externo de la información financiera de la formación política correspondiente, y en este último caso, diferenciando el control externo de la actividad general de los partidos que se concreta en su funcionamiento ordinario durante los periodos inter-electorales, y el control externo de los gastos electorales realizados en las diversas citas electorales en los diferentes niveles territoriales –nacional, autonómico, local, etc.–. Asimismo, analizaremos los modelos de control financiero desarrollados en el caso alemán y francés, que pueden servir de utilidad como modelo de referencia para el caso español.

4.1. El control externo de la información financiera

Los mecanismos de control de las finanzas de los partidos políticos (NIETO DE ALBA, 2006) se instauraron formalmente en nuestro país con la aprobación de la Ley Orgánica de Régimen Electoral General, de 19 de junio de 1985 (LOREG), que regula los gastos electorales máximos en que pueden incurrir las formaciones políticas al acudir a las respectivas citas electorales.

Por otra parte, la extinta Ley Orgánica de Financiación de Partidos Políticos –en adelante LOFPP– de 2 de julio de 1987 tuvo su razón de ser en la regulación legislativa de la actividad ordinaria, en general, de las formas políticas de partido (GOXENS, 1991; DÉNIZ, 1993, 1995; GARCÍA SÁNCHEZ, 2001). Dicha ley, derogada en la actualidad, ha sido sustituida por la vigente LOFPP de 4 de julio de 2007 en todo lo relativo al ámbito que nos ocupa.

Por último, hay que constatar que las organizaciones políticas partidistas con anterioridad al año 1985, a pesar de que ya disponían en dichas fechas de un volumen importante de financiación pública en forma de subvenciones, no tenían ninguna obligación de presentar informes financieros derivados de actividades de control y fiscalización concretas (DÍAZ-SANTANA, 2000).

4.1.1. El modelo español de control financiero sobre la actividad general de los partidos

La vigente LOFPP de 2007 regula en su Título V, artículo 16, todo lo concerniente al *control externo* de las formas políticas de partido. Concretamente, el apartado primero del citado artículo señala que corresponde de manera exclusiva al Tribunal de Cuentas el control de la actividad económico-financiera de las organizaciones políticas partidistas (CUÑADO AUSÍN, 2001), sin perjuicio de las competencias atribuidas a los órganos de fiscalización de las comunidades autónomas previstos en sus respectivos Estatutos. Dicho control tiene como objetivos concretos y específicos los siguientes:

- a) Fiscalizar la legalidad de los recursos financieros públicos y privados captados por las formas políticas de partido.

- b) Controlar la regularidad contable de las actividades económicas y financieras desarrolladas por los partidos políticos.

Finalmente, la LOFPP de 2007 dispone que el Tribunal de Cuentas tiene la obligación de emitir un informe –en el plazo de seis meses desde la recepción de la documentación señalada en el art. 13 de la referida Ley– sobre su regularidad y adecuación a lo dispuesto en esta ley, y, en su caso, si resulta procedente, debe hacer constar, de forma expresa, todas las infracciones o prácticas irregulares que dicho órgano fiscalizador haya observado y detectado (LOFPP, 2007, art. 16). Dicho informe se elevará para su aprobación, si procede, a las Cortes Generales, una vez debatido en la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas y debe publicarse posteriormente en el «Boletín Oficial del Estado». Además, en España no existe obligación legal de que las formaciones políticas se sometan a procedimientos de auditoría externa a través de auditores privados (GARCÍA SÁNCHEZ, 2001).

El procedimiento concreto de fiscalización seguido por el Tribunal de Cuentas consiste en lo siguiente: una vez presentadas las cuentas por las formaciones políticas correspondientes y aprobadas las *directrices técnicas* oportunas, se redacta un anteproyecto de Informe de Fiscalización que recoge los hechos más relevantes en relación con el análisis de ingresos, gastos y masas patrimoniales. Dicho *anteproyecto* se envía a los propios partidos políticos para que realicen, si procede, las alegaciones oportunas, para posteriormente tramitarlo internamente, modificado o no, como proyecto de fiscalización (MORAL MORAL, 1999). A continuación, se remite a los diversos Departamentos del Tribunal de Cuentas para que efectúen también sus alegaciones, y, por último, una vez que su contenido se debate y discute en la Sección de Fiscalización, se somete a la aprobación del Pleno. Una vez aprobado el Informe de Fiscalización por el Pleno se eleva a las Cortes Generales, como hemos especificado más arriba, para su estudio, debate y discusión en la Comisión Mixta Congreso-Senado para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas (GARCÍA ORTIZ, 2004, págs. 143-150).

4.1.2. *El control económico sobre la actividad general de los partidos: el modelo francés y alemán*

En otros países europeos como, por ejemplo, Francia, el control externo lo ejerce un órgano administrativo independiente cuya función consiste en revisar las cuentas remitidas y que se denomina *Comisión de Cuentas*. Dicho órgano de control se compone de nueve miembros seleccionados entre juristas de reconocido prestigio y pertenecientes –siempre en número de tres– al Tribunal de Cuentas, la Corte de Casación y el Consejo de Estado. Asimismo, las decisiones tomadas por la Comisión de Cuentas pueden consistir en constatar de manera fehaciente que la formación política correspondiente no ha entregado las cuentas para su control o que la entrega se ha realizado fuera de plazo. Finalmente, los informes emitidos, en su caso, pueden ser de aprobación, de corrección de algún aspecto concreto o de rechazo pleno y, en estos dos últimos casos, la Comisión de Cuentas somete el asunto al enjuiciamiento del estamento judicial; de la misma manera, si observara algún tipo de responsabilidad penal lo pondría en conocimiento de la Fiscalía (GONZÁLEZ-VARAS, 1995, págs. 165-173).

Por otra parte, en Alemania, se encuentra, probablemente, el sistema de control más transparente y efectivo a nivel mundial en relación con la actividad económica y financiera de las formas políticas de partido, en virtud de dos factores que se interrelacionan mutuamente, a saber, por un lado, el nivel

de exigencia con respecto a los libros de cuentas que tienen que llevar las formaciones políticas; por otro lado, el control independiente del Estado que realizan *auditores privados externos* sobre la actividad económica y financiera de las formaciones políticas (GONZÁLEZ-VARAS, 1995, págs. 149-161).

En efecto, en primer término, en el modelo de control alemán, los auditores privados tienen, además de las funciones que les son consustanciales a la actividad auditora desarrollada en las empresas, la función de verificar y controlar las cuentas de los partidos políticos que los nombren o designen. Para ello, deben realizar dicha función con absoluta independencia, exigiéndose que sean personas absolutamente desvinculadas de la política; de no ser así, están sujetos a severas sanciones, además de la responsabilidad penal en que incurrirían si se produjeran ocultación de hechos en el ejercicio de las funciones que tienen encomendadas.

En segundo término, los informes emitidos por los auditores son verificados y comprobados por la *Presidencia del Congreso* que observa si existe alguna irregularidad, en especial, de tipo penal. En tercer lugar, el Tribunal de Cuentas ⁶ comprueba a su vez que la Presidencia del Congreso ha cumplido sus labores y tareas de fiscalización, revisión y pago de las subvenciones anuales que correspondan a cada formación política correctamente y de manera oportuna.

Finalmente, en el modelo fiscalizador alemán, existe una *Comisión de especialistas* designada por el Presidente de la República, cuyo fin es supervisar, de manera genérica, el funcionamiento del sistema de financiación de los partidos políticos, con el objetivo de detectar potenciales disfuncionalidades y errores, contribuyendo a la mejora y revisión del sistema; dicha Comisión emite recomendaciones que son remitidas al Congreso de los Diputados.

4.1.3. *El control económico de los gastos electorales*

El control de los gastos realizados durante las campañas electorales viene regulado, en el caso español, por la LOREG de 19 de junio de 1985, que ha sido en parte modificada por la Ley Orgánica 13/1994, de 30 de marzo. Asimismo, puede darse la circunstancia de que existan leyes electorales reguladoras de las respectivas elecciones a las Asambleas Legislativas de las diferentes comunidades autónomas, en el supuesto de que estas hayan asumido sus competencias en esta materia. En este sentido, la ley electoral considera gastos electorales los que realicen las formaciones políticas desde el día de la convocatoria hasta la proclamación de electos mediante los conceptos fijados en la citada ley (FERNÁNDEZ ESPINOSA, 2006).

A este respecto, la Ley Orgánica 5/1985, del Régimen Electoral General atribuye al Tribunal de Cuentas las competencias fiscalizadoras de los procesos electorales a Cortes Generales, elecciones locales y elecciones al Parlamento Europeo; también se le atribuye a dicho Tribunal las competencias de control en relación con las elecciones autonómicas, siempre que las comunidades autónomas no hayan asumido específicamente sus competencias en este ámbito concreto, a través de órganos de control externo autonómicos creados al efecto.

⁶ A este respecto, en el caso alemán, el Tribunal de Cuentas no tiene entre sus competencias la de controlar directamente las finanzas de los partidos, dada su imposibilidad legal, al no ser considerados estos como parte integrante del Estado, sino como meras agrupaciones sociales.

A pesar de ello, conviene aclarar que la LOREG señala de forma específica que el Órgano competente cuya función consiste en velar por el cumplimiento de las normas relativas a las cuentas y a los gastos electorales desde el intervalo comprendido entre la convocatoria de elecciones y hasta la declaración de los candidatos electos es la Junta Electoral –central o provinciales– correspondiente. Más concretamente, el artículo 8 de la LOREG dispone que la Junta Electoral Central debe garantizar la transparencia y objetividad del proceso electoral y del principio de igualdad de oportunidades; y para ello, puede solicitar la colaboración del Tribunal de Cuentas según se contempla en el artículo 132 de la Ley Orgánica 13/1994. Este mismo artículo especifica que los resultados de la actividad de fiscalización y control de la Junta Electoral Central tienen que ser comunicados al Tribunal de Cuentas en orden a facilitar la función fiscalizadora de este, a nivel global (PAJARES, 1998, págs. 341-344).

Por otro lado, si los resultados de las investigaciones de la Junta Electoral Central en el ejercicio de sus facultades reflejaran indicios de actuaciones constitutivas de delitos electorales, se tendría que poner en conocimiento de la Fiscalía, con el fin de que esta desarrollara las acciones pertinentes en cada caso.

En términos comparativos con respecto al control de la actividad ordinaria desarrollado en el epígrafe anterior, una de las pocas diferencias que se presentan, en el ámbito del control de los gastos electorales, consiste en que el Tribunal de Cuentas sí respeta los periodos para la presentación de su dictamen. Ello como consecuencia de la presión ejercida por los partidos, que necesitan ese dictamen para cobrar la correspondiente financiación pública electoral.

Finalmente, cabe resaltar, en este ámbito, que los gastos electorales se clasifican en gastos por operaciones ordinarias y gastos por *mailing* dado que estos últimos gastos tienen otra subvención electoral específica en la normativa electoral (FERNÁNDEZ ESPINOSA, 2006).

5. LOS LÍMITES DEL CONTROL FINANCIERO EXTERNO DE LOS PARTIDOS POLÍTICOS EN ESPAÑA

Una vez revisado el estado de la cuestión en lo relativo al control y fiscalización externa de las formaciones políticas españolas en el ámbito económico-financiero, vamos a proceder, seguidamente, a analizar y discernir la problemática que puede presentarse, en la actualidad, en las esferas citadas (NIETO DE ALBA, 1996, 2002, 2006), teniendo en cuenta lo dispuesto al efecto por la vigente LOFPP de 2007, en lo relativo al funcionamiento ordinario de los partidos; así como lo contenido en la LOREG, en relación con su participación en los diferentes procesos electorales existentes.

De esta forma, en virtud de lo anterior, podemos señalar las siguientes deficiencias, irregularidades y debilidades (GARCÍA SÁNCHEZ, 2001; JIMÉNEZ SÁNCHEZ, 2007; MARTÍNEZ COUSINOU, 2007; SIOTA, 2008; CUBILES, 2009; RODRÍGUEZ LÓPEZ y FIDALGO, 2009a, 2009b) que pueden observarse, hasta la fecha, en este ámbito específico, a saber, el de la actividad fiscalizadora de nuestro sujeto contable particular, derivadas de una normativa reguladora deficiente o inexistente, según el caso.

5.1. En lo relativo al sistema contable y de rendición de cuentas

En primer término, y, con carácter previo, hay que resaltar, la falta de medios materiales y humanos para que el Tribunal de Cuentas español pueda desarrollar convenientemente su labor fiscalizadora, que se traduce en la realización de los Informes Fiscalizadores pertinentes del partido que corresponda, y que, en especial, en el caso del control de la actividad ordinaria de los mismos, puede conllevar un retraso enorme de hasta cinco años ⁷, exceptuando los aspectos relativos al control de la contabilidad electoral, tal y como hemos puesto de manifiesto más arriba.

En segundo lugar, en torno al sistema de registro de información contable de los partidos políticos, conviene señalar que, a pesar de que la vigente LOFPP de julio de 2007 consigna en su disposición adicional octava la necesidad de elaborar un Plan de Cuentas específico para las formaciones políticas en nuestro país que sirva como instrumento idóneo y modelo de referencia para un adecuado proceso de homogeneización en el sector que estimule el control y la transparencia informativa a través de la unificación de los principios, normas y criterios contables correspondientes (RODRÍGUEZ LÓPEZ y FIDALGO, 2009a, 2009b), hasta el momento el referido Plan de Cuentas sectorial no ha visto la luz, más de dos años después de la aprobación parlamentaria de la citada ley orgánica.

Finalmente, en relación con la presentación de la información económico-financiera por parte de los partidos, podemos afirmar que sus cuentas anuales no presentan la actividad económico-financiera de los mismos en toda su extensión, dada la integración territorial de los mismos en los ámbitos local, autonómico y nacional, en especial, la de las corporaciones locales y los grupos políticos que las conforman, así como los grupos parlamentarios a nivel institucional.

Así, queda patente que no existe una contabilidad consolidada que integre a las formaciones políticas españolas como una única realidad económica a nivel contable tal y como lo requiere el propio Tribunal de Cuentas, de manera reiterada, en sus sucesivos Informes de Fiscalización (1999-2005) de la contabilidad de los partidos políticos. En función de todo lo anterior, suele ser práctica común y habitual el desvío de fondos financieros pertenecientes a los grupos parlamentarios y a los cargos electos de las corporaciones locales ⁸ hacia las cajas de los partidos políticos, como si se tratara de una subvención más de funcionamiento ordinario, pero sin su registro contable correspondiente.

5.2. En lo relativo al control de las relaciones entre partidos políticos, fundaciones y sociedades mercantiles

En torno al control y regulación de las relaciones entre partidos políticos, fundaciones y sociedades mercantiles vinculadas a los mismos, se produce un déficit de regulación no subsanado por la vigente LOFPP de julio de 2007, en diversos aspectos que argumentamos a continuación.

⁷ A pesar de que la LOFPP 8/2007 dispone un plazo máximo de seis meses para la realización de los informes de control pertinentes por parte del Tribunal de Cuentas.

⁸ En virtud de lo dispuesto en la Ley 11/1999, reguladora de Bases del Régimen Local.

En primer lugar, en relación con las aportaciones privadas recibidas por los partidos, lo más destacable al respecto es la prohibición de las *donaciones anónimas* (LOFPP, 8/2007) permitidas por la anterior Ley Orgánica de 1987; la vigente normativa reguladora condiciona la donación a la cantidad de 100.000 euros por donante y año, pero, sin embargo, relaja este criterio a 150.000 euros si la donación beneficia a fundaciones y asociaciones vinculadas a los partidos con representación en las Cortes Generales.

Además, en segundo lugar, la citada normativa no aplica a este tipo de entidades asociativas la prohibición expresa de que las empresas públicas y las empresas privadas donantes proveedoras, contratistas o adjudicatarias de obras y servicios prestados a las Administraciones Públicas no puedan efectuar donaciones a las formaciones políticas, de forma que se permite una vía de escape en este sentido, al encontrarse la fundación o asociación correspondiente vinculada orgánicamente al partido, con el que debería formar un grupo consolidado, pero que, sin embargo, actuaría como intermedio entre el partido y la empresa privada o pública que realiza la donación.

Asimismo, en tercer lugar, la legislación sobre la materia citada no regula o ignora explícitamente el hecho de que una empresa privada realice una donación al partido a cambio de un contrato que será firmado en el futuro y no en el mismo momento de efectuarse la donación o también la posibilidad de que la entidad empresarial que realiza la donación al partido no mantenga directamente contratos con la Administración, pero que, sin embargo, perteneciera, estuviera integrada o vinculada a un grupo empresarial en el que otras de sus entidades sí tengan este tipo de relaciones y contratos con el aparato estatal (CUBILES, 2009). Finalmente, hay que destacar la adquisición de inmuebles por las fundaciones y su cesión de uso al partido de turno con el que están vinculadas.

5.3. En lo relativo al control del endeudamiento y la condonación de deudas

Otra problemática observada en lo relativo al control financiero de los partidos políticos en el caso español, es la que se deriva de elevado nivel de endeudamiento de nuestros sujetos contables particulares (Tribunal de Cuentas, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005), que se traduce, en la práctica, en situaciones de condonaciones de intereses y amortizaciones de deudas, préstamos y créditos concedidos a los mismos por parte de entidades financieras o de crédito, que no se derivan de una lógica económica coherente y razonable, y que pueden responder a intereses ocultos subyacentes (DÍAZ SANTANA, 2000; Comisión Mixta Congreso-Senado, 2007, págs. 3-4).

En efecto, la vigente LOFPP de 2007 permite de manera expresa⁹ esta situación, a todas luces inadmisible, que vulnera el sentido y principios de la normativa reguladora de dotar a las formas políticas de partido de un sistema de financiación adecuado, razonable, coherente y sometido al control correspondiente (MARTÍNEZ COUSINOU, 2007; CUBILES, 2009; RODRÍGUEZ LÓPEZ y FIDALGO, 2009a, 2009b). Además, en este ámbito específico, podemos referirnos también a la práctica irregular consistente en determinadas operaciones de endeudamiento con entidades financieras de las fun-

⁹ Véase la disposición transitoria segunda de la LOFPP 8/2007 que legitima que las formaciones políticas puedan llegar a acuerdos en lo relativo a las condiciones de la deuda con entidades de crédito, siempre que se respeten los usos y costumbres del tráfico mercantil habitual; y solo requiere comunicar al Tribunal de Cuentas los acuerdos alcanzados, pero sin ninguna limitación al respecto.

daciones vinculadas o afines a los partidos que son avaladas por los mismos, sin que conste la información relativa a la realización de dicha operación en la Memoria económica de la formación política correspondiente (RODRÍGUEZ LÓPEZ y FIDALGO, 2009b).

5.4. En lo relativo al régimen sancionador por incumplimiento de la normativa reguladora

Con relación al régimen sancionador por incumplimiento de la normativa reguladora, hay que señalar, en principio, que la ya extinta LOFPP de 1987 no preveía sanciones a los proveedores, acreedores y entidades financieras que no informan al Tribunal de Cuentas, tras los requerimientos de este, de sus relaciones económicas con los partidos, tampoco regulaba las consecuencias, en términos punitivos, de la obtención indebida de financiación pública por las formaciones políticas exceptuando el caso de que la misma procediera de gobiernos extranjeros, aunque sí se preveían sanciones si la procedencia de los fondos es de origen privado.

Sin embargo, la nueva normativa reguladora contenida en la LOFPP 8/2007 sí dispone, de forma específica ¹⁰, que «es necesaria la regulación de sanciones derivadas de las responsabilidades que pudieran deducirse del incumplimiento de la norma reguladora». A pesar de ello, el marco sancionador se percibe como claramente insuficiente, tal como argumenta CUBILES (2009), al especificar que «no se contemplan numerosas conductas que podrían ser constitutivas de infracción al vulnerar la normativa y que, sin embargo, al no estar expresamente contempladas, van a quedar impunes con lo que el cumplimiento de la normativa introducida queda en la mayoría de los casos a la buena voluntad de los representantes de los partidos», circunstancia apuntada a lo largo de este epígrafe.

A nuestro juicio, el marco sancionador es insuficiente, escaso e incompleto, siendo el procedimiento sancionador extremadamente cuidadoso con los derechos de defensa de los posibles partidos políticos que incurran en las presuntas infracciones, respetándose, en concreto, el derecho a conocer la infracción que se les impute, el derecho a presentar alegaciones a la misma, el derecho a la prueba y a una resolución motivada detallada que permita, en último término, presentar, si procede, a la formación política que corresponda, un recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo, garantizándose, así, la transparencia del procedimiento jurídico sancionador (SIOTA, 2008; CUBILES 2009).

5.5. En lo relativo al control de los gastos electorales

Finalmente, debemos resaltar todos aquellos problemas referidos al control y fiscalización de los partidos, que se derivan de la normativa reguladora contenida en la Ley 5/1985 (LOREG), que regula la actividad electoral de los mismos, y que se concretan en los aspectos que se detallan seguidamente.

La no rendición de cuentas derivada de la contabilidad electoral no conlleva sanción alguna, sino solo denegación de las subvenciones electorales correspondientes; la falta de coordinación dentro de la propia normativa electoral, que puede suponer recibir subvenciones en una cuantía superior a lo autori-

¹⁰ Véanse los Títulos V y VI de la LOFPP 8/2007.

zados; la existencia de procesos electorales no regulados tales como el Consejo General de Arán, los territorios históricos del País Vasco, y otros con un déficit de regulación manifiesto como en Cataluña donde se tiene que dictar un decreto cada vez que hay elecciones autonómicas; los problemas de competencias del Tribunal de Cuentas relativos al proceso de control electoral con la Sindicatura de Cuentas de Cataluña; los problemas a la hora de calcular el límite de los gastos electorales, y la consideración de los gastos de propaganda electoral como electorales, puesto que no hay una subvención electoral específica para los mismos; y, en último lugar, la obligación de informar al Tribunal de Cuentas, por parte de las entidades financieras que presten únicamente más de 6.000 euros, en los procesos electorales.

No obstante, la prohibición de aportaciones anónimas en los procesos electorales contenida en la LOREG queda reforzada por la consiguiente prohibición de las aportaciones anónimas ordinarias que dispone la vigente LOFPP 8/2007, a la que aludimos más arriba, y, por último, a pesar de que la LOREG prohibía en un principio las donaciones de residentes en el extranjero para la financiación de los gastos electorales en nuestro país, en fechas posteriores, la Ley Orgánica 1/1997 otorgó a los ciudadanos de la Unión Europea residentes en territorio español el derecho de sufragio activo y pasivo en las elecciones municipales y, consecuentemente, el derecho a realizar aportaciones económicas a las formaciones políticas que consideren, en las referidas elecciones de ámbito local.

6. CONTROL FINANCIERO INTERNO Y CÓDIGO DE BUEN GOBIERNO

El objetivo de un Código de *Buen Gobierno* o *Buenas Prácticas* para los partidos políticos en España debe consistir en establecer de forma precisa y detallada un conjunto de principios morales, a la vez que pautas éticas de conducta y comportamiento útiles, adecuados, efectivos y de obligado cumplimiento, a las que deben ajustarse y adaptarse tanto los cargos públicos, así como también los responsables políticos y profesionales con funciones ejecutivas y directivas en las organizaciones políticas respectivas.

Las normas internas contenidas en los citados códigos de *Buenas Prácticas* suelen configurarse, en la actualidad, como un instrumento utilizado, con frecuencia, tanto en los entornos empresariales encuadrados en el sector privado, como en el ámbito que se circunscribe al sector público, y suponen un compromiso ético de responsabilidad y autoexigencia para las organizaciones públicas y privadas citadas, además de para los individuos o agentes que las integran. En concreto, para el caso que nos ocupa, las referidas normas y principios éticos de comportamiento deben contribuir a consolidar y reforzar los valores morales que deben imperar en el ejercicio de la actividad política, a la que, dada su naturaleza, funciones y objetivos, debe dotarse de unos niveles de integridad, honestidad y dignidad mínimamente significativos, que justifiquen la relevante función legitimadora desarrollada por las formas políticas de partido.

Asimismo, existe un amplio conjunto de múltiples y diversas razones para la génesis, desarrollo e implementación de un Código de *Buen Gobierno* o *Buenas Prácticas* para las formaciones políticas españolas que acreciente la transparencia y fiabilidad de los partidos políticos a nivel individual y potencie la credibilidad y confianza del sistema de partidos en su conjunto. Entre las razones apuntadas para tal cometido, conviene destacar las siguientes:

1. La importancia y relevancia de las funciones sociales e institucionales realizadas, en general, por los partidos y, en especial, la consecución de la función legitimadora del sistema político democrático se convierte en un aspecto crucial y fundamental para la consolidación del orden político vigente que tutela nuestro bienestar.
2. Los diferentes casos de corrupción acaecidos a lo largo del tiempo en nuestro país, que han supuesto un grave ataque frontal a la línea de flotación de las formaciones políticas españolas en términos de fiabilidad, confianza y representatividad con relación al conjunto de la ciudadanía, a nivel global, y al conjunto del electorado, a nivel particular. Así, la sucesión de escándalos políticos en nuestro país –desde la aprobación de la Constitución Española de 1978–, vinculados a casos de financiación ilegal, tráfico de influencias, cobro de comisiones, enriquecimiento ilegítimo y apropiación indebida, entre otros, han supuesto una sangrante pérdida de confianza para los partidos políticos tanto a nivel colectivo, como a nivel individual, situándolos entre las instituciones que generan menos credibilidad al conjunto de los ciudadanos.
3. La obtención de un volumen considerable de financiación pública a través de subvenciones anuales para gastos de funcionamiento, de seguridad y electorales, entre otras, significa que los cargos públicos, responsables políticos y demás gestores directivos y ejecutivos integrados en los partidos, deben desarrollar sus tareas y funciones teniendo muy presente los principios de economicidad, eficacia, ahorro y austeridad que deben primar para una adecuada y eficiente gestión de recursos escasos, aún más si cabe, en los momentos de severa crisis financiera en los que estamos inmersos.
4. La posible existencia de incompatibilidades ¹¹ en el desempeño puntual de determinados cargos públicos con la realización de actividades privadas particulares en nombre propio o mediante la utilización de intermediarios o personas interpuestas, que puedan implicar un conflicto de intereses con el ejercicio de sus funciones correspondientes, en las que debe primar el afán de servicio al ciudadano, por encima de cualquier otra consideración de diversa índole.
5. Finalmente, el cuantioso e ingente volumen de operaciones y actividades económico-financieras realizadas por los partidos políticos españoles puede también considerarse como una razón de peso a tener en cuenta, en el ámbito que nos ocupa.

6.1. El control interno de la información financiera

La LOFPP de julio de 2007 desarrolla en su Título V todo lo relativo a la fiscalización y control interno de las formas políticas de partido en nuestro país. En concreto, la citada ley especifica que las formaciones políticas deben prever un *sistema de control interno* que garantice la adecuada y correcta intervención y contabilización de todos los actos y documentos de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, conforme a sus respectivos estatutos o normas de funcionamiento interno (LOFPP, 2007, art. 15).

Asimismo, por otra parte, el informe resultante de la revisión implementada por el sistema de control interno en cada una de las diferentes organizaciones políticas partidistas debe de adjuntarse

¹¹ Todo ello, a pesar de la existencia de una Ley de Incompatibilidades en el ámbito señalado.

acompañando al resto de documentación requerida para rendir cuentas al máximo órgano fiscalizador en la materia, esto es, el Tribunal de Cuentas (CUÑADO AUSÍN, 2001).

El problema radica en que, a pesar de que la LOFPP 8/2007 obliga a las formaciones políticas a tener un régimen de control interno de sus finanzas, la referida ley no especifica la manera, criterios y procedimientos específicos en que se tiene que hacer efectiva tal disposición reguladora. Normalmente, las formaciones políticas presentan en sus Congresos nacionales informes internos sobre el estado financiero de sus cuentas, pero dichos informes son confeccionados por la misma ejecutiva, siendo muy habitual que no se permita que el militante del partido pueda intervenir como fedatario. De esta manera, la fiscalización interna del partido, más que efectuarse con transparencia manifiesta, se realiza, por al contrario, en la más absoluta opacidad (DÍAZ-SANTANA, 2000).

En consecuencia, la carencia de un reglamento estandarizado o normalizado al que se tengan que ceñir de forma obligatoria los partidos políticos españoles, les permite vulnerar sus obligaciones, originando de este modo la deficiencia y el fracaso de esta forma de fiscalización (MATEU-ROS CERREZO, 1982; TORRES DEL MORAL, 1991; GONZÁLEZ-VARAS, 1995; MORAL MORAL, 1999; DÍAZ-SANTANA, 2000, págs. 172-206; GARCÍA SÁNCHEZ, 2001; Comisión Mixta Congreso-Senado, 2002).

6.2. Código de Buenas Prácticas y Carta de Compromisos: una primera experiencia en el sistema de partidos español

A pesar de lo anterior, a finales de enero de 2010, el Partido Popular (PP) desarrollo, aprobó y plasmó por escrito un *Código de Buenas Prácticas*, cuya finalidad consistía en recoger, agrupar y reunir, de forma sistemática, un conjunto de principios morales y pautas éticas de comportamiento en el ámbito de «lo político», de aplicación obligatoria, con carácter previo a la aceptación y asunción de cualquier modalidad de cargo público, responsabilidad política y/o función directiva o ejecutiva en la formación política aludida.

Así, el citado Código implica la plena asimilación, aceptación y suscripción de una *Carta de Compromisos*, por parte de la totalidad de cargos públicos, responsables políticos y profesionales con funciones directivas o ejecutivas en el PP, que deberá ser firmada por los mismos, con el compromiso de actualizarla convenientemente cada dos años y de especificar la existencia de cualquier modificación o variación acaecida en las circunstancias primigenias que se tuvieron en cuenta, en el momento de la firma de la declaración inicial. Dicha *Carta de Compromisos* engloba un conjunto de tareas y obligaciones, impregnadas de un fuerte contenido ético y deontológico, que deben publicarse en la página web del partido y que analizamos a continuación.

En primer lugar, la *Carta de Compromisos* incluye una declaración jurada, por parte del firmante, de que no existe ninguna causa o procedimiento jurídico que le inhabilite para participar en procesos electorales, ni la existencia de potenciales conflictos de intereses –en caso de resultar elegido– con actividades privadas desarrolladas por el mismo, por familiares directos o por cualquier persona que comparta intereses con él, además de implicar el compromiso de actuar, en la gestión de asuntos públicos, conforme a los principios éticos de integridad, transparencia, ejemplaridad, responsabilidad y honradez.

En segundo lugar, la *Carta de Compromisos* también recoge la obligación de realizar la declaración de bienes y actividades que estén obligados legalmente a depositar en la entidad que corresponda, en virtud del cargo público que ostentan. Además, en caso de no estar sujetos a dicha obligación, deberán, en el momento de ser nombrados o elegidos, formular una declaración formal de bienes y actividades que integre, como mínimo, los siguientes aspectos: los bienes, derechos y obligaciones patrimoniales de los que sean titulares; los valores o activos financieros negociables que posean; el objeto social de las sociedades de cualquier tipo en las que tengan intereses personales; las participaciones societarias en las mismas; y, por último, las sociedades participadas por aquellas otras que sean objeto de la declaración anterior.

Finalmente, la *Carta de Compromisos* dispone ¹² la firme prohibición de aceptar cualquier liberalidad, regalo o atención que no responda, por su cuantía o naturaleza, a los usos y costumbres sociales habituales; el compromiso de separar con claridad, sus actuaciones públicas, privadas y las pertenecientes al ámbito del partido al que pertenecen ¹³; el compromiso de comunicar a los órganos directivos del partido el inicio de cualquier tipo de procedimiento jurisdiccional del que pudieran deducirse indicios razonables de comisión de un posible delito; y, en último término, la puesta a disposición del partido del cargo público desempeñado, en el supuesto de que se considere que la permanencia en el mismo perjudica gravemente a la organización política o a la institución pública correspondiente.

6.3. Avances en procedimientos de control interno y auditoría de cuentas anuales

Una de las grandes novedades, en este ámbito, implementadas por el partido político citado, radica en la creación de la figura del *Auditor de prácticas internas*, cuyo objetivo consiste en velar por el cumplimiento y aplicación del conjunto de normas contenidas en el *Código de Buenas Prácticas*, además, de supervisar la implementación y ejecución de las obligaciones que se derivan de la *Carta de Compromisos*. Así, entre las funciones del referido *Auditor* ¹⁴, conviene destacar la consistente en examinar e inspeccionar la declaración formal de bienes y actividades descrita más arriba, así como también la de proponer, si procede, la incoación de expedientes relativos al incumplimiento, en general, del *Código de Buenas Prácticas* y de la *Carta de Compromisos*, en particular.

Asimismo, el citado *Código* incluye un conjunto de instrucciones ¹⁵, de carácter interno, relativas al procedimiento de contratación del partido, cuya finalidad es garantizar que la selección de las potenciales empresas contratistas se efectúe de acuerdo con los principios de no discriminación, transparencia, concurrencia, igualdad y publicidad, eliminándose del proceso de contratación, en

¹² A este respecto, hay que resaltar que el posible incumplimiento de cualquiera de los compromisos incluidos en la *Carta* puede conllevar la imposición de sanciones contempladas a tal efecto en el Reglamento de Régimen Disciplinario y en los propios Estatutos del partido.

¹³ En este sentido, el documento especifica la necesidad de minorar, en la medida de lo posible, los gastos de protocolo, de transporte en medios oficiales, así como de teléfonos móviles, publicidad y viajes.

¹⁴ Para el buen desempeño de sus tareas, el *Auditor* debe estar asesorado por una Comisión de Seguimiento del *Código de Buenas Prácticas* compuesta por tres miembros del Comité Nacional de Derechos y Garantías del partido.

¹⁵ Que deben ser debidamente publicadas en la página web del partido bajo la denominación de «Perfil del contratante».

consecuencia, a todas aquellas entidades empresariales de dudosa reputación o que hayan acreditado conductas reprobables en el ámbito administrativo o judicial.

Además, el referido procedimiento de contratación supone la creación, en los distintos ámbitos territoriales, de *Mesas de Contratación* del partido que se encargará de evaluar, analizar y ponderar las posibles ofertas recibidas en aquellos contratos que tengan por finalidad la publicidad, los viajes, las campañas electorales y demás actos del partido. Dichas *Mesas de Contratación* deben estar integradas por un mínimo de cinco miembros del partido, siendo uno de los mismos, necesariamente, un *auditor interno*¹⁶ designado a tal efecto, y, por otra parte, se procederá a renovar su composición cada dos años.

Las propuestas de contratación deben ser como mínimo tres, debiendo considerarse para su elección el criterio de la oferta económica más ventajosa para el partido, teniendo en cuenta para ello características tales como el precio, la calidad, la rentabilidad, el valor técnico, la disponibilidad, la estética o funcionalidad del producto o servicio prestado, y, entre otros, el plazo de ejecución o entrega de la prestación.

Igualmente, las empresas proveedoras seleccionadas deben conocer, de forma manifiesta, la imposibilidad de realizar atenciones u otorgar liberalidades o regalos a los diferentes miembros del partido, con la penalización, en el caso de saltarse tal prohibición, de quedar apartadas o excluidas del proceso de contratación. Además, con carácter excepcional, y en caso de urgencia justificada, existe la posibilidad de adjudicar los contratos, sin la necesidad de convocar la *Mesa de Contratación*, siempre y cuando haya un informe razonado del *auditor interno* elaborado a tal efecto.

Para finalizar, otra de las grandes novedades en el ámbito que nos ocupa se refiere a la obligación contenida en el *Código de Buenas Prácticas*, de someter las cuentas anuales del partido a una *auditoría externa*, con periodicidad anual, de cuyos resultados se informará y dará publicidad convenientemente a través de la página web del partido político objeto de análisis.

7. A MODO DE CONCLUSIÓN

Tal y como hemos puesto de manifiesto a lo largo de este trabajo, el sistema de control financiero y fiscalización económica de las formas políticas de partido en España se subdivide en dos. En primer lugar, el control externo realizado por el Tribunal de Cuentas tiene muchas limitaciones derivadas de la escasez de recursos materiales y humanos que puede asignar a dicho cometido y de la inexistencia de un *Plan Contable* específico y sistematizado que sea obligatorio para las formas políticas de partido y que permita una interpretación clara de la situación económica y financiera de las mismas.

Así, la creación del citado *Plan Contable* sectorial y específico para los partidos políticos podría solventar algunos de los problemas con que se encuentra el Tribunal de Cuentas en este ámbito, tales como: la falta de claridad en la documentación de los ingresos; la falta de acreditación específica del destino final de las inversiones; el hecho de no detallar la fecha en la documentación de los gastos;

¹⁶ También serán necesarios, a este respecto, el Gerente –que actuará como Presidente de la Mesa– y el Tesorero del partido.

la realización de gastos sin justificantes; la utilización de diferentes modelos para la presentación de informes y, en último término, la existencia de datos incompletos y, sobre todo, de difícil interpretación (RODRÍGUEZ LÓPEZ y FIDALGO, 2009b).

Como consecuencia de lo anterior el tiempo que tarda el Tribunal de Cuentas en emitir sus informes de fiscalización supera con creces lo estipulado –llegando incluso a tardar más de cinco años en emitir un informe concreto–, incumplándose los plazos previstos por la ley en este aspecto –excepto los dictámenes emitidos acerca de la legalidad de la contabilidad electoral, ya que los partidos políticos necesitan que dicho informe sea favorable para ingresar la financiación pública electoral–. Además, sus dictámenes y resoluciones se limitan a recomendar actuaciones a los partidos, de las que con frecuencia hacen caso omiso, siendo totalmente inusual la imposición de sanciones en este aspecto a los mismos.

Una posible recomendación a tener en cuenta consistiría en la posibilidad –tal como se produce en el modelo alemán analizado– de facultar a auditores externos ¹⁷ privados para que realicen las auditorías correspondientes a los partidos y presenten el Informe de Auditoría resultante, en última instancia, al Tribunal de Cuentas para su verificación posterior. Finalmente, también podría considerarse la oportunidad de publicitar los ingresos y gastos en que incurren las formas políticas de partido en el desarrollo de sus actividades específicas, ante el conjunto del electorado.

En segundo lugar, el control financiero interno de los partidos políticos españoles no está sujeto a ninguna norma o procedimiento legal expreso y descrito por el máximo órgano fiscalizador en la materia, a saber, el Tribunal de Cuentas, de forma que las organizaciones políticas partidistas tienen absoluta libertad y margen de maniobra para establecer los criterios, procedimientos y métodos de control interno que estimen oportunos. Esto suponía, en la práctica, que en este ámbito los partidos políticos realizaban un autocontrol interno que solía realizarse en la más absoluta opacidad, de forma que la redacción, emisión y publicación de normas éticas de *Buen Gobierno* por parte del partido político analizado en este trabajo pueden suponer un paso adelante para solventar las deficiencias observadas en este sentido.

No obstante lo anterior, para que las normas éticas de *Buen Gobierno* cumplan su objetivo de actuar como un estímulo relevante para alcanzar una mayor integración e imbricación de los partidos en la sociedad, aumentando así la transparencia sobre su actuación en el ámbito económico-financiero y, en particular, sobre la gestión del dinero público que reciben, el citado *Código de Buenas Prácticas* se configura, en nuestra opinión, como la condición necesaria para la consecución de los objetivos propuestos, a pesar de que la condición suficiente que lo consolide como un instrumento válido y útil de lucha contra la corrupción solo podrá alcanzarse, mediante una aplicación real, efectiva y decidida del mismo, sin ningún tipo de cortapisas, ya que de no ser así, todo lo anterior podría conceptuarse como «papel mojado».

Finalmente, en resumen, la LOFPP 8/2007 ha supuesto un avance importante, en el ámbito que nos ocupa (CUBILES, 2009), al intentar velar para que la financiación de los partidos políticos sea transparente sin que haya márgenes de maniobra que alimenten cualquier sospecha de corrupción,

¹⁷ Recomendación recientemente asimilada y englobada en el Código de Buenas Prácticas redactado por el PP, y al que nos hemos referido más arriba.

que tanto puede ensombrece y enturbiar el clima político, social, económico e institucional, y, en suma, la misma esencia del funcionamiento del sistema democrático en su conjunto, que tutela nuestro bienestar.

A pesar de ello, la realidad de los argumentos analizados en los diferentes epígrafes de este trabajo, así como los recientes ejemplos que se derivan de la cotidianeidad de las noticias acaecidas en torno a diversos asuntos concernientes con la financiación irregular de partidos (JIMÉNEZ SÁNCHEZ, 2007) y su íntima conexión con casos de corrupción (VILLORIA, 2000; NIETO DE ALBA, 2006; ATILANO *et al.*, 2009), que han salpicado la actual vida política española, nos llevan a pensar que el conjunto de aspectos y factores relativos al control financiero externo e interno y a la fiscalización económica de las formaciones políticas en nuestro país, no ha alcanzado un resultado final razonable, coherente y satisfactorio, en especial, con la nueva normativa reguladora instaurada por la LOFPP de 2007 (MARTÍNEZ COUSINOU, 2007).

Por el contrario, en nuestra opinión, se ha perdido una oportunidad única para zanjar este tipo de problemas de manera efectiva y de una vez por todas, de forma que, al controvertido tren que nos conduce por el resbaladizo y sinuoso camino de las *Buenas Prácticas* de control financiero y transparencia informativa en los partidos políticos españoles, le quedan, sin duda, bastantes etapas que recorrer para alcanzar su objetivo final, a saber, servir como un instrumento útil y efectivo en lo relativo al reforzamiento y potenciación de la transparencia, credibilidad y confianza en el sistema democrático de partidos vigente, actualmente, en nuestro país.

Bibliografía

- ATILANO PENA, J. y SÁNCHEZ SANTOS, J.M. [2009]: «La dotación de capital social como factor determinante de la corrupción», *Revista de Economía Mundial*, 22: 197-220.
- CASCAJO CASTRO, J.L. [1992]: «Controles sobre los partidos políticos», en *Derecho de partidos*, coord. José Juan GONZÁLEZ ENCINAR, Madrid.
- Código de Buenas Prácticas del Partido Popular (2010), enero 2010.
- Comisión Mixta Congreso-Senado para las relaciones con el Tribunal de Cuentas [2002]: «Resolución relativa a la modificación de la normativa sobre financiación y fiscalización de los partidos políticos», *BOCG*, N.º 334, 26 de julio.
- [2007]: «Debate y Resolución relativa al Informe de Fiscalización de la Contabilidad de los partidos políticos del ejercicio 2003», *Diario de Sesiones de las Cortes Generales*, N.º 110, 16 de octubre: 2-4.
 - [2007]: «Debate y Resolución relativa al Informe de Fiscalización del ejercicio 2004, de los Estados contables de los partidos políticos con representación parlamentaria en las Cortes Generales o en las Asambleas representativas de las Comunidades Autónomas», *Diario de Sesiones de las Cortes Generales*, N.º 110, 16 de octubre: 4-6.
- CORTÉS, P. [2001]: «Últimas propuestas sobre la financiación de los partidos políticos», en *Teoría y Realidad Constitucional*, N.º 6, 2.º semestre 2000.

- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. [2009]: «La financiación de los partidos políticos. Estudio de su régimen tributario», *Revista Española de Derecho Financiero*, 143.
- CUNILL, N. [2006]: «La transparencia en la gestión pública ¿Cómo construirle viabilidad?» en F. MEZONES (ed.) *Transparencia en la gestión pública. Ideas y experiencias para su viabilidad*, Guatemala, Magna Terra editores.
- CUÑADO AUSÍN, G. [2001]: «La fiscalización de los partidos políticos: una síntesis de las actuaciones practicadas por el Tribunal de Cuentas», *Revista española de control externo*, vol. 3, 9.
- DEL CASTILLO VERA, P. [1985]: *La financiación de partidos y candidatos en las democracias occidentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid.
- DÉNIZ MAYOR, J.J. [1993]: «La contabilidad de los partidos políticos, obligaciones registrales, mecanismos de control», *Comunicación presentada en el V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Sevilla.
- [1995]: «La contabilidad de los partidos políticos. Obligaciones registrales y mecanismos de control», *Actualidad financiera*, N.º 1, 2: 693-708.
- DÍAZ HERRERA, J. y TIJERAS, R. [1991]: *El dinero del poder*, Madrid, Información y Revistas, S.A.
- DÍAZ-SANTANA, H. [2000]: «Experiencia con el financiamiento de los partidos políticos en España», *Reforma del Estado, volumen I: Financiamiento público*, Santiago de Chile, Centro de Estudios Públicos.
- FAURA, D. [2000]: «La transparencia de las cuentas de los partidos políticos», *El Auditor*, Madrid, Ed. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España (IACJCE), 7.
- FERNÁNDEZ, J.J. [1994]: «El control de las subvenciones a los partidos políticos», en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. 2: 1.857-1.874.
- FERNÁNDEZ AGUADO, J. [1999]: «Auditoría y contabilidad. Contabilidad de los partidos políticos», *Derecho de los Negocios*, Madrid, Editorial La Ley-Actualidad, 106/107.
- FERNÁNDEZ ESPINOSA, G. [2006]: *El control externo de la contabilidad electoral*, Valencia, Sindicatura de Comp-tes de la Comunitat Valenciana.
- FERNÁNDEZ-MIRANDA, A. [1982]: «El control estructural-funcional de los partidos políticos en la jurisprudencia contencioso-administrativa», *Revista española de derecho constitucional*, Año 2, N.º 4: 123-132.
- GARCÍA COTARELO, R. [1996]: *Los Partidos Políticos*, Madrid, Sistema.
- GARCÍA ORTIZ, F. [2004]: «El control del Tribunal y del Parlamento: la fiscalización de los partidos políticos», *Revista Española de Control Externo*, vol. 6, 16: 143-150.
- GARCÍA SÁNCHEZ, I.M. [2001]: «El control contable de los partidos políticos», *Partida doble*, 120: 42-57.
- GARCÍA VIÑUELA, E. y VÁZQUEZ VEGA, P. [1996]: «La financiación de los partidos políticos: un enfoque de elección pública», *Revista de Estudios Políticos*, N.º 92.
- GONZALO ANGULO, J.A. [2005]: «Contabilidad = control + ética», *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, Madrid, AECA, 72.
- GONZÁLEZ-VARAS, S. [1995]: *La Financiación de los Partidos Políticos*, Madrid, Dykinson.
- GOXÉNS DUCH, A. [1991]: «Contabilidad de los partidos políticos», *Técnica contable*, Madrid, Instituto de Contabilidad de Madrid, vol. 43, 505.
- HOLGADO GONZÁLEZ, M. [2003]: *La financiación de los partidos políticos en España*, Valencia, Tirant lo Blanch.
- JIMÉNEZ SÁNCHEZ, F. [2007]: «Escándalos de corrupción y defectos de la financiación de los partidos políticos en España: situación actual y propuestas», *Studia politicae*, 12.
- Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas.
- Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, de Régimen Electoral General.

Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre Financiación de los Partidos Políticos en España.

Ley Orgánica 1/1997, de 30 de mayo, de modificación del Régimen Electoral General.

Ley 11/1999, de 21 de abril, reguladora de Bases del Régimen Local.

Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, de Financiación de Partidos Políticos en España.

MARAVALL, J. [2003]: *El control de los políticos*, Madrid, Taurus.

MARTÍNEZ CARRASCOSA, J. [2006]: «Los partidos políticos deben ser modelo de transparencia», entrevista a Ubaldo NIETO DE ALBA, Presidente del Tribunal de Cuentas, *Escritura pública*, N.º 38, Madrid.

MARTÍNEZ COUSINOU, G. [2007]: «El control de la corrupción política. El fracaso de la reforma de la Ley de Financiación de Partidos Políticos en España», *Documentos de trabajo*, N.º 3, Instituto de Estudios Sociales Avanzados de Andalucía, CSIC.

MARTÍNEZ CUEVAS, J.F. [2005]: «La financiación de los partidos políticos en el ordenamiento jurídico español. Algunas consideraciones de derecho comparado», *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, 8.

MARTÍNEZ SOSPEDRA, M. [1995]: «La financiación de los partidos políticos: ensayo de aproximación», *Cuadernos constitucionales de la Cátedra Fadrique Furió Ceriol*, N.º 11-12.

MATEU-ROS CEREZO, R. [1982]: «El control financiero de los partidos políticos», en *Tribunal de Cuentas en España*, vol. II.

MORAL MORAL, M.C. [1999]: «El control de la financiación de los partidos políticos», *Revista española de control externo*, vol. 1, N.º 3.

NIETO DE ALBA, U. [1996]: *Ética de Gobierno, Economía y Corrupción: economía y corrupción*, Madrid, Ed. Complutense.

- [2002]: «El reto ético del control democrático», *Revista española de control externo*, vol. 4, N.º 12, Madrid, Tribunal de Cuentas.
- [2006]: «Ética y control ante la corrupción y el blanqueo de capitales», *Revista española de control externo*, vol. 8, N.º 23, Madrid, Tribunal de Cuentas.
- [2006]: «El Tribunal de Cuentas: el control democrático para llevar al Estado de Derecho a su máximo desarrollo», en *Enfoques de España*, Madrid, vol. 3.

NOFUENTES, M. [1985]: «Control externo de transferencias presupuestarias a partidos políticos, asociaciones profesionales e Iglesia Católica y demás confesiones religiosas», en *Seminarios 1984*, coord. por Asociación de Censores Letrados y Contables, Servicio de Estudios del Tribunal de Cuentas: 23-36.

PAJARES MONTOLÍO, E. [1998]: *La financiación de las elecciones*, Madrid, Congreso de los Diputados.

- [2006]: «El Tribunal de Cuentas y los límites del control de la financiación de los partidos políticos», en *Derecho constitucional para el siglo XXI: actas del VIII Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional / coord. por Manuel CARRASCO DURÁN, Francisco Javier PÉREZ ROYO, Joaquín URÍAS MARTÍNEZ, Manuel José TEROL BECERRA*, vol. 2: 2.733-2.749.

Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de las mismas.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad 2007, publicado en el BOE el martes 20 de noviembre de 2007.

RODRÍGUEZ LÓPEZ, A. [2009]: «Impacto del nuevo PGC sobre el activo no corriente de las entidades no lucrativas», *Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa*, 209: 40-49.

- RODRÍGUEZ LÓPEZ, A. [2010]: *Análisis del riesgo financiero de solvencia en los partidos políticos a través de la información contable: estudio empírico en España (1999-2005)*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid.
- RODRÍGUEZ LÓPEZ, A. y FIDALGO CERVIÑO, E. [2009a]: «La necesidad de un modelo contable normalizado para los partidos políticos en España: ¿de la utopía a la realidad?», *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 86: 3-6.
- [2009b]: «Un ejercicio de responsabilidad bajo un entorno de crisis económica global: la contabilidad al servicio de la transparencia informativa en los partidos políticos españoles, evidencia empírica en el periodo 1999-2005», *XV Congreso AECA «Decidir en épocas de crisis: transparencia y responsabilidad»*, Valladolid, 23 a 25 de septiembre.
 - [2009c]: «Un modelo contable normalizado para los partidos», *Cinco Días*, año XXXII, núm. 8.903, 17 de julio.
 - [2010]: «Transparencia y credibilidad: el caso de los partidos políticos en España», *Partida Doble. Revista de Contabilidad, Auditoría y Empresa*, 218: 18-24.
- SÁNCHEZ GARCÍA, N. [2007]: «El control de las cuentas de los partidos políticos», *Auditoría pública: Revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, 43: 9-30.
- SCHNEIDER, H.P. [1995]: «Los partidos políticos y el dinero: problemas actuales de la financiación de partidos», *Revista de las Cortes Generales*, 36.
- SEGER, A. [2008]: *Corruption and Democracy*, Council of Europe, Octopus Programme.
- SHUGARMAN, D.P. [1997]: «Combating Corruption: Regulating the Funding of Political Parties», presentado a la *8th International Anti-Corruption Conference*, 7 al 11 de septiembre 1997, Lima, Perú.
- SIOTA ALVAREZ, M. [2008]: «O novo financiamento dos partidos políticos: comentario á Lei orgánica 8/2007 de 4 de xullo sobre financiamento dos partidos políticos», *Cooperativismo e economía social*, 30.
- Tribunal de Cuentas [1999]: Informe de Fiscalización de la Contabilidad de los Partidos Políticos en España, en <http://www.tcu.es/>.
- [2000]: Informe de Fiscalización de la Contabilidad de los Partidos Políticos en España, en <http://www.tcu.es/>
 - [2001]: Informe de Fiscalización de la Contabilidad de los Partidos Políticos en España, en <http://www.tcu.es/>
 - [2002]: Informe de Fiscalización de la Contabilidad de los Partidos Políticos en España, en <http://www.tcu.es/>
 - [2003]: Informe de Fiscalización de la Contabilidad de los Partidos Políticos en España, en <http://www.tcu.es/>
 - [2004]: Informe de Fiscalización de la Contabilidad de los Partidos Políticos en España, en <http://www.tcu.es/>
 - [2005]: Informe de Fiscalización de la Contabilidad de los Partidos Políticos en España, en <http://www.tcu.es/>
- VAN BIEZEN, I. [2003]: *Financial political parties and election campaigns-guidelines*, Council of Europe Publishing, 2003.
- [2006]: *Transparency of Party Funding*, Council of Europe Publishing.
- VANUCCI, A. [1997]: *Il Mercato della Corruzione*, Società Aperta, Milán.
- VILLORIA, M. [2000]: *Ética pública y corrupción. Curso de ética administrativa*, Madrid, Tecnos y Universitat Pompeu Fabra.

LA NORMALIZACIÓN CONTABLE DE LAS PYME: LA NIIF PARA LAS PYME *VERSUS* EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PARA ESTAS ENTIDADES

IMMACULADA VILARDELL RIERA

*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad.
Universitat Autònoma de Barcelona*

Extracto:

EN julio de 2009, el IASB emitió una norma contable específica e independiente para las pequeñas y medianas entidades (NIIF para las PYME) acorde con las actividades que desarrollan y con las necesidades de los usuarios de su información financiera. En este trabajo efectuamos un análisis de las aportaciones contables que las novedades introducidas por esta norma comportan en relación con las NIIF generales, así como una comparación con el PGC para las PYME español publicado con anterioridad, poniendo de manifiesto las razones que explican las diferencias observadas entre los diferentes textos y sus implicaciones contables.

La voluntad del IASB ha sido publicar una norma con propósito de información general de las PYME, en la cual las necesidades de los usuarios de los estados financieros fueran primordiales. Podemos afirmar que en la redacción de la norma ha prevalecido un «enfoque hacia el usuario» mientras que en el PGCPYME se ha dado una mayor prioridad a facilitar los aspectos operativos de la entidad, eliminando las operaciones que presentan mayor complejidad, restringiendo el uso del valor razonable y simplificando los requisitos de información a revelar. Este «enfoque hacia la entidad» junto con las diferencias en la definición de las características cualitativas y, esencialmente, de los objetivos de la información financiera de las entidades que tienen la facultad de aplicar el Plan para las PYME son los elementos clave que justifican la falta de similitud entre los dos textos.

Palabras clave: normalización contable, NIIF y PYME.

ACCOUNTING REGULATION FOR SMEs: IFRS FOR SMEs *VERSUS* THE PGC FOR SMEs

IMMACULADA VILARDELL RIERA

*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad.
Universitat Autònoma de Barcelona*

Abstract:

IN July 2009 the IASB issued a specific and independent accounting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs), according to their activities and the needs of users of financial statements. In this paper we analyze the accounting implications of the innovations introduced by this IFRS in relation to full IFRS and we make a comparison with the Spanish PGC for SMEs previously published, revealing the reasons of the differences observed between different texts.

The objective of the IASB is to develop an IFRS with appropriate modifications based on the needs of users of SME financial statements. In the preparation of general purpose financial statements for external users prevails an «approach to user» while the PGCPYME gives higher priority to facilitating the operational aspects of the entity, to eliminate more complex transactions, to restricting the use of value reasonable and to simplify disclosure requirements. This «approach to the organization» combined with the differences in quality characteristics used to define SME are the key elements that justify the lack of similarity between the two texts.

Keywords: accounting standards, NIIF and PYME.

Sumario

1. Introducción.
2. Definición de PYME.
3. Necesidad de una normalización específica para las PYME.
4. La NIIF para las PYME.
 - 4.1. Estructura de la norma.
 - 4.2. Ámbito de aplicación.
5. Comparación de la NIIF para las PYME con las NIIF generales.
 - 5.1. Omisión de algunos temas.
 - 5.2. Eliminación de algunas políticas contables.
 - 5.3. Simplificación de algunos criterios de reconocimiento y valoración.
 - 5.4. Reducción de los requerimientos de información.
 - 5.5. Incorporaciones respecto a las NIIF generales.
6. Análisis de los cambios más significativos introducidos por la NIIF para las PYME.
 - 6.1. Instrumentos financieros.
 - 6.2. Activos intangibles e inmovilizaciones materiales.
 - 6.3. Inversiones en empresas asociadas y participaciones en negocios conjuntos.
 - 6.4. Simplificación de políticas contables relacionadas con la valoración.
 - 6.5. Simplificación de políticas contables relacionadas con el reconocimiento.
7. Diferencias entre la NIIF para las PYME y el PGCPYME.
8. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

En Europa, los 23 millones de PYME existentes emplean a más de 100 millones de personas, por lo que la Comisión Europea, admitiendo la importancia de estas entidades como motor de la innovación y la creación de empleo, ha emprendido diferentes iniciativas que han conducido a la redacción de la *Small Business Act* para las PYME en junio de 2008. En ella se reconoce el papel esencial que juegan estas entidades en la economía europea y se establecen los principios que han de guiar la concepción y aplicación de las políticas de mejora de las condiciones de las PYME en tres ámbitos prioritarios para reforzar su competitividad, a saber: su acceso a la financiación, un entorno jurídico que apoye sus necesidades y la mejora de su accesibilidad a los mercados.

Para superar estos retos es indispensable que las PYME elaboren unos estados financieros homogéneos y comparables, es decir, con propósito de información general. Por esta razón, distintos organismos y países han emitido normas conducentes a que estas entidades formulen también sus estados financieros con dicho propósito y superen la tendencia a elaborar información dirigida hacia una finalidad específica, ya sea fiscal o de gestión. El Reino Unido cuenta desde 2007 con una norma de información financiera para las entidades más pequeñas (*Financial Reporting Standard for Smaller Entities*, FRSSE); España dispone del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas desde noviembre de 2007; Malta introdujo en marzo de 2009 unos principios generales para las PYME (*General Accounting Principles for Smaller Entities*, GAPSE) y el IASB publicó en julio de 2009 la norma internacional de información financiera (NIIF) para las PYME, titulada *IFRS for SME's*, para citar algunos ejemplos.

En las páginas que siguen presentamos un análisis de la aportación de la NIIF para las PYME en relación con las NIIF generales y una comparación con el Plan General de Contabilidad para estas entidades (PGCPYME) publicado en España en 2007, poniendo de manifiesto las razones que explican las diferencias observadas entre los diferentes textos y sus implicaciones. En los dos primeros epígrafes se expone el marco general en el que se circunscriben las normas para la PYME, esto es, la definición de pequeña y mediana empresa y las razones de la necesidad de una normalización contable propia. En el cuarto epígrafe se realiza una explicación del contenido de la NIIF para las PYME para efectuar en el quinto y sexto, respectivamente, una comparación con las NIIF generales y un análisis de los cambios más significativos que introduce la norma para las PYME. El séptimo epígrafe se dedica al análisis de las diferencias entre el contenido de la NIIF para las PYME y el PGCPYME, exponiéndose en el último epígrafe las conclusiones del trabajo.

2. DEFINICIÓN DE PYME

Los criterios para clasificar a las entidades en función de su dimensión acostumbran a ser de carácter cuantitativo, utilizándose habitualmente los parámetros relacionados con el número de traba-

jadores y/o el volumen económico de la entidad, medido este último a través de la cifra de negocio o el total del balance. Sin embargo, a efectos de la elaboración de la información financiera, creemos que los criterios para clasificar las empresas deben tener en cuenta los aspectos cualitativos que describen las características de las entidades en relación con su entorno económico y financiero (por ejemplo, si se trata o no de un servicio público o si la empresa cotiza o no en los mercados financieros) y, especialmente, los intereses de los principales usuarios de las cuentas anuales de la entidad. No debemos olvidar que el objetivo final de la información financiera es ser útil a una variada gama de usuarios.

El IASB, al definir el ámbito de aplicación de la NIIF para las PYME, quiso omitir los criterios cuantitativos y escogió la opción de considerar la naturaleza de los usuarios de los estados financieros, aunque reconoció que, en última instancia, la decisión sobre qué entidades deberán utilizar esta norma recae en las autoridades reguladoras nacionales y en los organismos emisores de normas. No obstante, establece que la NIIF para las PYME está dirigida a las entidades que no tienen la obligación pública de rendir cuentas, es decir, las entidades que no cotizan en mercados públicos de títulos, ni son instituciones financieras, y que publican estados financieros con propósito de información general para satisfacer las necesidades informativas comunes a un amplio espectro de usuarios que no tienen la facultad de exigir informes a la medida de sus necesidades, puesto que no están involucrados en la gestión del negocio (IASB, 2009).

3. NECESIDAD DE UNA NORMALIZACIÓN ESPECÍFICA PARA LAS PYME

En los últimos tiempos se han alzado voces de profesionales y académicos a favor y en contra de la existencia de unas normas de información financiera específicas para las PYME. Los que justifican su emisión arguyen la necesidad de ajustar los contenidos a los intereses y necesidades de información financiera de los usuarios y en adecuar su elaboración a las operaciones que de forma más habitual llevan a cabo las PYME¹. Bernard COLASSE (2009), por ejemplo, se pregunta ¿por qué exigir que las PYME formulen sus cuentas anuales con unas normas derivadas de unas NIIF generales destinadas específicamente a los inversores cuando las necesidades de los usuarios de la información de las PYME se basan en una concepción más *partenarial* de la empresa?

Junto a las razones esgrimidas por el IASB de asegurar la calidad y comparabilidad de la información en un entorno globalizado y la disminución de los costes de elaboración de la misma, se aducen otras razones específicas para redactar una norma para las PYME como la financiación internacional por empresas de capital riesgo o la presencia de inversores externos no involucrados en las transacciones diarias (DEACONU *et al.*, 2008).

Los principales argumentos en contra se fundamentan en la necesidad de universalidad, fiabilidad y comparabilidad de la información financiera, así como el temor de que las PYME sean consideradas entidades de «segunda clase» e incluso el riesgo de creación de dos niveles de profesión contable (EVANS *et al.*, 2005). James J. Leisenring, miembro del IASB, cree que la NIIF para las PYME no es necesaria puesto que la gran mayoría de decisiones sobre políticas contables de las PYME son sencillas y no requieren una referencia extensa a las NIIF y, si la requieren, no representa un coste

¹ Véanse EVANS *et al.* (2005) y DI PIETRA *et al.* (2008).

excesivo. Por otro lado, considera que la NIIF no es deseable porque conduce a que las PYME produzcan una información que no es comparable con la de las entidades cotizadas. Leisenring argumenta que esta falta de comparabilidad es incoherente con el Marco Conceptual del IASB y los conceptos y principios generales de las NIIF. Las razones esgrimidas por el IASB basadas en las necesidades de los usuarios y en un análisis coste-beneficio no le parecen suficientemente determinantes para la redacción de una NIIF específica. Su propuesta es modificar los requerimientos de información a revelar para atender las necesidades especiales de los usuarios (IASB, 2009b).

Por su parte, los escépticos insisten en que el IASB debería haber tenido en cuenta una aproximación más conceptual basada en el usuario para crear una «contabilidad diferenciada» para las PYME, ya que los objetivos de la información financiera de estas entidades difieren de los de las grandes compañías, por lo que estas diferencias deberían ser incorporadas en el Marco Conceptual (EPSTEIN y JERMAKOWICZ, 2007).

Partiendo de los argumentos anteriores, podemos exponer que la elaboración de una norma de información financiera específica para las PYME –sea una NIIF o un Plan contable– responde a diferentes razones:

a) Las necesidades informativas de los usuarios.

Los usuarios de los estados financieros de las PYME suelen ser agentes que no están involucrados en la gestión del entidad y que se interesan principalmente por la evolución de los resultados, los flujos de efectivo a corto plazo y la liquidez o solvencia de la empresa, ya que, a menudo, los accionistas e incluso los administradores pignoran activos personales para que la entidad pueda obtener financiación bancaria. Estas necesidades informativas son diferentes de las de los usuarios de los estados financieros de las grandes corporaciones cotizadas, los cuales se interesan por las informaciones que les ayudan a hacer previsiones sobre los flujos de efectivo a largo plazo, los resultados o el valor de la entidad. Así pues, la información que deben suministrar los estados financieros de las PYME debe estar orientada a ofrecer elementos para valorar la sostenibilidad del negocio más que a aquellos que son relevantes para la toma de decisiones en los mercados de capitales.

b) La calidad de la información, incrementando la transparencia y la comparabilidad internacional.

La elaboración de una información contable homogénea por parte de las empresas aumenta la confianza en sus estados financieros, a la vez que mejora su comparabilidad internacional. La armonización contable entre países es esencial dada la globalización e internacionalización de todas las transacciones. Las instituciones financieras y las compañías de capital riesgo que operan y efectúan préstamos en el ámbito internacional se basan en los estados financieros para tomar las decisiones sobre la concesión de los préstamos y sobre las condiciones y los tipos de interés; los vendedores los utilizan para evaluar la salud financiera de los compradores antes de venderles bienes y servicios a crédito y, los compradores, para valorar las perspectivas de una relación de negocios viable a largo plazo con sus proveedores. Asimismo, la aplicación de unas normas contables globales facilita la participación en una entidad de inversores de otros países.

c) El peso de las PYME en el conjunto de empresas de la economía.

Hoy en día, las PYME constituyen el grueso de las empresas de la economía. En Europa, las pequeñas y medianas empresas –entendidas como aquellas entidades con personalidad jurídica propia que no superan los 250 trabajadores ni sobrepasan un cierto límite de cifra de negocios y/o de total de balance– representan casi el 99 por 100 de todas las empresas europeas. Dada la importancia y número de este tipo de entidades, la Unión Europea ha adoptado el principio de «Pensar primero a pequeña escala» (*Think Small First*) en todas las iniciativas legislativas que emprende. Si a nivel de toda la legislación europea deben tenerse en cuenta los intereses de las PYME, también en el ámbito de la normalización contable deben considerarse las necesidades de estas entidades, puesto que las NIIF generales están redactadas pensando en los intereses de los usuarios de la información financiera de un conjunto de empresas que no supera el 2 por 100 del total.

d) El análisis coste-beneficio de la aplicación de las normas.

Adoptar unas determinadas normas supone para las empresas incurrir en unos costes de implantación y obtener unos beneficios de la mejora de la información generada. Ambos aspectos deben ser considerados en el momento de emitir una NIIF. Los beneficios han de medirse teniendo en cuenta las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de las entidades, mientras que los costes dependerán de los requerimientos de la información a suministrar y de las capacidades de las entidades. En el momento de decidir la adopción de una norma específica para las PYME deben considerarse también las limitaciones de la experiencia contable disponible en este tipo de entidades y los costes de su implantación.

e) La preparación del futuro.

La adopción por parte de las PYME de una norma específica permite, también, que estas entidades preparen, si procede, el camino para su incorporación a los mercados de capitales, en los que es obligada la aplicación de las NIIF generales.

Teniendo en cuenta las razones anteriores, el IASB, en la redacción de la NIIF para las PYME ha simplificado aspectos relacionados con el reconocimiento y valoración de los distintos elementos y ha reducido considerablemente el volumen de información contable requerida en comparación con las NIIF generales.

4. LA NIIF PARA LAS PYME

La NIIF para las PYME regula la forma y el contenido de los estados financieros con propósito de información general formulados por estas entidades. La característica de dichos estados financieros es ser útiles para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información, puesto que no forman parte de la entidad. Se trata de que la información financiera que suministren

las PYME no coarte ni condicione la toma de decisiones de los usuarios por lo que las NIIF generales, orientadas a las empresas cotizadas, no son adecuadas para obtener la información financiera que requieren los usuarios de las PYME. Esta orientación hacia el usuario —«enfoque usuario»— determina el contenido de la norma y es, a nuestro parecer, el elemento primordial que ha guiado su redacción.

La publicación de la NIIF para las PYME ha requerido más de cinco años de trabajos y de varias pruebas de campo desarrolladas en 20 países en las que participaron un total de 116 empresas, el 70 por 100 de las cuales tenía menos de 50 trabajadores. Se trata de una norma independiente de las NIIF generales dado que no contiene ninguna referencia ni requerimiento obligatorio de consultarlas, aunque incluye las modificaciones recientes efectuadas a la NIC 1 y NIC 32, y las conclusiones de las interpretaciones SIC 12, IFRIC 2, 4, 8, 12, 13, 15 y 17. El propio IASB en los *Fundamentos de las conclusiones* de la NIIF para las PYME expone las ventajas de disponer de un texto independiente de la norma en lugar de incluir los requerimientos para las PYME como una sección separada en cada una de las NIIF generales, que son las dos alternativas posibles que se han contemplado para la publicación de la norma. Personalmente defendemos la versión del texto independiente por la facilidad que representa para las entidades que pueden aplicarla el uso de un único texto y por la posibilidad que ofrece de utilizar un lenguaje más simplificado en su redacción, sin los detalles necesarios de las NIIF generales. Ambos argumentos han sido esgrimidos por el IASB y, a nuestro parecer, tienen más relevancia que la reducción de las posibles divergencias involuntarias entre las normas generales y la de PYME o el hecho de poner de manifiesto las modificaciones o exenciones que cita como inconvenientes de un texto único.

El hecho de que la NIIF se presente en un documento independiente también facilita su revisión y mantenimiento que, de acuerdo con lo establecido por el IASB, se deberán realizar cuando un número amplio de entidades haya aplicado la norma durante dos años. Ello permitirá proponer las modificaciones necesarias a raíz de una revisión minuciosa de la experiencia de la implementación. En ese momento se tendrán en cuenta las nuevas NIIF y las modificaciones adoptadas desde la emisión de la norma. Con posterioridad la revisión de la implementación inicial, las modificaciones a la NIIF para las PYME se propondrán cada tres años aproximadamente, mediante la publicación de un proyecto de norma recopilatorio. Disponer de un texto independiente también facilita que determinados cambios que pueda haber en las NIIF generales, y que no sean relevantes desde el punto de vista de las necesidades informativas de los usuarios, no deban ser adoptados por las PYME, y viceversa, se pueden introducir en la NIIF de las PYME algunas modificaciones o determinados temas que no sean relevantes para los usuarios de la información financiera de las grandes empresas.

4.1. Estructura de la norma

La NIIF para las PYME, con una extensión de 235 páginas en el texto español y con una estructura muy parecida a las otras normas publicadas, consta de las partes siguientes:

- **Prólogo**, que describe el contexto en el cual nace y se presenta la NIIF.
- **Secciones**, que constituyen el cuerpo de la norma.

- Sección 1. Noción de pequeñas y medianas empresas.
 - Sección 2. Conceptos y principios generales.
 - Sección 3. Presentación de los estados financieros.
 - Secciones 4 a 8. Elementos de los estados financieros.
 - Sección 9. Estados financieros consolidados e individuales.
 - Sección 10. Políticas contables, cambios de estimación y errores.
 - Secciones 11 a 29. Rúbricas del balance y la cuenta de resultados.
 - Secciones 30 a 35. Problemas específicos (conversión en moneda extranjera, hiperinflación, acontecimientos posteriores al cierre, informaciones a suministrar sobre partes relacionadas, actividades especiales, primera aplicación de la NIIF a las PYME).
- **Glosario de términos.**
 - **Tabla de correspondencias entre las secciones de la nueva norma y las NIIF generales.**

La norma va acompañada de dos textos adicionales: uno que contiene los fundamentos de las conclusiones, y otro que contiene los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a suministrar. En comparación con el texto de las NIIF generales, la redacción de la norma para las PYME ha sido mejorada haciéndola más sencilla, amena y pedagógica con ejemplos ilustrativos que facilitan la comprensión.

4.2. Ámbito de aplicación

La NIIF para las PYME es de aplicación voluntaria por parte de las empresas que reúnan las dos características siguientes:

- a) No tener obligación pública de rendir cuentas, es decir, tratarse de entidades que no negocien sus instrumentos de deuda o de patrimonio en un mercado público, ni tengan como actividad principal el mantenimiento de activos en calidad de fiduciarias para un amplio grupo de terceros.
- b) Publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, es decir, que pretenden atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios. En consecuencia, los estados financieros no deben responder a un único objetivo, sea de información fiscal o para la gestión.

Los dos aspectos anteriores son los únicos criterios que a juicio del IASB caracterizan las pequeñas y medianas empresas a efectos de la aplicación de la NIIF para las PYME. Como ya hemos comentado, el IASB no considera ningún criterio cuantitativo para clasificar dichas entidades.

La aplicación de la NIIF es voluntaria con lo cual se da libertad a las PYME de elegir entre la aplicación de las NIIF generales o de la norma específica, con la única excepción de la opción de aplicar la NIC 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y medición* para la contabilización de los instrumentos financieros. Las entidades que opten por la NIIF para las PYME deberán hacerlo con todos sus requerimientos, puesto que no se les permite efectuar una adopción parcial, lo que pretende facilitar la comparabilidad de los estados financieros de las empresas de menor dimensión y evitar que dispongan de una variedad infinita de combinaciones de políticas contables donde escoger.

5. COMPARACIÓN DE LA NIIF PARA LAS PYME CON LAS NIIF GENERALES

Con base en los objetivos de reducir el coste de elaboración de la información y hacerla más adecuada a las necesidades y conocimientos de los usuarios, la NIIF para las PYME introduce una serie de simplificaciones en relación con las NIIF generales que se pueden agrupar en dos categorías (**tabla 1**):

- a) Simplificación de temas tratados en las NIIF generales consistente en la omisión, eliminación o modificación de determinadas políticas contables y en la reducción de los requerimientos sobre la información a presentar y revelar.
- b) Incorporación de temas no tratados en las NIIF generales y que parece adecuado tratar en el ámbito de las PYME.

TABLA 1. *Modificaciones que presenta la NIIF para las PYME en relación con las NIIF generales.*

Simplificaciones respecto a las NIIF generales	
Omisión de algunos temas	Temas que solo obligan a las entidades cotizadas: – Información por segmentos – Estados financieros consolidados – Beneficios por acción
	Temas que no son pertinentes para las PYME: – Información financiera intermedia – Activos no corrientes mantenidos para la venta
Eliminación de algunas políticas contables	Instrumentos financieros Revalorización de inmovilizados materiales e inmateriales Inversiones en negocios conjuntos Inversiones inmobiliarias Subvenciones oficiales
.../...	

Simplificaciones respecto a las NIIF generales	
.../...	
Simplificación de muchos de los criterios de reconocimiento y de valoración	Instrumentos financieros Activos intangibles Depreciación de activos materiales e intangibles Inversiones en asociadas y en negocios conjuntos Arrendamientos Activos biológicos Transacciones con pagos basados en acciones Costos de los préstamos Planes de pensiones de prestación definida Diferencias de cambio Impuesto sobre beneficios
Reducción de los requerimientos informativos	Estado de resultados Información a revelar Información financiera comparativa
Incorporaciones respecto a las NIIF generales	
Estados financieros combinados Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio y ventas de opciones para la compra de acciones Emisiones gratuitas y división de acciones	

5.1. Omisión de algunos temas

Algunos de los temas de las NIIF generales no son tratados en la NIIF para las PYME porque las mismas normas generales excluyen de su aplicación a las entidades cuyos títulos no cotizan en Bolsa o bien porque no tiene sentido aplicarlos a las pequeñas y medianas empresas. Los temas de las NIIF generales omitidos en la NIIF para las PYME son:

- La información por segmentos, que solo deben elaborar las entidades cotizadas (NIIF 8 *Segmentos de operación*).
- La elaboración de estados financieros consolidados, de la que se exime a la empresa controladora si no cotiza en un mercado público (NIC 27 *Estados financieros consolidados e independientes*).
- Los beneficios por acción, al tratarse de una información que únicamente deben facilitar las entidades con acciones ordinarias cotizadas en Bolsa (NIC 33 *Ganancias por acción*).

- La información financiera intermedia, por considerarse que su aplicación no es pertinente en las PYME (NIC 34 *Información financiera intermedia*).
- La categoría de los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta por razones de coste-beneficio de la información (NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas*).

La supresión de estos temas evita que las entidades pequeñas y medianas hayan de suministrar una información financiera excesivamente detallada en relación con su actividad, la cual puede ser extremadamente sencilla. Junto a este argumento de adecuación de la información a revelar a las características económicas de las entidades y, lógicamente, a las necesidades de información de los usuarios, convive otro argumento relacionado con el equilibrio coste-beneficio de la información. Este último tiene especial relevancia en la supresión de la categoría de los activos no corrientes mantenidos para la venta, lo que supone que las PYME no deban enfrentarse a la complejidad de la información asociada al reconocimiento contable y a la valoración de este tipo de activos (las estimaciones del valor recuperable, la determinación del resultado reconocido para cada elemento en la cuenta de resultados, la descripción de las circunstancias que han motivado dicha clasificación, etc.). La NIIF para las PYME considera que tener planes para disponer de un activo antes de la fecha prevista es indicio de deterioro de su valor. La intención de vender un activo desencadena el cálculo del importe recuperable del mismo para determinar si se ha producido deterioro de su valor. Este reconocimiento, junto con la obligación de comunicar que la entidad tiene un acuerdo en firme para la venta de un activo o grupo de activos o pasivos, proporciona la suficiente información relevante para los usuarios de las cuentas anuales de las PYME, sin necesidad de disponer de la clasificación de mantenidos para la venta.

5.2. Eliminación de algunas políticas contables

La intención de la eliminación de algunas políticas contables es facilitar la elaboración y comprensión posterior de la información financiera. Así, de entre los diversos tratamientos contables que recogen las NIIF generales, en la norma para las PYME prevalece siempre el más simple. Las opciones eliminadas de la NIIF para las PYME han sido:

- Las categorías de activos financieros mantenidos hasta el vencimiento y disponibles para la venta y determinadas opciones en cuanto a los activos y pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias (NIC 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y medida*).
- El modelo de revalorización de los inmovilizados materiales y activos intangibles (NIC 16 *Inmovilizado material* y NIC 38 *Activos intangibles*).
- El modelo de consolidación proporcional para valorar las participaciones en negocios conjuntos (NIC 31 *Participaciones en negocios conjuntos*).
- La posibilidad de elegir entre el modelo de coste histórico y el del valor razonable para las inversiones inmobiliarias (NIC 40 *Propiedades de inversión*).

- Las opciones de reconocimiento de las subvenciones oficiales (NIC 20 *Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales*).

5.3. Simplificación de algunos criterios de reconocimiento y valoración

En relación con las NIIF generales, en la NIIF para las PYME se han simplificado determinadas reglas aplicables a la contabilización y valoración de los diferentes elementos con el fin de facilitar la elaboración de la información. Estas simplificaciones afectan a:

- La clasificación de los instrumentos financieros y sus criterios de valoración. También se han simplificado las reglas de contabilización de las operaciones de cobertura (NIC 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y medida*).
- La vida útil de los activos intangibles y el registro de los gastos de desarrollo (NIC 38 *Activos intangibles*).
- La revisión anual de los elementos de la depreciación de los inmovilizados materiales y activos intangibles (NIC 16 *Inmovilizado material* y NIC 38 *Activos intangibles*).
- La valoración de las inversiones en empresas asociadas y en negocios conjuntos (NIC 28 *Inversiones en asociadas* y NIC 31 *Participaciones en negocios conjuntos*).
- El reconocimiento de los pagos correspondientes a las cuotas del arrendamiento operativo (NIC 17 *Arrendamientos*).
- La valoración de los activos biológicos (NIC 41 *Agricultura*).
- La valoración de los elementos que intervienen en las transacciones con pagos basados en acciones o en instrumentos del patrimonio propio (NIIF 2 *Pagos basados en acciones*).
- El registro de los costes por intereses (NIC 23 *Costes por intereses*).
- La contabilización de los planes de pensiones en régimen de prestación definida (NIC 19 *Retribuciones a los empleados*).
- El registro de las diferencias de cambio en partidas monetarias que formen parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero (NIC 21 *Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera*).
- Determinados aspectos del impuesto sobre beneficios (NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*).

La mayoría de las modificaciones que incorpora la NIIF para las PYME en relación con las NIIF generales han sido efectuadas con la finalidad de facilitar el reconocimiento y registro de los elementos y para reducir el coste de elaboración de la información, sin menoscabo de su relevancia. Entre estas últimas podemos citar las simplificaciones en activos intangibles y en los requisitos relacionados con el deterioro de los inmovilizados, así como la no activación de los costes por intereses.

Con la eliminación de algunas políticas contables y la simplificación de los criterios de registro y valoración se ha pretendido suprimir opciones contables consideradas poco pertinentes para las PYME o que suministran una información irrelevante para los usuarios de sus estados financieros. En otros casos, se mantiene una única opción con el fin de aumentar la fiabilidad de la valoración de los elementos, como en las inversiones inmobiliarias y en las inversiones en empresas asociadas y en negocios conjuntos. En los próximos epígrafes analizaremos con mayor detalle las modificaciones introducidas por la NIIF para las PYME.

5.4. Reducción de los requerimientos de información

Muchos de los requisitos de información que exigen las NIIF generales han sido reducidos en la NIIF para las PYME con el fin de facilitar a los usuarios la comprensión de los estados financieros, y porque algunos de los criterios de registro y valoración también han sido simplificados eliminando algunas de las opciones dadas por las NIIF generales, lo que conlleva una reducción de la información que debe facilitarse. Estas simplificaciones tienen incidencia en la información a revelar en la memoria pero también en la que se incluye en el resto de documentos que conforman las cuentas anuales. En concreto, las modificaciones en la presentación de estos documentos son:

1. Eliminación de la obligación de presentar un estado de situación financiera comparativo tanto al inicio del primer periodo de aplicación de la NIIF como cuando la entidad aplique una política contable retroactiva, haga una reexpresión retroactiva de las partidas de sus estados financieros o reclasifique las partidas. Para evitar costes a las PYME, la norma incluye esta exención de la cual deberá informar, especificando las causas de la omisión y de los motivos que han impedido la reclasificación.
2. La NIIF da la opción a que las entidades presenten un único estado de resultados acumulados, en lugar de un estado de resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio, siempre que los únicos cambios que afecten al patrimonio durante el ejercicio surjan del resultado, del pago de dividendos, de correcciones de errores de periodos anteriores y de cambios en las políticas contables.
3. Los activos y pasivos por impuestos diferidos, siguiendo a la NIC 1 *Presentación de estados financieros*, se deben clasificar como activos y pasivos no corrientes, aspecto que difiere del proyecto de norma del Impuesto sobre las ganancias que propone clasificarlos como corrientes y no corrientes en función de la clasificación en el balance del activo o pasivo que no tiene carácter impositivo con el que se relacionan.

5.5. Incorporaciones respecto a las NIIF generales

La NIIF para las PYME introduce algunos aspectos que las NIIF generales no contemplan y que a juicio del IASB son relevantes para las PYME. A nuestro parecer, se incorporan por tratarse de temas no abordados anteriormente en ninguna norma más que por su relevancia en las actividades de estas

entidades. A excepción de los estados financieros combinados, que pueden ser más apropiados para las empresas de menor dimensión, la emisión de acciones liberadas o las ventas de opciones sobre acciones son más habituales en las entidades de mayor dimensión. Las incorporaciones que realiza la NIIF son:

- a) La posibilidad de que las empresas elaboren estados financieros combinados cuando dos o más entidades controladas por un solo inversor presenten unos estados financieros agrupados.
- b) El reconocimiento de la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio y las ventas de opciones para la compra de acciones como un elemento del patrimonio cuando la entidad los haya emitido y una tercera persona esté obligada a proporcionarle efectivo u otros recursos. La valoración de estas acciones o de los otros instrumentos de patrimonio se hará según el valor razonable del efectivo o de los otros recursos recibidos, neto de los costes directos de emisión. En caso de aplazamiento del pago y de que el valor del dinero sea significativo, la valoración inicial se hará sobre la base del valor presente o actual. La norma da libertad para que las leyes aplicables en cada caso determinen cómo debe presentarse en el balance el incremento de patrimonio. Por ejemplo, si puede presentarse de forma separada el valor nominal de las acciones y la prima pagada por encima de este valor. Estos mismos principios se aplicarán a las emisiones de instrumentos de patrimonio mediante las ventas de opciones, de derechos, de certificados de opciones para la compra de acciones (*warrants*) y otros instrumentos semejantes.
- c) La capitalización de beneficios no repartidos en ejercicios anteriores mediante la emisión gratuita de acciones o emisión de acciones liberadas, y la división de acciones sin modificar el valor nominal total del capital social. Ninguna de estas dos operaciones altera el valor total del patrimonio. La NIIF para las PYME no propone ninguna forma de contabilización, simplemente establece que las entidades reclasificarán los importes dentro del patrimonio en función de los requerimientos de la legislación aplicable en cada caso.

6. ANÁLISIS DE LOS CAMBIOS MÁS SIGNIFICATIVOS INTRODUCIDOS POR LA NIIF PARA LAS PYME

Como hemos visto, la NIIF para las PYME introduce eliminaciones y simplificaciones en las políticas contables que afectan a la valoración y el reconocimiento de determinados elementos. Todas estas modificaciones son comentadas a continuación, haciendo especial hincapié en las relacionadas con los instrumentos financieros, los activos materiales e intangibles y las inversiones en empresas asociadas y negocios conjuntos dada la magnitud y características de los cambios incorporados.

6.1. Instrumentos financieros

El apartado en el cual se han introducido más simplificaciones es en tratamiento de los instrumentos financieros. Buena parte de la complejidad de la NIC 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración* proviene de contemplar una gran variedad de alternativas de clasificación y

de valoración de los activos y pasivos financieros. La NIIF para las PYME, para facilitar la comparabilidad y reducir la complejidad, restringe las categorías de clasificación a dos y define para cada una un criterio de valoración, limitando así el uso de otras opciones. Las simplificaciones introducidas están en línea con lo que prevé el proyecto de NIIF 9 *Instrumentos financieros*, que sustituirá la actual NIC 39, y que clasifica los instrumentos financieros en dos únicos grupos atendiendo a cómo la entidad los administra y a las características de sus flujos de efectivo.

Las novedades que introduce la NIIF para las PYME con relación a las NIIF generales en este apartado son:

a) Clasificación de los instrumentos financieros.

Los activos y pasivos financieros se clasifican en solo dos categorías cada uno: los valorados a coste o coste amortizado, y los valorados a valor razonable con cambios en la cuenta de resultados. Se eliminan así las clasificaciones de activos financieros «disponibles para la venta» y «mantenidos hasta el vencimiento», mientras se mantienen dos grupos para clasificar los pasivos financieros. Como en el proyecto de NIIF 9, el objetivo de esta racionalización es hacer más fácil a los usuarios de los estados financieros la comprensión de la información sobre los instrumentos financieros y mejorar su utilidad para la toma de decisiones.

b) Baja en cuentas.

La NIIF para las PYME establece unos principios simples para dar de baja en cuentas a los instrumentos financieros basados en la extinción de las obligaciones vinculadas al pasivo financiero o en la expiración de los derechos contractuales y la transferencia del control de los activos financieros. La norma evita de esta manera que las PYME deban considerar los acuerdos de cesión de activos financieros en los que se retienen los derechos a recibir los flujos de efectivo pero se asume la obligación de pagar a un tercero, y el enfoque de la implicación continuada para el reconocimiento de un activo cedido del cual se retiene el control (baja en cuentas parcial), por considerar que estas empresas están poco implicadas en este tipo de transacciones.

c) Contabilidad de coberturas.

La norma se centra en los tipos de cobertura cuya realización se considera probable por parte de las PYME que son:

- Riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda valorado al coste amortizado.
- Riesgo de tipo de cambio de la moneda extranjera o de la tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción altamente probable.
- Riesgo de precio de una materia prima cotizada que la entidad mantiene o en un compromiso en firme o en una transacción prevista altamente probable para comprar o vender una materia prima cotizada.
- Riesgo de tipo de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.

La norma para las PYME establece que la contabilidad de coberturas no puede conseguirse empleando instrumentos de deuda como instrumentos de cobertura. Tampoco permite la contabilidad de coberturas como una estrategia de cobertura basada en opciones, ni la contabilidad de coberturas para carteras.

d) Instrumentos financieros derivados.

La NIIF no requiere la contabilización por separado de los «derivados implícitos» y prevé la contabilización íntegramente a valor razonable de los contratos no financieros que incluyen un derivado implícito con características económicas que no están estrechamente relacionadas con el contrato anfitrión.

La NIIF da la opción a las PYME de que en el reconocimiento y valoración de los instrumentos financieros escojan entre aplicar lo previsto en las correspondientes secciones de la norma o las disposiciones de la NIC 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración*. La elección de una u otra opción es una decisión de política contable, ya que la adopción de la NIIF para PYME implica, como hemos visto, entre otras, la restricción de las categorías de los instrumentos financieros con la eliminación de algunas opciones de registro y valoración, y la valoración de los instrumentos financieros a coste amortizado o a valor razonable con cambios en resultados, incluidas las «inversiones estratégicas», es decir, las inversiones en instrumentos de patrimonio emitidos por otra entidad con la intención de establecer o mantener una relación operativa a largo plazo, los cuales a menudo se clasifican como disponibles para la venta. No obstante, la posibilidad de aplicar la NIC 39 no conlleva la obligación de aplicar también la NIC 7 *Instrumentos financieros: información a revelar*.

6.2. Activos intangibles e inmovilizaciones materiales

El requerimiento de la NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* de comprobar anualmente el deterioro del valor y hacer un cálculo anual del importe recuperable de todos los activos no corrientes puede ser muy costoso para las PYME, ya que exige mucha destreza contable y supone un coste de obtención de la información importante. La alternativa ha sido requerir que las PYME calculen este importe solo cuando existan indicios de deterioro del valor, al mismo tiempo que se les suministra una lista de indicadores de deterioro basados en fuentes internas y externas de información, como la obsolescencia y la pérdida de rendimiento económico del activo o los cambios económicos del entorno y los cambios en el valor de mercado del activo, respectivamente. Todo ello evita que las PYME deban efectuar cálculos y revisiones anuales de las valoraciones de estos activos.

A la vez, como medida complementaria, la NIIF considera que el fondo de comercio y otros activos intangibles tienen una vida útil finita estimada en un periodo máximo de 10 años, por lo que están sujetos a amortización, reduciéndose la probabilidad de deterioro de su valor. De forma paralela a la gama de activos susceptibles de ser amortizados se ha introducido una simplificación relacionada con la depreciación de estos elementos. La NIC 16 *Inmovilizado material* y la NIC 38 *Activos intangibles* requieren, respectivamente, la revisión anual del valor residual, de la vida útil y del método de amortización de los inmovilizados materiales, y del periodo y método de amorti-

zación de los activos intangibles, que las PYME realizarán solo cuando haya indicios de cambios significativos.

Finalmente nos queda mencionar un último cambio en los activos intangibles relacionado con la supresión de la posibilidad de activar los gastos de desarrollo, puesto que la norma obliga a considerar los gastos del ejercicio al tomar en consideración las dificultades que las PYME pueden tener para evaluar qué parte de los gastos de desarrollo es comercialmente viable, como requieren las normas generales. Por otra parte, en las entidades que tratamos la activación de estos gastos suministra poca información adicional relevante para los usuarios de los estados financieros. A todas estas simplificaciones en las políticas contables relacionadas con los activos materiales e intangibles debe sumársele la eliminación del modelo de revalorización para la valoración de estos elementos con posterioridad a su reconocimiento como activos, lo que evita tener que calcular de forma regular en el tiempo su valor revalorizado y ajustar la amortización acumulada, así como los importes correspondientes registrados en el patrimonio neto.

Si bien en el campo de los instrumentos financieros es donde mayores modificaciones realiza la NIIF, no son despreciables las efectuadas en el ámbito de los activos intangibles e inmovilizados materiales. La mayoría de las modificaciones efectuadas han sido provocadas por cuestiones operativas, para facilitar el reconocimiento y registro de los elementos y por razones de coste-beneficio de la información, sin embargo, representan un cambio conceptual importante respecto a las NIIF generales.

6.3. Inversiones en empresas asociadas y participaciones en negocios conjuntos

La NIIF para las PYME permite que las empresas puedan escoger, cuando elaboren los estados financieros consolidados, entre las distintas opciones de valoración de sus inversiones en asociadas o sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta. Dichas opciones son:

- a) Modelo del coste/deterioro del valor.
- b) Método de la participación.
- c) Modelo del valor razonable con cambios en resultados, que se aplicará necesariamente a aquellas inversiones o participaciones para las cuales exista un precio de cotización público.

La propuesta de esta política contable supone una homogenización y ampliación de los criterios de valoración de las inversiones en entidades asociadas y de las participaciones en negocios conjuntos. Como hemos visto, se elimina la opción de utilizar el método de la consolidación proporcional para la valoración de las participaciones en negocios conjuntos y se añaden al método de la participación –utilizado por las NIC tanto para las inversiones en empresas asociadas como en negocios conjuntos– las opciones del modelo del coste y del valor razonable.

La incorporación de más alternativas de reconocimiento de este tipo de inversiones responde, según señala el IASB, a que la aplicación de los métodos de la participación y de la consolidación

proporcional conlleva muchas dificultades para las PYME. De hecho, el método de la consolidación proporcional exige que el partícipe reconozca su participación en los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad controlada conjuntamente y que en la presentación de sus estados financieros elija entre combinar la parte de elemento que le corresponde de la entidad controlada de forma conjunta con la misma partida de sus estados financieros, o bien incluirla en partidas separadas. Por otro lado, reconoce que la información que ofrecen estos dos métodos es poco relevante para los prestamistas, ya que no es útil para la evaluación ni de los flujos de efectivo futuros ni de las garantías de los préstamos, siendo más relevantes los valores razonables.

La obligación de tener que valorar a valor razonable las inversiones en empresas asociadas o en negocios conjuntos cuando se disponga de un precio de cotización público aumenta la fiabilidad de la valoración, elimina el coste de obtener otra valoración razonable y permite disponer de valoraciones más relevantes para los prestamistas y otros usuarios de los estados financieros que las basadas en el coste.

6.4. Simplificación de políticas contables relacionadas con la valoración

6.4.1. Inversiones inmobiliarias

La NIC 40 *Inversiones inmobiliarias* permite escoger entre el valor razonable con cambios en resultados o el modelo de coste (con algunas excepciones limitadas) para la valoración posterior al reconocimiento inicial de estas inversiones. Sin embargo, la norma exige a las entidades determinar el valor razonable de sus inversiones inmobiliarias a efectos de la revelación de información. Aunque no es obligado, se recomienda a las entidades que recurran a un experto independiente cualificado profesionalmente para que efectúe una tasación sobre dicho valor razonable.

Atendiendo a razones de coste-beneficio, la NIIF para las PYME no da ninguna opción a escoger, sino que exige la contabilización de las inversiones inmobiliarias a valor razonable con cambios en resultados cuando la entidad pueda obtener dicha valoración sin un coste o esfuerzo desproporcionado. En caso contrario, deberá emplear el modelo del coste/depreciación/deterioro del valor y clasificar la inversión como inmovilizado material de forma circunstancial hasta que se disponga de una medida fiable del valor razonable de la misma.

6.4.2. Arrendamientos operativos

La NIIF para las PYME permite que, en un arrendamiento operativo, el arrendatario no deba reconocer de forma lineal los pagos al arrendador cuando estos estén estructurados de forma que se incrementen al mismo ritmo que la inflación general esperada con el fin de compensar al arrendador de los incrementos de coste previstos provocados por este motivo. Estos incrementos deberán ser calculados con base en índices o estadísticas publicadas. Esta excepción no figura en la NIC 17 *Arrendamientos*.

6.4.3. Activos biológicos

La NIC 41 *Agricultura* requiere que, tanto en el momento del reconocimiento inicial como en la fecha de cada balance, la valoración de los activos biológicos se efectúe a valor razonable ya que presume que dicho valor puede ser determinado de forma fiable para cualquier activo biológico. Solo cuando ello no sea posible, la norma permite, temporalmente, valorar estos activos aplicando el modelo del coste/depreciación/deterioro del valor y proceder al cambio de criterio en el momento en que dicho valor razonable pueda ser estimado con suficiente fiabilidad.

La NIIF para las PYME no es tan estricta puesto que solo exige que las entidades utilicen el valor razonable con cambios en resultados cuando este valor sea fácilmente determinable, es decir, que pueda ser obtenido sin unos costes ni esfuerzos desproporcionados. Al introducir mayor flexibilidad en la valoración de estos activos, la NIIF pretende que las PYME se ahorren costes adicionales al entender que una estimación fiable del valor razonable de un activo biológico no siempre es factible, especialmente cuando la empresa opera en mercados inactivos. Esta supremacía del valor razonable responde a la situación de que en las empresas dedicadas a actividades agrícolas se acostumbra a trabajar más con valores de mercado u otras medidas del valor actual que con valoraciones al coste.

6.4.4. Transacciones con pagos basados en acciones

En las transacciones con pagos basados en acciones o en instrumentos de patrimonio propio, la entidad registrará el activo y el correspondiente incremento de patrimonio según el valor razonable de los bienes y servicios recibidos. Cuando este valor no esté disponible, los valorará con referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos. En caso de que no sea posible disponer del valor razonable de las acciones, la entidad podrá hacer estimaciones para determinarlo.

Las transacciones con pagos basados en acciones que permitan a la entidad o a la contraparte escoger entre la liquidación en efectivo o con instrumentos de patrimonio deberán ser contabilizadas, salvo algunas excepciones, como una transacción de pagos basados en acciones liquidadas en efectivo.

6.5. Simplificación de políticas contables relacionadas con el reconocimiento

6.5.1. Subvenciones oficiales

La NIIF para las PYME solo contempla un método para la contabilización de las subvenciones oficiales, mientras que la NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas* propone diferentes alternativas para el registro de las mismas. Entre otras opciones, deja escoger entre dos formas de presentación –como ingresos diferidos o como menor valor de los activos– y permite, en algunos casos, asignar un valor simbólico a las subvenciones relacionadas con activos. La NIIF para las PYME exige que las subvenciones oficiales sean reconocidas como ingresos por el valor razonable del activo recibido o pendiente de recibir cuando la entidad tenga la certeza de que las recibirá porque cumple las condiciones pactadas de desempeño.

6.5.2. Costes por intereses

La NIC 23 *Costes por intereses* distingue entre los costes por intereses en que incurre la entidad en relación con los fondos que le han prestado por la adquisición, construcción o producción de un activo y el resto de costes. El primer tipo de costes deben ser capitalizados y contabilizados como una parte del valor del activo. En consecuencia, anualmente, las entidades deben informar del importe de los intereses capitalizados durante el periodo y de la tasa de actualización empleada para determinar el importe susceptible de capitalización. Dado que la determinación de dicho importe no es tarea fácil y requiere la participación de un profesional experto, la NIIF para las PYME, aplicando criterios de coste-beneficio, establece que los costes por intereses sean considerados gastos del ejercicio en todos los casos, sin excepciones.

6.5.3. Planes de pensiones de prestación definida

La NIC 19 *Retribuciones a los empleados* exige que tanto el valor actual de la obligación como los costes de los servicios prestados relacionados con dichas retribuciones deben determinarse empleando el método de la unidad de crédito proyectada, lo que requiere acudir a la contratación de los servicios de profesionales especialistas externos. La NIIF para las PYME exige que este método solo sea utilizado cuando esta información esté disponible o pueda ser obtenida sin un coste ni un esfuerzo excesivos. En caso contrario, la norma contempla la posibilidad de efectuar algunas simplificaciones en la valoración de la obligación de la entidad hacia sus trabajadores actuales como no tener en cuenta la evolución futura de los salarios o la posible mortalidad durante el tiempo de servicio de un empleado. Las entidades que aprovechen estas simplificaciones deberán, no obstante, incluir los beneficios consolidados y no consolidados en la valoración de sus obligaciones por planes de pensiones de prestación definida.

Por otro lado, las pérdidas y ganancias actuariales vinculadas a estos planes deberán ser reconocidas en el periodo en que se produzcan y se registrarán, a elección de la entidad, o bien en el resultado o bien en el patrimonio neto. Por su parte, el coste de los servicios pasados deberá reconocerse inmediatamente como un gasto. La NIIF para las PYME ha optado por simplificar los métodos de reconocimiento, lo que evita la realización de cálculos anuales y su seguimiento continuado en el tiempo, como exigen las opciones contempladas en la NIC 19.

6.5.4. Diferencias de cambio en partidas monetarias que forman parte de una inversión neta en un negocio en el extranjero

La NIC 21 *Efectos de las variaciones en el tipo de cambio de la moneda extranjera* requiere que «en los estados financieros que incluyan el negocio en el extranjero y la entidad que informa (p.e. los estados financieros consolidados, si el negocio en el extranjero es una dependiente), estas diferencias de cambio serán reconocidas inicialmente como un componente del patrimonio neto y reclasificadas de este a resultados en el momento de la disposición del negocio en el extranjero» (NIC 21, párrafo 32). La NIIF para las PYME no requiere esta reclasificación eliminando así la necesidad de realizar un seguimiento de las diferencias de cambio con posterioridad al reconocimiento inicial, lo que conlleva un ahorro de costes de elaboración de la información para las PYME.

6.5.5. Impuesto sobre beneficios

La sección 29 de la NIIF para las PYME utiliza el enfoque establecido en la propuesta de la versión simplificada de la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias* publicada en marzo de 2009. La única diferencia significativa se produce si se aplica una tasa impositiva diferente a los ingresos distribuidos y no distribuidos. La NIIF para las PYME requiere que los impuestos corrientes y diferidos se valoren inicialmente según la tasa aplicable a los beneficios no distribuidos, con un ajuste en los periodos siguientes si se distribuyen ganancias. El proyecto de norma *Impuesto sobre las ganancias* propone valorar inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se espera aplicar cuando se distribuyan los beneficios.

7. DIFERENCIAS ENTRE LA NIIF PARA LAS PYME Y EL PGCPYME

El texto de la NIIF para las PYME y el del PGCPYME coinciden en establecer el carácter voluntario de su aplicación por parte de las empresas que cumplen los requisitos para ello y, también, en exigir que su implantación se efectúe de forma completa, por lo que no permiten aplicaciones parciales con el fin de que el usuario de la información financiera pueda conocer en todo momento los criterios subyacentes en la formulación de las cuentas anuales de las entidades. Al igual que el IASB, el regulador español ha optado por recoger en un único texto las normas para las PYME con el fin de evitar que estas entidades deban recurrir a dos textos normativos distintos para elaborar su información financiera.

En la introducción del real decreto por el cual se aprueba el PGCPYME se explicita que este se redactó con la finalidad de que las pequeñas y medianas empresas dispusieran de un «Plan contable completo y específico», adaptado al tipo de transacciones que realizan «que presenta la misma estructura que el Plan General de Contabilidad» (PGC). Con esta finalidad, en el plan de las PYME se han reducido los contenidos de las operaciones que el regulador ha considerado que estas entidades llevan a cabo de forma menos habitual y se han simplificado algunos aspectos puntuales. Siguiendo los argumentos expuestos en el PGCPYME parece que su redacción está motivada fundamentalmente para dar respuesta a las necesidades de las entidades –lo que podríamos denominar un «enfoque entidad»– con prioridad frente a satisfacer las necesidades de los usuarios de la información financiera, que es el argumento esencial que ha prevalecido en la redacción de la NIIF para las PYME –«enfoque usuario»– que hemos comentado en el epígrafe 4. Estas dos vertientes que guían la adaptación de la normativa contable, junto con la concepción de pequeña y mediana empresa son, a nuestro juicio, los elementos clave que justifican la falta de similitud entre los dos textos que exponemos a continuación.

Tratándose de una regulación aplicable a un entorno económico concreto y limitado geográficamente, el PGCPYME, lógicamente, es más estricto a la hora de definir su ámbito de aplicación que la NIIF para las PYME pensada para su adaptación internacional. Además de las características cualitativas que deben reunir las entidades susceptibles de adoptar la NIIF –entidades sin responsabilidad pública de rendir cuentas y que no sean entidades financieras–, el PGCPYME incluye dos restricciones adicionales: que no se trate de entidades que formen parte de un grupo que formule o debiera for-

mular estados consolidados, y que tengan el euro como moneda funcional. La imposición por parte del Plan de estas dos últimas restricciones lleva aparejada la eliminación de cualquier referencia a las combinaciones de negocios y a la supresión de prácticamente toda la norma sobre moneda extranjera, aspectos que en la NIIF han sido simplificados pero que se mantienen. Asimismo, el PGCPYME requiere que las entidades no superen unos límites cuantitativos relacionados con su dimensión, que coinciden con los fijados por el PGC para las empresas que elaboran estados financieros abreviados, y que consisten en no superar los 5,7 millones de euros de cifra de negocio o los 2,85 millones de euros de total de balance, y que el número de trabajadores no sea superior a 50 personas. Estas restricciones cuantitativas suponen un umbral muy reducido si lo comparamos, por ejemplo, con los límites fijados por la Unión Europea para definir las políticas europeas en relación a las PYME ² que permiten incluir dentro de este grupo a las empresas con un número de trabajadores cinco veces mayor (250 empleados) y que a su vez obtengan el doble de la cifra de negocio o dispongan de un total del balance tres veces y media superior.

La delimitación de las características cuantitativas de las PYME realizada por el PGCPYME a efectos de la presentación de la información financiera implica que forman parte de esta categoría el 99,2 por 100 de las empresas españolas ³, a pesar de la distancia existente con los límites fijados por la Unión Europea. Evidentemente, esta consideración tiene su incidencia en los requisitos contables exigidos a estas entidades que son significativamente más simples que los requeridos para las grandes corporaciones, e incluso que los recogidos en la NIIF para las PYME, dado que muchas de las operaciones contempladas en ellas no son habituales en las entidades españolas de esta dimensión. Ello justifica la omisión en el PGCPYME de los temas relacionados con operaciones de cierta complejidad como las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, la contabilidad de coberturas o la de instrumentos financieros particulares. Esta orientación de las políticas contables para las PYME responde al «enfoque entidad» que hemos comentado anteriormente.

Como consecuencia de este enfoque, el PGCPYME incluye más simplificaciones, eliminaciones u omisiones de políticas contables que la NIIF para las PYME y, a diferencia de esta, no incorpora ningún tema nuevo. A pesar de que la observación de la **tabla 2** puede conducirnos a pensar que existen muchas similitudes entre los dos textos, debemos aclarar que la coincidencia se produce en el tema sobre el cual se actúa pero no así en las modificaciones introducidas que acostumbra a diferir. Por ejemplo, la mayoría de políticas contables que la NIIF elimina tampoco figuran en el PGCPYME porque ya fueron omitidas en la redacción del PGC difiriendo, sin embargo, en la orientación con la que se llevan a cabo la mayoría de las simplificaciones. En consecuencia, el PGCPYME es muy generoso en la omisión de temas puesto que, en comparación con la NIIF, que omite únicamente aquellos que no considera pertinentes para las PYME o que las NIIF generales dirigen exclusivamente a las empresas cotizadas, el PGCPYME amplía considerablemente el abanico de temas no tratados con la supresión de toda referencia a los planes de pensiones de prestación definida; a las transacciones basadas en instrumentos de patrimonio; a los activos biológicos; a determinados instrumentos financieros particulares, y a la contabilidad de coberturas, además de las ya mencionadas combinaciones de negocios y, consecuentemente, de los aspectos derivados del fondo de comercio.

² Recomendación 2003/361 de la Comisión Europea.

³ INE, Directorio Central de Empresas 2010.

TABLA 2. *Relación de temas modificados en la NIIF para las PYME y el PGCPYME.*

Temas	NIIF para las PYME	PGCPYME
Información por segmentos	Omisión	Omisión
Estados financieros consolidados	Omisión parcial	Omisión
Activos no corrientes mantenidos para la venta	Omisión	Omisión
Transacciones con pagos basados en acciones	Simplificación	Omisión
Planes de pensiones de prestación definida	Simplificación	Omisión
Instrumentos financieros: contratos financieros particulares, coberturas contables	Simplificación	Omisión
Hiperinflación	Sin cambios	Omisión
Unidad generadora de efectivo	Sin cambios	Omisión
Beneficios por acción	Omisión	Omisión PGC
Activos biológicos	Simplificación	Omisión PGC
Arrendamiento financiero	Sin cambios	Eliminación
Revalorización de inmovilizados materiales e inmateriales	Eliminación	Eliminación PGC
Consolidación proporcional en inversiones en negocios conjuntos	Eliminación	Eliminación PGC
Inversiones inmobiliarias	Eliminación	Eliminación PGC
Subvenciones oficiales	Eliminación	Eliminación PGC
Instrumentos financieros	Simplificación	Simplificación
Costos de los préstamos	Simplificación	Simplificación
Impuesto sobre beneficios	Simplificación	Simplificación
Diferencias de cambio en moneda extranjera	Simplificación	Simplificación
Ingresos y gastos imputados al patrimonio neto	Sin cambios	Simplificación
Inversiones en asociadas y en negocios conjuntos	Simplificación	Simplificación PGC
Arrendamiento operativo	Simplificación	Simplificación PGC
Activos intangibles	Simplificación	Sin cambios
Gastos de investigación y desarrollo	Simplificación	Sin cambios
Depreciación de activos materiales e intangibles	Simplificación	Sin cambios
Información financiera intermedia	Omisión	Sin cambios
Estado de cambios en el patrimonio neto	Reducción	Reducción
Estado de flujos de efectivo	Sin cambios	Reducción
Información a revelar	Reducción	Reducción
Información financiera comparativa	Reducción	Reducción PGC
.../...		

Temas	NIIF para las PYME	PGCPYME
.../...		
Estados financieros combinados	Introducción	No figura en PGCPYME
Emisión de acciones y ventas de opciones para la compra de acciones	Introducción	No figura en PGCPYME
Capitalización de beneficios no repartidos	Introducción	No figura en PGCPYME

Todas las operaciones relacionadas con los temas omitidos u opciones eliminadas presentan una cierta complejidad contable y son poco habituales en el quehacer de las PYME españolas, además de que todas ellas están relacionadas con la utilización del criterio del valor razonable, el cual conlleva más dificultades de aplicación que los otros criterios de valoración contemplados en el Marco Conceptual. Con esta eliminación el PGCPYME simplifica las exigencias contables de las pequeñas y medianas empresas, lo cual se adecua a las características económicas y a la capacidad contable que define este grupo de entidades que no superan los 50 trabajadores.

En el PGCPYME la utilización del criterio del valor razonable queda restringida al registro y a la corrección del valor de determinados instrumentos financieros; a la determinación del deterioro del valor de los inmovilizados, y a la valoración de las permutas comerciales, los arrendamientos financieros, las subvenciones, donaciones y legados, y las aportaciones de capital no dinerarias. En la NIIF la utilización del valor razonable se extiende, además de a los aspectos mencionados, a la valoración de determinados activos no financieros como las inversiones en negocios conjuntos y en empresas asociadas, de las inversiones inmobiliarias y los activos biológicos; a la contabilidad de coberturas, de los planes de pensiones de prestación definida y a las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, además de los activos adquiridos en una combinación de negocios.

A pesar de que, en general, el PGCPYME presenta más simplificaciones que la NIIF, existen dos aspectos relevantes en los que esta propone unas simplificaciones que el Plan no contempla. El primero está relacionado con la vida útil de los activos intangibles que la norma considera finita, lo que conlleva la amortización de estos elementos y, por lo tanto, solo deberá efectuarse el cálculo del valor recuperable cuando haya indicios de deterioro de su valor. A su vez, establece que la revisión anual de la depreciación de estos activos solo deberá efectuarse si hay indicios de cambios significativos de su valor. La segunda simplificación está relacionada con la novedad introducida de que los gastos de desarrollo deben ser considerados gastos del ejercicio y no pueden ser activados. Todo ello evita que las PYME deban efectuar cálculos y estimaciones anuales, así como revisiones de las valoraciones de estos activos. El PGCPYME mantiene la vida indefinida para algunos intangibles y la activación no solo de los gastos de desarrollo, sino también de los de investigación. Realmente, las modificaciones que la NIIF propone en este apartado constituyen verdaderas simplificaciones para la contabilidad de las PYME que el Plan no contempla.

El tratamiento de los instrumentos financieros es el ámbito en el cual los dos textos presentan mayores similitudes y un conjunto importante de modificaciones. Las simplificaciones introducidas –que están en línea con lo que prevé el proyecto de NIIF 9 que debe sustituir a la actual NIC 39–

consisten en la reducción del número de categorías de clasificación de los instrumentos financieros y de las opciones para su reconocimiento contable y para darlos de baja en cuentas.

Las modificaciones en los criterios de registro y valoración de determinadas operaciones llevan aparejadas la reducción de los requisitos de información a revelar, dada la restricción en las opciones generales de registro de determinadas operaciones. A su vez, la voluntad de las normas para las PYME es simplificar los requisitos de información que han de presentar estas empresas para facilitar la comprensión de sus estados financieros y reducir los costes de su elaboración. Estos dos hechos han contribuido a que el contenido de las cuentas anuales y de la información a revelar en la memoria se haya simplificado de forma sustancial. En el apartado de las cuentas anuales, la NIIF y el PGCPYME coinciden en la simplificación del estado de cambios en el patrimonio neto debido a la eliminación y simplificación del reconocimiento de determinadas operaciones que le afectan directamente, pero difieren en la obligatoriedad de la presentación del estado de flujos de efectivo. La eliminación de este último estado financiero, incluida en la normativa española, también fue considerada en los trabajos previos de la NIIF arguyendo el coste que comporta su elaboración y la poca utilidad que parecía tener para los usuarios de las cuentas anuales de las PYME. El IASB, después de diferentes consideraciones, decidió mantener este documento en los estados financieros al considerar que si una entidad dispone de un resultado y de un balance comparativo puede obtenerlo con relativa facilidad, sin un coste de tiempo y económico excesivos. A su vez, también tuvo en consideración que este estado financiero figura en la regulación contable de la mayoría de países.

La información a revelar en la memoria se ha visto simplificada al reducirse las posibilidades de escoger entre diferentes políticas contables y al eliminarse la obligación de presentar información financiera comparativa en aplicaciones retroactivas. En el campo de la revelación de información, el PGCPYME contempla que las entidades elaboren información financiera intermedia, aspecto en el que difiere de la NIIF que omite este apartado, lo cual parece adecuado si consideramos el tipo de entidades y las actividades que realizan.

En resumen, hemos visto que debido al diferente enfoque que prevalece en la orientación de las modificaciones introducidas en las normas generales, el contenido de la NIIF para las PYME y el del PGCPYME presentan ciertas discrepancias. El PGCPYME simplifica de forma sustancial los criterios de reconocimiento y valoración, así como la información financiera que deben presentar las empresas pertenecientes a su ámbito de aplicación, si bien, mantiene cierta homogeneidad con el PGC. Por su parte, las simplificaciones respecto a las NIIF generales introducidas en la NIIF para las PYME son menores en cuanto a cantidad y profundidad para garantizar que estas entidades presenten unos estados financieros de interés general. En este punto del análisis discrepamos de las conclusiones de RUIZ LAMAS (2009) cuando afirma que las simplificaciones recogidas en el PGCPYME «son en muchos casos menores que las que propone ahora el IASB para compañías incluso más grandes» y que el IASB ha apostado «por extender la comparabilidad internacional entre las empresas que no emiten valores negociables», mientras que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas «ha buscado la comparabilidad entre las empresas españolas que emiten valores negociables y las que no lo hacen, siempre que estas últimas alcancen determinado tamaño». A nuestro parecer, la información financiera que emitan las empresas siguiendo las directrices de la NIIF para las PYME será más semejante a la que elaboran las empresas cotizadas con las NIIF generales que la obtenida con la aplicación del PGCPYME. De todas formas, este último garantiza la comparabilidad de la información financiera de las empresas españolas de diferente dimensión.

8. CONCLUSIONES

Académicos y profesionales han expuesto las diversas razones que justifican la existencia de una norma contable específica para las PYME acorde con las actividades que desarrollan y que les proporcione un conjunto de principios contables simplificado e independiente adecuado a sus necesidades. Con este objetivo, varios países –entre ellos el estado español– y el IASB han publicado normas exclusivas para estas entidades. Todas estas iniciativas responden, también, a la necesidad de normalización de la información financiera que presentan las PYME en un momento en el cual es indispensable su internacionalización.

La voluntad del IASB ha sido publicar una norma sobre la forma y el contenido de los estados financieros con propósito de información general de las PYME, en la cual las necesidades de los usuarios de los mismos fueran primordiales. Este «enfoque hacia el usuario» de la información ha prevalecido en la redacción de la nueva norma, caracterizando y determinando su contenido o, dicho de otra forma, los aspectos que no debían figurar en ella. Para cumplir su objetivo, en la NIIF para las PYME se han incorporado una serie de modificaciones con respecto a las NIIF generales que pretenden facilitar el reconocimiento y registro de los elementos y reducir el coste de elaboración de la información, sin menoscabo de su relevancia. Estas modificaciones consisten en la eliminación y reducción de opciones contables que se consideran poco pertinentes o que suministran información irrelevante para los usuarios de los estados financieros. En otros casos, la simplificación persigue incrementar la fiabilidad de la valoración de los elementos. A pesar de estas modificaciones, la NIIF para las PYME mantiene, en los aspectos que le son propios, una homogeneidad con las NIIF generales.

En el estado español, el PGCPYME publicado con anterioridad a la NIIF para las PYME se redactó con la finalidad de poner a disposición de dichas entidades un plan contable completo y específico, que mantiene la misma estructura que el PGC pero adaptado al tipo de transacciones que realizan, por lo que también se han reducido considerablemente los requisitos de registro de ciertas operaciones. Si bien la NIIF para las PYME y el PGCPYME coinciden en los mecanismos desarrollados para cumplir sus objetivos –simplificación de los criterios de registro y valoración y reducción de la información a presentar–, la orientación en la que se llevan a cabo dichas simplificaciones diverge en la mayoría de casos. Comparando los dos textos se observan pocas coincidencias en la selección de los temas eliminados o en el contenido de las modificaciones introducidas.

En la redacción del PGCPYME se ha dado una mayor prioridad a facilitar los aspectos operativos de la entidad, eliminado las operaciones que presentan mayor complejidad, restringiendo el uso del valor razonable y simplificando los requisitos de información a revelar. Esta orientación principal en la redacción del Plan –«enfoque entidad»– junto con las características de las empresas que tienen la facultad de aplicarlo son los elementos clave que justifican la falta de similitud entre los dos textos. Evidentemente, un Plan dirigido a empresas con actividades y dimensión muy reducidas debe omitir y eliminar muchas operaciones que empresas de mayor tamaño pueden realizar y que la NIIF para las PYME incluye. En consecuencia, si pensamos en una futura norma europea con la finalidad de normalizar la información financiera que presenten las PYME, la delimitación del ámbito de aplicación será determinante, y no por el establecimiento de unos límites cuantitativos –que no deberían existir–, sino por la definición de las características cualitativas de las entidades y, esencialmente, de los objetivos de la información financiera que deben emitir.

Bibliografía

- Accounting Standards Board [2007]: *Financial Reporting Standard for Smaller Entities. (FRSSE)*. En 2008 se publicó una versión actualizada.
- COLASSE, B. [2009]: «Le SYSCOA-OHADA à l'heure des IFRS», *Revue Française de Comptabilité*, 425, págs. 25-28.
- Comisión de las Comunidades Europeas [2008]: Comunicación de la comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. «Pensar primero a pequeña escala», «Small Business Act» para Europa: iniciativa en favor de las pequeñas empresas, COM(2008) 394 final {SEC(2008) 2101}{SEC(2008) 2102}.
- DEACONU, A., POPA, I., BUIGA, A. y FULOP, M. [2008]: «Impact analysis of future accounting regulation for SMEs in Europe», *Journal of International Business and Economics* (IABE Conference, Stockholm, june, 2008).
- DI PIETRA, R., EVANS, L., CHEVY, J., CISI, M., EIERLE, B. y JARVIS, R. [2008]: «Comment on the IASB's Exposure Draft "IFRS for Small and Medium-sized Entities"», *Accounting in Europe*, 5(1-2), págs. 27-47.
- EPSTEIN, B.J. y JERMAKOWICZ, E.K. [2007]: «International Standards for Small and Medium-Sized Entities», *CPA Journal*, 77(10), págs. 38-40.
- EVANS, L., GEBHARDT, G., HOOGENDOORN, M., MARTON, J., DI PIETRA, R., MORA, A., THINGGARD, F., VEHMANEN, P. y WAGENHOFER, A. [2005]: «Problems and Opportunities of an International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities. The EAA FRSC's Comment on the IASB's», *Accounting in Europe*, 2, págs. 23-45.
- IASB [2008a]: *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYME)*. Londres.
- [2009b]: *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYME). Fundamentos de las Conclusiones*. Londres.
- ICAC. Normas internacionales de información financiera. www.icac.meh.es.
- INE [2009]: Directorio Central de Empresas (DIRCE). Empresas por estrato de asalariados y condición jurídica. www.ine.es.
- OBERT, R. [2009]: «La norme IASB "IFRS pour PME"», *Revue Française de Comptabilité*, 424, págs. 5-6.
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. BOE núm. 279, de 21 de noviembre de 2007.
- Recomendación 2003/361/CE de la Comisión Europea, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, *Diario Oficial L 124* de 20 de mayo de 2003, págs. 36-41.
- RUIZ LAMAS, F. [2009]: «La nueva NIIF para PYME: parecidos y diferencias con el PGC», *Partida Doble*, 216, págs. 34-44.
- The Malta Government Gazette [2008]: *Accountancy Profession Act (General Accounting Principles for Smaller Entities, GAPSE) Regulations 2009*, Suplemento al n.º 18.383 de 27 de febrero, págs. B665-B784.

LA VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS, SU DETERIORO Y LA PROVISIÓN POR OPERACIONES COMERCIALES. VALORACIÓN EN EL NUEVO PGC

MARÍA BEGOÑA VILLARROYA LEQUERICAONANDIA

*Profesora Contratada Doctora.
Universidad de Valladolid*

Extracto:

EL presente trabajo analiza la problemática contable derivada de la valoración de las existencias, con especial referencia a la resolución del ICAC aprobada en el año 2000 fundamentalmente a la parte de su contenido que ya no resultaría de aplicación al ser contrario a la nueva regulación contable.

Además de lo anterior, se incide en la valoración y distinción entre las pérdidas que deben ser reflejo del deterioro de su valor, de las que motivan el nacimiento de provisiones de tráfico, en concreto, se estudia la relación entre una y otra en el caso particular de que las existencias o la prestación de un servicio hubiesen sido objeto de un contrato firme.

Palabras clave: existencias, coste de producción, deterioro y provisiones de tráfico.

THE MEASUREMENT OF INVENTORIES, YOUR DETERIORATION AND THE PROVISIONS FOR COMMERCIAL OPERATIONS. VALUATION IN THE NEW PGC

MARÍA BEGOÑA VILLARROYA LEQUERICAONANDIA

*Profesora Contratada Doctora.
Universidad de Valladolid*

Abstract:

THE present work analyzes the accounting treatment of stocks, referring to the Resolution of the ICAC approved in the year 2000, fundamentally, the part of her content that already would not ensue from application because it is opposite to the new accounting regulation.

Besides the previous thing, also analyze the valuation and distinction between the cost of stocks may not be recoverable (the deterioration of your value), of that they motivate the birth of provisions of traffic. In I make concrete, the relation is studied between one and other one, in the particular case of which the stock or the services had been an object of a firm sales contract.

Keywords: stocks, costs of transformation, deterioration and provisions for commercial operations.

Sumario

1. Introducción.
2. Valoración inicial de las existencias. Especial referencia al coste de producción.
3. Valoración posterior. El deterioro de las existencias y de los servicios.
4. Las provisiones por operaciones comerciales.
5. Distinción entre las pérdidas que dan lugar a un deterioro de valor en las existencias y las que dan lugar a provisiones.
6. Consideraciones finales.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La valoración de las existencias tiene para las empresas una importancia fundamental. Esta importancia radica no solo en que son los bienes que se venderán o consumirán al efectuar las empresas su actividad de explotación, convirtiéndose en el núcleo central de la actividad empresarial, sino por el gran peso que, al menos para un determinado sector de nuestro tejido empresarial, pueden tener respecto del total de los activos. Además de en el balance, la valoración de las existencias finales tiene una gran incidencia en los resultados, tanto en los del ejercicio, como en los que se reconocerán en futuros ejercicios, de ahí la gran importancia que tiene la valoración de estas partidas.

La valoración inicial de las existencias como la de una gran parte de los activos, dependerá de cómo entran a formar parte del patrimonio empresarial, por lo que si se adquieren a terceros se valorarán a precio de adquisición, si se reciben por adquisición lucrativa se valorarán a valor razonable y si se fabrican en la empresa, a coste de producción. La problemática contable de estas valoraciones iniciales, así como la valoración de las salidas es objeto de análisis en el apartado siguiente, para su estudio nos basamos principalmente en la Resolución de 9 de mayo de 2000, sobre la determinación coste de producción, vigente en la parte de la misma que no sea contraria al contenido del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC). La valoración posterior es objeto de análisis en el apartado tercero, donde se estudia el deterioro de valor de las existencias, en este sentido el criterio de valoración establecido en el PGC es relativamente sencillo siempre que se posea la información necesaria, si bien, cuando las existencias o los servicios han sido objeto de un contrato firme, la lectura de la parte de la norma destinada al deterioro y la correspondiente a la valoración de las provisiones por operaciones comerciales, cuyo estudio se realiza en el apartado cuarto, parecería indicar que de aplicarse ambas se estaría duplicando el registro de una parte de la pérdida, dedicando el apartado quinto a aclarar este aspecto.

Para finalizar con esta introducción, comentar que todo lo que se recoge en el presente trabajo sobre valoración de existencias es igualmente aplicable en la valoración del coste de las existencias en la prestación de servicios, lógicamente siempre que aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme la norma relativa a los ingresos por ventas y prestación de servicios y cumpla con la definición de activo y sus criterios de reconocimiento.

2. VALORACIÓN INICIAL DE LAS EXISTENCIAS. ESPECIAL REFERENCIA AL COSTE DE PRODUCCIÓN

Recoge el PGC que la valoración inicial de las existencias se efectuará por su precio de adquisición o su coste de producción, incorporando en esta valoración los impuestos indirectos que gravan la compra únicamente cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares.

Un nuevo aspecto a tener en cuenta en la valoración de las existencias viene derivado de la valoración de los débitos por operaciones comerciales, ya que pueden valorarse a valor nominal o a valor razonable. A valor nominal cuando se trate de operaciones con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, y además cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo; de no cumplirse, se valorarán a valor razonable. Esta valoración de los débitos afecta a las existencias, ya que cuando la empresa valora sus débitos comerciales a valor nominal, los costes financieros incorporados al nominal estarán por su parte incrementando el valor de las existencias.

Al igual que en la anterior normativa, se incluirán en el precio de adquisición todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta.

Por su parte, la valoración del coste de producción se regirá, como se ha mencionado, por el contenido de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción; en este apartado se va a recoger un breve recordatorio de la mencionada resolución ¹ haciendo hincapié precisamente en aquella parte de la resolución que por ser contraria a la nueva normativa, ya no es de aplicación.

Respecto de la definición que se da del coste de producción, son muy similares la de la resolución y la del PGC, recogiendo esta última que los costes indirectos son imputables cuando se haya incurrido en ellos para que tengan (los productos) su ubicación actual para su venta, también que los costes indirectos imputables serán los que se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción, de manera similar no se permite su inclusión en la resolución del ICAC cuando menciona que los costes de subactividad no forman parte del coste de producción.

Respecto de la definición de costes directos e indirectos y del criterio de distribución o reparto de estos últimos, siguen siendo aplicables los criterios establecidos en la resolución, donde se indica también que dichos criterios de distribución deberán mantenerse uniformes a lo largo del tiempo, es decir, de acuerdo con el principio de uniformidad.

También es de aplicación la parte relativa a los criterios de imputación a cada producto en el caso de la producción conjunta, incluida la posible valoración de los subproductos, residuos y materiales recuperados que sean de importancia secundaria, que, como recoge la resolución, podrán ser objeto de valoración por su valor neto de realización o su precio de reposición.

Por su parte, el contenido de la resolución relativo a aquellos gastos que no forman parte del coste de producción sigue siendo de aplicación, así ni las mermas de los productos terminados, ni los gastos de comercialización, o las comisiones de ventas, formarán parte del coste de producción. Tampoco otros gastos posteriores a la venta por reparaciones, devoluciones... que se tendrán en cuenta

¹ No se incide en este trabajo en el contenido general de esta resolución al haber sido analizado desde su aprobación en el año 2000 por muchos autores en numerosas ocasiones.

en el cálculo de alguna de las provisiones de tráfico, ni los gastos generales de administración o dirección de empresa.

Un cambio importante lo encontramos en la incorporación actualmente obligatoria de los gastos financieros; en la resolución, dicha incorporación en el coste de producción era potestativa para las sociedades, ahora recoge la norma de existencias, que serán (serán, no «se permite» como se recogía en la anterior regulación) incorporados cuando las existencias necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas.

En concreto, recoge la norma actual de registro y valoración del inmovilizado material, a la que nos remite la de existencias, que se incluirán los gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento, 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.

A la vista de lo anterior, y al margen de la actual obligatoriedad de incorporación de los gastos financieros en el coste de producción, parece que la norma novena de la resolución sigue siendo aplicable al objeto de valorar estos costes, en concreto recoge la norma que la incorporación se efectuará durante el proceso de fabricación siempre que este sea superior a un año sin computar las interrupciones y antes de que las existencias estén en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas.

Esta valoración se efectuará de acuerdo con las reglas recogidas en la resolución y que se resumen en las líneas siguientes. Se incorporarán, en primer lugar, los gastos derivados de la financiación específica, al tratarse de existencias, fundamentalmente los relativos a los débitos comerciales, y a continuación los que le correspondan del resto de financiación genérica, entendiéndose como tal la parte de esas existencias no financiadas con fondos específicos ni con otros fondos propios en este sentido, pensaba y sigo pensando que deberá tenerse en cuenta, aunque no venga expresamente recogido en la norma, la parte del valor de las existencias financiada con subvenciones o la que provenga de donaciones o legados recibidos (por ejemplo, por que se hubiesen recibido donaciones de materias primas o materiales para la fabricación del producto terminado).

Por último y dada la obligatoriedad actual a la que ya se ha hecho mención, de que estos gastos financieros formen parte del coste de producción, opino que no resulta ahora aplicable el límite cuantitativo que impedía la capitalización de los gastos financieros cuando provocaban que el valor de los activos fuera superior a su valor de mercado o reposición, es decir, se incrementará el valor de las existencias cuyo periodo de fabricación es superior a un año, ahora llamados activos cualificados (antes existencias de ciclo largo), en la totalidad de los gastos financieros devengados durante su periodo de construcción o fabricación.

A diferencia de lo que sucedía con la incorporación de los gastos financieros, el PGC no incluye ninguna referencia respecto del tratamiento a seguir en la incorporación de las diferencias de cambio; en principio parece que no es de aplicación la norma décima de la resolución en la parte que permitía esta incorporación en el coste de producción, porque recoge el PGC en su norma de mone-

da extranjera que la valoración de las partidas no monetarias se efectuará aplicando el tipo de cambio en la fecha de la transacción, por lo que cabe suponer que no se efectuará su modificación posterior, si bien, como se recoge en el *Memento práctico* (Francis Lefebvre) (pág. 1.822, ref. 36592) queda por determinar cuál será la interpretación que en posteriores normas de desarrollo se pueda realizar de la regla contenida en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 23 «Costes por intereses», párrafo 5, que sí prevé la capitalización de diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideran ajustes al coste por intereses.

Importantes diferencias encontramos en la norma undécima relativa a los métodos de valoración de las existencias, en concreto, ya no se acepta el método LIFO u otro análogo como sistema de valoración de las salidas y además han dejado de tener la consideración de resultados financieros los descuentos por pronto pago, por lo que los concedidos en las compras disminuirán el precio de adquisición de las existencias. El resto de la norma sigue siendo aplicable.

Un último caso que no queremos dejar sin comentar es el relativo a la valoración de las existencias que le hubieren sido donadas a la sociedad. La norma de subvenciones, donaciones y legados recibidos hace referencia a su valoración al recoger que se valorarán a valor razonable. Ya sea en este caso, o cuando se hubieran adquirido gracias a una subvención, el ingreso correspondiente se reconocerá en pérdidas y ganancias cuando se enajenen estas existencias, vean su valor deteriorado o se produzca su baja en balance, es decir, de forma correlacionada con los gastos derivados de las mismas (subvenciones o donaciones). En este punto se deberá precisar que no se reconocerá el ingreso de los bienes adquiridos mediante adquisición lucrativa (o gracias a una subvención) que causan baja porque se consumen al pasar a formar parte de un producto terminado o incluso de un inmovilizado material, como sucede con las materias primas u otras consumibles; en este caso, las donaciones o subvenciones se traspasarán a ingresos de pérdidas y ganancias cuando se vendan los productos terminados de los que forman parte, causen baja por otro motivo o se deterioren, o en el caso de formar parte de un inmovilizado, también a medida que se amorticen.

Para finalizar este apartado, quedaría por comentar que en la valoración del coste de las existencias en la prestación de servicios resultarán aplicables los criterios antes mencionados, en concreto, recoge la norma, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por la prestación de servicios correspondiente; este reconocimiento tendrá lugar cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. Por lo tanto solo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción en la fecha de cierre del ejercicio puede ser valorado con fiabilidad.

- d) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

La empresa revisará y si es necesario modificará las estimaciones del ingreso por recibir a medida que el servicio se va prestando.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos (en la cuenta de variación de existencias del grupo 7) solo en la cuantía en que los gastos reconocidos sean recuperables, entraría aquí la valoración a la que hemos hecho referencia, siendo de aplicación las reglas antes mencionadas.

3. VALORACIÓN POSTERIOR. EL DETERIORO DE LAS EXISTENCIAS Y DE LOS SERVICIOS

En este apartado se analiza la parte de la norma de valoración de las existencias destinada a la valoración posterior, en concreto a las pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias al cierre del ejercicio.

En este sentido recoge la norma 10.^a del PGC y la 12.^a del PGC de PYMES que cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Llegado este momento, parece conveniente recordar que se entiende por valor neto realizable en el PGC, en este sentido, en la primera parte del PGC «el marco conceptual de la contabilidad» y en concreto en el apartado 6.º relativo a los criterios de valoración, se define como el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

Para el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, se realizará la corrección solo cuando los productos terminados a los que se incorporen no vayan a ser vendidos por encima del coste, si esto sucede, es decir, si hay que efectuar la corrección valorativa,

Por ejemplo, si una empresa posee determinadas materias primas valoradas a su precio de adquisición ² cuyo valor neto realizable es inferior, antes de registrar la posible pérdida por deterioro en resultados del ejercicio, deberá comprobarse si los productos terminados o servicios a los que se incorporan van a ser vendidos con pérdidas (por debajo de su coste), en este caso la empresa deberá recoger la disminución de valor de estas materias primas, en la parte estimada del mismo que no vaya a proporcionar beneficios o rendimientos en el futuro.

² O a su valor razonable si procede de una adquisición lucrativa.

En este caso, recoge el PGC que el precio de reposición de estas existencias puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable. Se entiende por precio de reposición el importe que debería satisfacer la empresa para adquirir y ubicar unas existencias similares a las materias primas en cuestión (se incluiría en su valoración todos los costes necesarios para que esas existencias se encuentren en la misma disponibilidad que las materias primas objeto de valoración posterior). El cálculo del deterioro no limita la valoración de la pérdida por este precio de reposición, por lo que bajo ciertas circunstancias podrá utilizarse otro valor.

Para las existencias que están en disposición de ser vendidas (mercancías o productos terminados), se comparará su precio de adquisición, coste de producción o su valor razonable, con el importe que esta empresa obtendría de su venta menos todos los costes necesarios para llevar a cabo dicha venta.

De manera similar en la valoración del deterioro de los productos en curso, se comparará el valor de venta de los productos terminados una vez deducidos los costes de comercialización pero, para hacer la comparativa entre magnitudes homogéneas, del valor anterior se deducirá una estimación de los costes pendientes por incurrir hasta la terminación del proceso de fabricación.

El contenido más problemático, al tenerse, en algunas ocasiones, que analizar conjuntamente con la valoración de las provisiones que veremos a continuación, es el relativo a la valoración de los bienes y servicios que hubieran sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de corrección valorativa, dice la norma, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato (el valor realizable para estas existencias), cubra como mínimo el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

No recoge expresamente la norma cómo se valora la pérdida si esto no sucede, es decir, si el precio de venta estipulado es inferior a los costes necesarios para ejecutar el contrato, aunque de la lectura de la norma parecería lógico pensar que se debería reconocer una pérdida por deterioro por la diferencia, si bien también podría pensarse que estas pérdidas darán origen a la provisión por contratos onerosos, que será objeto de análisis en el siguiente apartado. La diferencia entre una y otra será estudiada en el apartado quinto.

Recoge, por último, la norma que las circunstancias que causaron la corrección valorativa hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión, reconociéndolo como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. LAS PROVISIONES POR OPERACIONES COMERCIALES

Se definen las provisiones como un pasivo, y por lo tanto son obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y además deberán cumplir los requisitos adicionales de probabilidad en la cesión de recursos que incorporen beneficios o

rendimientos económicos y que su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Además de estar condicionado su reconocimiento al cumplimiento de la definición y requisitos generales de los pasivos, su diferencia con ellos es que en las provisiones existe indeterminación respecto de su importe o la fecha en que se cancelarán.

En concreto, las provisiones objeto de estudio de este apartado son las que se recogen en el PGC en el grupo 4, en la cuenta de provisiones por operaciones comerciales; esta cuenta de provisiones a largo o corto plazo se utiliza para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas del tráfico comercial de la empresa. Se distinguen en el PGC dos tipos de provisiones, una, la provisión para otras operaciones comerciales, en la que se recoge la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones, etc., y la otra, provisión por contratos onerosos, que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Respecto de la provisión para otras operaciones comerciales, la sociedad, al cierre del ejercicio, efectuará una estimación inicial del valor actual del importe de las devoluciones, garantías de reparación, etc., relacionadas –por correlación de ingresos y gastos– con los ingresos reconocidos en el ejercicio. Por dicho valor, se constituirá esta provisión con cargo a la cuenta «Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales». Como recoge MARTÍNEZ CHURIAQUE (2007, 44) en esta provisión, el suceso ya ha pasado y ha devengado una obligación que la dirección del negocio no está en condiciones de evitar, de ahí su reflejo como un pasivo.

Cuando el compromiso asumido supera el corto plazo, el valor anterior, y siempre teniendo en cuenta la mejor estimación que pueda efectuarse, se irá actualizando con cargo al gasto financiero de actualización.

A medida que este pasivo vaya disminuyendo, bien porque ya se ha hecho frente al mismo al devolver los clientes parte de sus compras, reparar los bienes vendidos, etc., o bien porque por el paso del tiempo la obligación se va reduciendo, esta disminución se registrará con abono a la cuenta «Exceso de provisión para otras operaciones comerciales».

Los cálculos, en los casos de provisiones a largo plazo, son bastante farragosos porque hay que tener en cuenta los valores estimados de los importes de las devoluciones, reparaciones, etc., así como asignar probabilidades al ejercicio en que van a tener lugar. En el caso de que la decisión sobre la valoración inicial de estas provisiones resulte acertada, estos mismos valores (actualizados) deberán tenerse en cuenta para ir reduciendo el importe de dicha provisión. Además de las operaciones anteriores de actualización y baja, en cada ejercicio tendremos que enfrentarnos con el cálculo de la provisión que tiene su origen en ese ejercicio consecuencia de los ingresos por ventas o prestaciones de servicios habidos en el mismo.

Si por el tipo de contrato de venta o prestación de servicios de la sociedad la provisión tuviese un vencimiento inferior o igual a un año (por ejemplo si se ofrece una garantía en los productos vendidos de seis meses, la posibilidad de devolución es también inferior al año,...), y el efecto financiero no fuera significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento, con lo que los cálculos serán mucho más sencillos.

Con relación a la provisión por contratos onerosos, recoge MARTÍNEZ CHURIAQUE (2007, 45) que hay que identificar el momento en que se debe considerar que el suceso ha finalizado y el pasivo ha devengado. Este depende de las causas que convierten el contrato en oneroso. Si los sucesos no son controlados por la empresa, habrá que dotar la provisión en el momento en que aquellos se producen. Otras veces el contrato se convierte en oneroso por una decisión que toma la empresa, será este el momento en que se devenga el pasivo.

En su valoración, la sociedad que se ha comprometido por contrato a realizar un servicio o una venta en el siguiente o siguientes ejercicios y cuyo cumplimiento le supondrá unos costes superiores a los beneficios que espera obtener, se deberá plantear, siempre que esté estipulado en el contrato, si cancelar el contrato y en su caso pagar la indemnización estipulada en el mismo, o ejecutarlo con pérdidas. En cualquiera de los dos casos y de manera similar a la vista para la provisión anterior, se estimará el valor (actual) de la pérdida o del importe a satisfacer y se constituirá la provisión por contratos onerosos con cargo a la dotación para la provisión por contratos onerosos. Si la empresa ha tomado la decisión firme de cancelar el contrato y pagar el importe de la indemnización fijada en el mismo y es definitivo, no se utilizaría la cuenta de provisión, sino directamente una de acreedores, puesto que no existe ningún tipo de indeterminación.

En función del vencimiento de la provisión, se irá ajustando su valor, en el caso del vencimiento a largo plazo a medida que se va ejecutando el contrato se procederá a su actualización anual y a registrar la variación de la misma con la cuenta exceso de provisión hasta dar de baja la provisión. En el caso de provisiones de vencimiento a corto plazo, se anulará con exceso de provisión si se efectúa el cumplimiento del contrato, en este caso ya se habrán contabilizado los gastos que sean coste y los ingresos correspondientes por lo que la «pérdida real» ya formará parte de los resultados del ejercicio, o, con abono a cuentas del grupo 57 (de «Tesorería»), si se opta por el pago de la indemnización se produce la baja de la provisión.

5. DISTINCIÓN ENTRE LAS PÉRDIDAS QUE DAN LUGAR A UN DETERIORO DE VALOR EN LAS EXISTENCIAS Y LAS QUE DAN LUGAR A PROVISIONES

Como ya se ha comentado, en este apartado vamos a tratar de diferenciar aquellas situaciones que las pérdidas van a provocar una reducción en el valor de los activos, es decir, un deterioro, de las que van a provocar el nacimiento de pasivos, en el caso de existencias de bienes o servicios que han sido objeto de un contrato firme de cuyo cumplimiento se derivarán las pérdidas mencionadas.

Las situaciones que podrían darse y las soluciones propuestas son las que se recogen a continuación:

- 1.^a El valor contable de las existencias supera al valor neto realizable, pero el valor fijado en el contrato es superior a ambos.

Recoge la norma de valoración de existencias para este primer caso, que se considera que no se ha deteriorado su valor, porque su valor contable se va a recuperar en su totalidad mediante el cumplimiento del contrato.

En este primer caso no tendría sentido referirnos a las provisiones por contratos onerosos porque el contrato no lo es.

- 2.^a El valor contable supera al valor neto realizable y el valor fijado en el contrato es superior a este pero inferior al valor contable de las existencias.

En este caso para calcular el valor neto realizable y por tanto para fijar el valor del deterioro, se utilizará el importe por el que probablemente se realicen estas existencias en concreto, por lo tanto, se utilizará el valor fijado en el contrato, ya que será este el que nos indique la parte de valor de las existencias que no se va a recuperar.

Con el ajuste anterior de disminución de valor de las existencias, el contrato no es oneroso, ya que al haberse disminuido el valor en libros de las existencias los costes son de un importe similar al de los ingresos que se esperan obtener del cumplimiento del contrato, ya sea a través de la venta o de la prestación de un servicio.

- 3.^a El valor contable supera al valor neto realizable y el valor fijado en el contrato es inferior a ambos.

En esta situación se plantearía la empresa –si ello fuera posible– bien la cancelación del contrato y el pago de la indemnización prevista (opción a), o bien la ejecución del mismo con pérdidas (opción b).

Respecto de la primera (opción a) si tras los cálculos efectuados por la sociedad lo menos perjudicial es la cancelación del contrato, lo más probable es que opte por esta salida. En este caso, al tener que utilizar en la valoración la información disponible más fiable, la empresa deberá reconocer una provisión por el valor (actual) del importe fijado o estimado de la indemnización y, además, reconocerá una pérdida por deterioro de tal manera que las existencias queden valoradas por su valor neto realizable (el de mercado, no el del contrato).

Si la opción más probable es el cumplimiento del contrato (opción b), la estimación más fiable del valor que recuperará de estos activos es el que figura en el contrato por lo que será este valor el que se utilice para el cálculo de la pérdida por deterioro, no surgiendo ninguna provisión al no existir ya un contrato oneroso (la explicación sería la misma que la dada en la situación 2.^a).

- 4.^a Si en el caso anterior las existencias son existencias en curso, la forma de operar será similar a la recogida allí, si bien, para el cálculo del deterioro del valor fijado en contrato se deducirán los costes pendientes de finalización por lo que si la empresa cree que cumplirá el contrato, la pérdida derivada de su cumplimiento se reconocerá como deterioro (salvo el caso particular en el que el precio fijado menos los costes estimados de finalizar la fabricación de las existencias sea negativo entonces además deberá reconocer una provisión por este importe negativo).
- 5.^a Parte de las existencias objeto del contrato se tienen al cierre del ejercicio y otra parte serán objeto de adquisición o fabricación en el/los siguiente/s ejercicio/s.

En este caso se valorarán y registrarán las pérdidas por separado, de una parte las correspondientes a las existencias que ya figuran en el patrimonio; estas podrán ser objeto de

deterioro tal y como se ha recogido en los apartados anteriores en el importe que no se espere recuperar teniendo en cuenta los precios fijados en el contrato para estas.

Por otra parte, se calculará la pérdida derivada del cumplimiento del contrato correspondiente a las existencias que todavía no forman parte del patrimonio, si los costes son inferiores a los ingresos correspondientes a estas últimas existencias, esta diferencia dará lugar a una provisión por contratos onerosos.

- 6.^a Aunque no se trate de existencias, no podemos olvidarnos de las prestaciones de servicios en las que el ingreso se reconoce en función del grado de avance. Si los ingresos pendientes de reconocer en el futuro fueran inferiores a los costes estimados para la finalización de la prestación del servicio, se reconocerá una provisión por el valor actual de dicho importe; este importe se irá ajustando anualmente, ya que a medida que se reconocen costes en el ejercicio y los ingresos que les corresponden, se están reconociendo las pérdidas correspondientes al ejercicio.

6. CONSIDERACIONES FINALES

A lo largo de este trabajo se ha tratado de analizar algunos aspectos problemáticos relacionados con la valoración de las existencias y las provisiones por operaciones comerciales a raíz de la aprobación del nuevo PGC.

En concreto se ha ido comentando y comparando la nueva normativa de valoración de las existencias con la anterior, habiéndose podido constatar que los cambios no son, en su mayoría, excesivamente significativos siendo aún de aplicación una gran parte de la anterior normativa de valoración.

Por otra parte, se hace referencia a la valoración de las provisiones por operaciones comerciales, de la que podemos destacar como mayor novedad la utilización en las provisiones a largo plazo de los valores actuales (también a corto plazo si la actualización fuera significativa) en concordancia con el actual marco conceptual y los nuevos criterios de valoración.

Por último y ahondando en el análisis de las provisiones y el deterioro de las existencias, se han intentado distinguir las pérdidas derivadas de los contratos de venta o prestaciones de servicios firmes que darán lugar a correcciones de valor por deterioro de las existencias, de las que darán lugar a provisiones por contratos onerosos. Para ello se han tenido en cuenta los criterios de registro o reconocimiento de los activos y pasivos de fiabilidad y probabilidad.

En este sentido, podría concluirse afirmando que si los activos de los que deriva la pérdida figuran como existencias de bienes o servicios, se disminuirá su valor para que en balance se informe sobre su valor recuperable, es decir, se reconocerá una pérdida por deterioro si es probable que no se va a recuperar una parte (o la totalidad) del valor de esas existencias, lo que provocará que el contrato no se convierta en oneroso y no dé lugar al reconocimiento de un pasivo.

Si no figuran como existencias (al tratarse de una prestación de servicios cuyo ingreso se va reconociendo en función del grado de avance o no forman parte del patrimonio al cierre del ejercicio), se reconocerá como una provisión, ya que la empresa deberá reconocer la obligación derivada del cumplimiento del contrato oneroso que le hará desprenderse de recursos que incorporan beneficios o rendimientos y que son consecuencia de sucesos pasados (cuando el contrato se convierte en oneroso).

Bibliografía

ICAC, Consulta n.º 1 del BOICAC 65, marzo 2006.

ICAC, Consulta n.º 7 del BOICAC 80, diciembre 2009.

ICAC, Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. [2007]: «El nuevo modelo del PGC: Interpretación de los cambios más significativos». *Revista Técnica Contable*. N.º 701, págs. 38-52.

NIC N.º 2, «Existencias».

NIC N.º 21, «Efectos de las variaciones de los tipos de cambio de la moneda extranjera».

NIC N.º 23, «Costes por intereses».

NIC N.º 37, «Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes».

NIC N.º 21, «Efectos de las variaciones de los tipos de cambio de la moneda extranjera».

ORTEGA CABALLO, E.; PÉREZ IGLESIAS, J.M. y SERRANO GUTIÉRREZ, A. [2009]: *Plan General Contable*, Memento práctico (Francis Lefebvre).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la *Revista Cefgestión*. CEF, núm. 150, febrero 2011.

ELIMINACIONES DE PARTIDAS INTRAGRUPO Y DE RESULTADOS (ARTÍCULOS 41-45) (VII)

JOAQUÍN IZQUIERDO PERIS

*Técnico de Auditoría de la Sindicatura de Comptes
de la Comunitat Valenciana
Profesor del CEF en Valencia*

Extracto:

LAS cuentas anuales consolidadas deben presentar la situación patrimonial y financiera del grupo como un único sujeto contable, de forma que las operaciones realizadas entre las sociedades que componen el grupo no tergiversen la realidad del conjunto frente a terceros. Así, por ejemplo, el balance de situación consolidado debe representar los derechos de cobro que son exigibles ante terceros, así como las obligaciones contraídas con entidades ajenas al grupo, y no reflejar los derechos exigibles ante las propias sociedades que forman parte del grupo ni las deudas contraídas entre las mismas. En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada se recogen las transacciones realizadas con empresas externas al grupo, puesto que la imagen fiel obliga a mostrar únicamente aquellos ingresos y gastos que tienen su origen y destino en empresas distintas a las que componen el grupo de sociedades. El estado de flujos de efectivo consolidado informa sobre el origen y utilización de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades, que procedan o se destinen a terceros, es decir, eliminando aquellos flujos ocasionados por operaciones intragrupo. Por todo ello, es necesario articular unas pautas para ajustar los estados consolidados, mediante la eliminación de aquellos saldos y transacciones que se realizan entre empresas del grupo y que suponen un reflejo en el balance de situación, en la cuenta de resultados, en el estado de cambios del patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, así como mediante la eliminación de los beneficios y pérdidas que sean resultado de las transacciones intragrupo y que estén reconocidas en activos (como existencias o inmovilizado).

Palabras clave: saldos y transacciones intragrupo, operaciones internas, margen interno, diferimiento, realización, ajustes y cambio de afectación.

ELIMINATION OF PROFITS AND LOSSES RESULTING FROM INTRAGROUP TRANSACTIONS (ARTICLES 41-45) (VII)

JOAQUÍN IZQUIERDO PERIS

*Técnico de Auditoría de la Sindicatura de Comptes
de la Comunitat Valenciana
Profesor del CEF en Valencia*

Abstract:

THE consolidated financial statements shall show the corporate net worth and financial situation of the group as a single economic entity, so that the operations carried out between the companies that make up the group do not distort the reality as a whole against third parties. Thus, for example, the consolidated balance sheet shall represent those receivables which are due to third parties, as well as the liabilities with entities outside the group, and it must not reflect the amounts owed by subsidiaries and the amounts owed to subsidiaries. Consolidated income statement reflects the transactions held with non-group entities, since the true and fair view principle enforces to show only those income and expenses which have its origin and destination in different businesses to the ones that compose the group. Consolidated cash flows statement reports the generated and used net cash and cash equivalents, classifying the proceeds and payments by activities, either that proceed or are destined to a third party, which implies to eliminate those cash flows caused by operations within the group. Thus, it is necessary to establish some guidelines to adjust the consolidated financial statements, eliminating those balances and transactions that are carried out between businesses of the group and that are reflected in the balance sheet, the income statement, the statement of changes in equity, and the cash flow statement, as well as the elimination of the profit and losses resulting from intragroup transactions that are recognised in assets (such as inventory and fixed assets).

Keywords: intragroup balances and transactions, internal operations, internal margin, deferral, realization, adjustments and change of allocation.

Sumario

1. Introducción.
2. Eliminación de partidas intragrupo.
3. Eliminación de resultados por operaciones internas.
4. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.
 1. Naturaleza de operaciones de existencias.
 2. Resultado a eliminar.
 3. Imputación del resultado.
 4. Cómo realizar la eliminación.
5. Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.
 1. Naturaleza de operaciones de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.
 2. Cómo realizar la eliminación.
 3. Cómo reconocer el resultado realizado.
6. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.

Bibliografía.

NOTA: Este trabajo es responsabilidad exclusiva de su autor y no refleja necesariamente la opinión de la Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana.

1. INTRODUCCIÓN

La obligación de eliminar los débitos y créditos entre las sociedades comprendidas en la consolidación, los ingresos y los gastos relativos a las transacciones entre dichas sociedades, y los resultados generados a consecuencia de tales transacciones, que no estén realizados frente a terceros, viene impuesta por el artículo 46.5 del Código de Comercio y desarrollada de forma pormenorizada en los artículos 41 a 49 de las Normas de Consolidación. Esta regulación no presenta modificaciones significativas respecto a la normativa anterior. Adicionalmente, las normas internacionales de contabilidad (NIC) no ofrecen ningún detalle en cuanto a su tratamiento (**únicamente figura en la NIC 27 que «las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo los ingresos, gastos y dividendos, se eliminarán en su totalidad. Las pérdidas y ganancias que se deriven de las transacciones intragrupo y que hayan sido reconocidas como activos, por ejemplo en las existencias o en los activos fijos, se eliminarán en su totalidad»**).

Uno de los objetivos de formular cuentas anuales consolidadas responde a la necesidad de facilitar información de todo el grupo a socios minoritarios, acreedores, organismos públicos, reguladores, etc., que subsanen las deficiencias de información de las cuentas anuales individuales, que no son capaces de mostrar todos los recursos económico-financieros que realmente controla el grupo. Para obtener unos estados financieros consolidados que representen la situación patrimonial y económica frente a terceros, deben eliminarse las operaciones que no tienen realidad frente a estos, así como los resultados no realizados entre empresas del grupo (precios de transferencia en existencias, operaciones con inmovilizado, dividendos, etc.).

2. ELIMINACIÓN DE PARTIDAS INTRAGRUPO

La necesidad de la eliminación de partidas recíprocas de créditos y deudas, ingresos y gastos y flujos de efectivo, entre sociedades del grupo (reflejada en el art. 41.2 de las NOFCAC) es fundamental a efectos de representar la imagen fiel de las cuentas consolidadas, ya que el consolidado representa la situación patrimonial y económica del grupo frente a terceros, una vez corregidas o eliminadas las operaciones y transacciones intragrupo, que no tienen realidad frente a estos.

Para proceder a realizar la eliminación de partidas intragrupo es fundamental disponer previamente de una conciliación oportuna, de todos los saldos y transacciones realizadas entre las sociedades del grupo, puesto que las partidas intragrupo deben presentar saldos coincidentes. Si no fuera así, porque alguna sociedad no hubiese contabilizado adecuadamente las operaciones intragrupo al cierre del ejercicio (por ejemplo, operaciones en tránsito), es preciso haber efectuado las homogeneizaciones por las operaciones internas que vienen recogidas en el artículo 18 de las NOFCAC.

En la hoja de trabajo del balance de situación han de practicarse los ajustes para eliminar, en su caso, los créditos y deudas recíprocos pendientes de cobro/pago a la fecha de cierre o de obtención del consolidado, que son consecuencia de operaciones de compraventa de existencias, de prestación de servicios, de inversiones a largo o corto plazo en valores representativos de deuda, en préstamos y otros créditos no comerciales, de la constitución de finanzas y depósitos, etc.

En la hoja de trabajo de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada han de practicarse los ajustes para eliminar, en su caso, los ingresos y gastos recíprocos (compras, ventas, ingresos de gestión, servicios exteriores, gastos e ingresos financieros...) realizados durante el ejercicio en el que se van a formular las cuentas anuales consolidadas.

La cuantía de estas eliminaciones ha de ser total en el método de integración global, con independencia del grado de participación. Los ajustes de saldos y transacciones por operaciones internas no afectan al resultado consolidado, pues se elimina un activo y un pasivo por el mismo importe, o un ingreso y un gasto de idéntica cuantía. Por este motivo, estas eliminaciones no afectan al estado de cambios en el patrimonio neto. Sin embargo, las operaciones intragrupo deben tenerse en cuenta en la preparación del estado de flujos de efectivo consolidado. A este respecto, el artículo 81 de las Normas de Consolidación señala que la clasificación de los flujos de efectivo en actividades de explotación, inversión y financiación, se hará considerando al grupo como una unidad, y se eliminarán los flujos de efectivo por operaciones entre empresas del conjunto consolidable. Por tanto, en el caso de que se lleven a cabo operaciones intragrupo, los cobros y pagos relacionados entre sí deberán ser eliminados en la correspondiente hoja de trabajo del estado de flujo de efectivos consolidado ¹.

EJEMPLO 1:

Eliminación de partidas intragrupo

Las sociedades «A» y «B» forman parte de un grupo de sociedades desde el año X0, en que se efectuó la primera consolidación. La sociedad dominante («A») controla a la sociedad dependiente («B») en un 80 por 100 de su capital social y derechos de voto. Durante el año X1, la sociedad «A» ha prestado servicios de asesoramiento a la sociedad de «B», y le factura mensualmente 1.000 u.m. en concepto de servicios jurídicos. «B» tiene pendientes de pago al cierre del ejercicio las facturas de octubre, noviembre y diciembre.

Se pide:

Realizar los asientos de eliminaciones en forma de asientos en el Libro Diario para obtener las cuentas anuales consolidadas del ejercicio X1.

.../...

¹ La realización de los ajustes de cobros y pagos en el estado de flujos de efectivo consolidado dependerá del punto de partida, puesto que para elaborar los estados de flujos de efectivo consolidados se podrá partir, bien de la agregación de flujos de efectivo individuales, bien de otros estados financieros ya consolidados (cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas y balance de situación consolidado).

.../...

Solución:

La transacción realizada debe eliminarse al ser una operación intragrupo por la totalidad de la misma, mediante el correspondiente ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada por un importe de 12.000 u.m. (1.000×12 meses). Está pendiente de pagar tres facturas, que supone también un ajuste en el balance de situación agregado por un importe de 3.000 u.m. (1.000×3 meses). Esta minoración de activo y pasivo debe tenerse presente en el estado de flujos de efectivo. La variación de saldos de cuentas a cobrar y cuentas a pagar supone una reclasificación en el apartado de cambios en el capital corriente («Flujos de efectivo de las actividades de explotación»), minorando los subepígrafes «Deudores y otras cuentas a cobrar» y «Acreedores y otras cuentas a pagar».

Ajuste en el balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Acreedores («B»)	3.000	
Deudores («A»)		3.000
Por las tres mensualidades en concepto de asesoramiento jurídico pendientes al cierre del ejercicio.		

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Prestaciones de servicios («A»)	12.000	
Servicios de profesionales independientes («B»)		12.000
Por las 12 mensualidades en concepto de asesoramiento jurídico.		

3. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS

El artículo 42 de las Normas de Consolidación trata los aspectos comunes de la eliminación de resultados, ya que las cuestiones particulares por operaciones internas de existencias se tratan en el artículo 43, las de inmovilizado o inversiones inmobiliarias en el 44, las de servicios en el 45, las de activos financieros en el 46, las de adquisición a terceros de pasivos emitidos por el grupo en el 48 y las de dividendos en el artículo 49.

Por otra parte, el artículo 36.2 del Código de Comercio establece una categoría de gastos e ingresos que se imputan directamente al patrimonio neto (que se reconocen en el estado de cambios en el patrimonio neto) y que se traspasan posteriormente a la cuenta de pérdidas y ganancias. Por este motivo, y como novedad respecto a la legislación anterior, en el artículo 47 de las Normas de

Consolidación se detalla el tratamiento de operaciones intragrupo en las que se produce el traspaso a resultados de un ingreso o un gasto reconocido en el patrimonio neto.

El tratamiento general a efectuar en la eliminación de resultados por operaciones intragrupo parte de dos principios generales:

- 1.º En el método de integración global, la eliminación por resultados no realizados por ventas intragrupo se hará al 100 por 100, con independencia del porcentaje de la participación efectiva en el capital social de la sociedad dependiente.
- 2.º La posterior imputación de resultados no realizados por operaciones intragrupo se hará proporcionalmente a los intereses del grupo y de socios externos, en función de sus respectivas participaciones en el capital social de la sociedad vendedora, que fue la que obtuvo el beneficio o la pérdida.

En cuanto a las eliminaciones que deben efectuarse por resultados no realizados en las transacciones intragrupo, hemos de destacar:

- Son operaciones internas, las realizadas entre sociedades del grupo, desde el momento en que ambas sociedades pasaron a formar parte del mismo. Aquellas operaciones que una sociedad del grupo hubiera realizado con otra sociedad en un momento previo a la toma de control de la sociedad, no se consideran operaciones internas, y los resultados de dichas operaciones no serán objeto de eliminación.
- Las Normas de Consolidación toman partido por eliminar en su totalidad el resultado de tales operaciones, debiendo ser eliminados tanto los resultados del ejercicio como los de ejercicios anteriores, producidos desde el momento de la fecha de adquisición, debiendo diferir dicho resultado hasta que se realice frente a terceros. La metodología que propugna las Normas de Consolidación se basa en formular las cuentas consolidadas a partir de la agregación de las cuentas anuales individuales homogenizadas de las sociedades del grupo. Por este motivo, en la formulación de las cuentas de un ejercicio se deben eliminar tanto las operaciones del ejercicio, como aquellas que tuvieron su origen en ejercicios anteriores.
- El concepto de eliminación puede dar lugar a confusión. Una operación interna que arroje un resultado que no se considera realizado según las Normas de Consolidación debe suprimirse del balance de situación, de la cuenta de pérdidas y ganancias e incluso del estado de ingresos y gastos reconocidos, y trasladarse al ejercicio en que el resultado de la operación se considere materializado o realizado. En conclusión, más que una eliminación a perpetuidad, la mayoría de las eliminaciones serán una traslación de resultados de un ejercicio a otro.
- Se entiende que los resultados están realizados frente a terceros:
 - Cuando el objeto de la compraventa interna se venda a terceros ajenos al grupo.
 - Cuando la sociedad del grupo adquirente amortice o deteriore el elemento adquirido. Podríamos decir que es una venta sin contrapartida de precio.

- Cuando una de las sociedades participantes en la operación deje de formar parte del grupo (la imputación de resultados en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada se mostrará, según corresponda, como un menor o un mayor importe de los gastos).
- En los casos establecidos en los artículos 44 (eliminación de resultados por inmovilizado o inversiones inmobiliarias), 45 (eliminación de resultados por operaciones de servicios), 46 (eliminación de resultados por operaciones de activos financieros) y 48 (adquisición de pasivos financieros), se producen matices significativos que han de analizarse, si bien el artículo 42 les afecta a todos por igual.
- Las Normas de Consolidación consideran que si en una operación interna se ha registrado una pérdida, existen indicios de un deterioro en los bienes objeto de transacción. En estos casos, se exige que en las cuentas consolidadas se reconozca dicho deterioro. Si posteriormente se produce otra operación interna del mismo elemento que arroje un beneficio, es indicio de recuperación del valor, y consecuentemente, será reflejado así en las cuentas consolidadas.
- Los ajustes en la valoración de los elementos patrimoniales tienen efectos posteriores en los cálculos de la amortización, pérdidas por deterioro, resultados de enajenación, etc.
- Si un elemento del activo es objeto de ajuste de resultados por operaciones internas, también deben ajustarse y eliminarse aquellas pérdidas por deterioro del mismo que pudieran estar registradas en las cuentas individuales.
- Cuando una sociedad dominante pase a ser dependiente, la fecha a partir de la cual se consideran operaciones internas para el nuevo grupo y, en consecuencia, procede la eliminación de resultados, es aquella en que las sociedades que intervienen en la operación interna pertenecen a un mismo grupo, siempre que se hubiera mantenido tal circunstancia ininterrumpidamente.
- Se puntualiza el tratamiento de la eliminación del resultado por operaciones intragrupo cuando una de las sociedades que intervienen en las mismas deja de formar parte del grupo. En este caso, si el elemento patrimonial que ha sido objeto de la transacción y que, por tanto, incorpora el resultado de la operación, permanece dentro del grupo (la adquirente sigue formando parte del grupo y ha sido la vendedora la que ha dejado de pertenecer al mismo), entonces no se considera que el resultado ha sido realizado.

EJEMPLO 2:**Venta intragrupo de un elemento patrimonial por parte de una sociedad que deja de formar parte del grupo**

La sociedad «A» participa en el 80 por 100 de la sociedad «B» desde el año X0. El capital social de esta sociedad asciende a 1.000 u.m. y la sociedad «A» desembolsó 800 u.m. por su participación. En la fecha de adquisición, el valor razonable de los activos adquiridos y los pasivos asumidos era coincidente con su valor en libros.

.../...

.../...

En diciembre de X1, la sociedad «B» vende a la sociedad «A» un elemento de inmovilizado no depreciable por un precio de venta de 700 u.m., siendo el precio de coste 600 u.m.

A principios del ejercicio X3, la sociedad «A» se desprende de la participación financiera que mantiene en la sociedad «B», dejando esta sociedad de pertenecer al grupo. El precio de venta obtenido por esta enajenación asciende a 2.000 u.m. La sociedad «A» mantiene otras participaciones en otras sociedades dependientes.

El patrimonio neto de la sociedad «B» ha evolucionado de la siguiente forma:

	Ejercicio X0	Ejercicio X1	Ejercicio X2	Ejercicio X3
Capital social	1.000	1.000	1.000	1.000
Reservas	0	300	1.000	1.400
Resultado del ejercicio	300	700	400	200
Total patrimonio neto	1.300	2.000	2.400	2.600

Se pide:

- a) Realizar la eliminación del margen de la operación interna en forma de asientos en el Libro Diario que debe practicarse para formular las cuentas anuales consolidadas del ejercicio X1, año en que se produce la venta.
- b) Realizar las eliminaciones en forma de asientos en el Libro Diario que la sociedad «A» tiene que preparar para obtener el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas ² del ejercicio X3, bajo la premisa que existe grupo de sociedades.
- c) Indicar qué efecto tendrá en ejercicios posteriores la presencia en el balance de la sociedad compradora del inmovilizado adquirido a una sociedad que ha dejado de pertenecer al grupo.

Solución:

- a) En este supuesto, en el ejercicio X1 se procedió a eliminar el resultado de la operación interna consistente en la venta de un activo no depreciable ³. El importe a diferir es la diferencia entre el valor contable (600 u.m.) y el precio de venta (700 u.m.), es decir, que en el ejercicio X1 debe eliminarse el beneficio por la enajenación del inmovilizado que la sociedad vendedora ha registrado en sus cuentas anuales individuales y que asciende a 100 u.m. La contrapartida de este menor ingreso es la minoración de la valoración del activo no corriente objeto de la operación interna, de tal forma que, a efectos del consolidado, figurará por su valor originario.

² Se ha optado por no incluir los ajustes en el estado de ingresos y gastos reconocidos para focalizar la atención del lector en el efecto que regula el artículo 42.4 de las NOFCAC.

³ En el apartado 5 de este artículo se desarrolla pormenorizadamente la eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado.

.../...

.../...

Ajuste en balance de situación agregado (ejercicio X1):

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	100	
Inmovilizado material		100
En el ejercicio en que se haya producido la operación intragrupo, se elimina el resultado excepcional por la enajenación, disminuyendo el valor del inmovilizado hasta el valor contable originario.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada (ejercicio X1):

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios procedentes del inmovilizado material	100	
Saldo de resultado del ejercicio («B»)		100
Asiento reflejo del anterior. Por el diferimiento del beneficio en el ejercicio en que se realiza la operación.		

- b) En este supuesto que se ha planteado, al no existir diferencias entre el valor razonable y el valor en libros, la diferencia de consolidación es nula, puesto que la contraprestación entregada (800 u.m.) es idéntica a la parte proporcional de los activos adquiridos menos los pasivos asumidos, es decir, del patrimonio neto en la fecha de adquisición, esto es, el 80 por 100 del capital social ($80\% \times 1.000 = 800 \text{ u.m.}$).

La variación experimentada por el patrimonio neto de la sociedad «B» en el momento en que la sociedad «A» vende su participación, viene dada por los resultados generados en los ejercicios X0, X1, X2 y X3, los cuales ascienden a 1.400 u.m. Sin embargo, para el cálculo de las reservas en sociedades consolidadas se deben tener en cuenta los ajustes sobre el resultado de ejercicios anteriores correspondientes a operaciones entre sociedades del grupo. El resultado de la operación interna, que se eliminó en el ejercicio X1 y que afectó a la cifra de resultados consolidados de dicho ejercicio, no debe considerarse realizado frente a terceros, puesto que a pesar de que una de las sociedades participantes en la operación interna deja de formar parte del grupo (en este caso, la sociedad «B»), el activo incorporado sigue permaneciendo dentro del mismo y el resultado de la operación interna debe eliminarse (art. 42.4 de las NOFCAC). La eliminación de resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores afecta a las reservas (art. 42.7 de las NOFCAC). En consecuencia, las reservas en sociedades consolidadas a principios del ejercicio X3 se calculan de la siguiente forma:

% de participación en la sociedad dependiente $\times$ [(Reservas de «B» en la fecha de consolidación – Ajustes contra reservas) – Reservas de «B» en la fecha de adquisición]

$$80\% \times [(1.400 - 100) - 0] = 1.040 \text{ u.m.}$$

Cuando se produce la pérdida de control de una sociedad dependiente, el beneficio reconocido en las cuentas anuales individuales de la sociedad que reduce su participación debe ajustarse conforme al artículo 31 de las NOFCAC. En este caso, se vendieron los instrumentos representativos del patrimonio de «B» por un importe de

.../...

.../...

2.000 u.m., mientras que el precio de coste de los mismos fue de 800 u.m., registrando un beneficio de 1.200 u.m. en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad «A». Este resultado debe ajustarse por el importe que tenga su origen en las reservas en sociedades consolidadas generadas desde la fecha de adquisición, que se reconocerán como reservas de la sociedad que reduce su participación. Si bien el mencionado artículo 31 no hace referencia expresa a ajustes por eliminación de resultados no realizados, se deben tener en cuenta los mismos para que los estados financieros consolidados reflejen la minoración del valor del elemento patrimonial que ha sido objeto de una operación intragrupo. Por ello, el beneficio de la enajenación de la participación debe ajustarse por la eliminación del resultado por la operación interna de inmovilizado. El beneficio que subsista después de estos ajustes se mostrará en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, dentro del epígrafe «Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas».

- 1) (+) Beneficio procedente de la venta de participaciones en empresas del grupo 1.200 u.m.
- 2) (–) Reservas en sociedades consolidadas generadas desde 1-1-X0 hasta 1-1-X3 1.040 u.m.
- 3) (–) Minoración del activo no corriente por resultado no realizado en operación interna realizada entre sociedades del grupo 100 u.m.
- 4) (=) 1) – 2) – 3) (=) Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas 60 u.m.

Por tanto, el único ajuste en relación con la extinta participación en la sociedad «B» es el siguiente:

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A») [(2.000 – 800) – 60]	1.140	
Otras reservas de la sociedad dominante [(1.400 – 100) × 80%]		1.040
Inmovilizado material (700 – 600)		100
Por la aplicación del artículo 31 de las NOFCAC, para ajustar el beneficio obtenido por la enajenación de la participación en la sociedad «B» y para ajustar la minoración del activo no depreciable procedente del grupo.		

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en empresas del grupo [(2.000 – 800)]	1.200	
Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas [(2.000 – 800) – 1.040 – 100]		60

.../...
.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Saldo del resultado del ejercicio («A») [(2.000 – 800) – 60]		1.140
Asiento reflejo del anterior.		

- c) En ejercicios posteriores, en tanto en cuanto el activo no depreciable no se enajene a terceros, deberá practicarse la eliminación del resultado de la operación interna (100 u.m.), afectando a las reservas. En el ejercicio en que dicho activo se venda a terceros ajenos al grupo, se considerará realizado el beneficio de la operación, y deberá registrarse un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en concepto de «Beneficio procedente del inmovilizado material».

4. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE EXISTENCIAS

Cuando se lleva a cabo una transacción de existencias entre sociedades del grupo y al final del ejercicio quedan en el inventario de la adquirente parte o todas las existencias compradas a otra sociedad del grupo se procede a la eliminación del margen que no se haya realizado, ya que si la adquirente ha vendido a terceros todas las mercancías compradas, el problema no existe, puesto que el beneficio o pérdida intragrupo se habrá materializado al venderse a terceros ajenos al grupo. Las normas plantean, en primer lugar, la hipótesis de transacción interna con beneficio para la sociedad vendedora, en cuyo caso el grupo (el vendedor) no habrá realizado tal beneficio hasta que dichas existencias no se vendan a terceros ajenos al grupo. Hasta que este hecho de la venta a terceros no se produzca, ha de eliminarse el resultado, surgiendo así cuatro aspectos que han de ser resueltos:

- Naturaleza de operaciones de existencias.
- Resultado a eliminar.
- Imputación del resultado.
- Cómo realizar la eliminación.

1. Naturaleza de operaciones de existencias

Con independencia de la naturaleza y clasificación que la sociedad vendedora tenga los bienes objeto de la operación (existencias, inmovilizado o inversiones inmobiliarias), están sujetas al artículo 43 todas aquellas operaciones en las que una sociedad del grupo compra mercancías o bienes a

otra también del grupo, que va a destinar a su ciclo de explotación, y que, por tanto, tratará contablemente como existencias.

Existe la posibilidad de que se produzca un cambio de afectación de un elemento, que para la sociedad vendedora sea considerado un elemento de inmovilizado o una inversión inmobiliaria, y sin embargo, la compradora destina a las existencias.

EJEMPLO 3:

Cambio afectación de inmovilizado a existencias

La sociedad «A» (dominante) inicialmente adquirió a un tercero un terreno por un importe de 500 u.m., con el objeto de construir sobre él sus instalaciones productivas y que, en un momento posterior, decide enajenar a una empresa del grupo (la sociedad «B»), cuya actividad es inmobiliaria, y que destinará dicho terreno a la ejecución de una promoción de viviendas. El precio de la venta intragrupo es 600 u.m. En ese caso, el terreno inicialmente estaba contabilizado como activo no corriente, y tras la operación interna, estará registrado como existencias. Este cambio de afectación debe tener su reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, mediante una partida específica («Activos transformados en existencias»), por el importe del coste, neto de los resultados internos, es decir, por el importe del valor contable que el elemento figuraba en la sociedad vendedora.

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios procedentes del inmovilizado	100	
Activos transformados en existencias	500	
Compras		600
Eliminación de las compras internas, y registro del cambio de afectación de la inversión inmobiliaria. No se eliminan ventas porque la sociedad «A» vendió un inmovilizado, no mercaderías. Debe advertir el lector que el mero cambio de afectación no afecta al resultado consolidado.		

2. Resultado a eliminar

Las Normas de Consolidación españolas se han decidido por la teoría de eliminar el 100 por 100 del beneficio no realizado hasta la venta a terceros y diferir la diferencia entre el valor contable de la vendedora previamente a la transacción, y el precio de venta intragrupo, es decir, el beneficio o pérdida interno, e imputar posteriormente y proporcionalmente al grupo y a los socios externos dicho resultado no realizado. El resultado se realizará por la venta a terceros, bien como mercancía

sin transformar, o bien con la venta del producto terminado en el cual se haya incorporado las existencias que han sido objeto de operación intragrupo.

Cuando exista pérdida, el resultado se entenderá realizado bien por la nueva venta a terceros ajenos al grupo o cuando exista un deterioro respecto del precio de adquisición o coste de producción de las existencias y hasta el límite de dicho deterioro, debiéndose dotar a estos efectos el deterioro correspondiente. Obviamente, las normas no se refieren al caso de una pérdida irreversible, ya que entendemos que en este caso la pérdida interna es irreversible y está realizada, ya que el vendedor debería haber efectuado un saneamiento previo a la venta en sus estados individuales de acuerdo con el principio de prudencia valorativa.

El objetivo pretendido por las normas es que las existencias figuren en el consolidado al coste del grupo y, si ha habido transacciones internas, continúen figurando al coste original de adquisición a terceros por parte del grupo, o al coste de producción, si así ha sido. Pero no se admite la revalorización sin más por transacciones de existencias entre sociedades del grupo. Se trata así de valorar las existencias en el consolidado como si todas las sociedades que forman el grupo fueran una sola unidad que compra y vende a terceros, pero que, si vende o compra entre sí, ha de tratarse como si fuera una operación ficticia. Al fin y al cabo, las cuentas consolidadas deben mostrar la imagen como una unidad, por lo que cualquier movimiento de existencias o de elementos entre sociedades del grupo debe asimilarse a un mero cambio de ubicación dentro de la misma unidad contable. A este respecto, según se desprende de la norma de registro y de valoración 10.^a del Plan General de Contabilidad, forman parte del valor inicial de las existencias los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta, es decir, hasta la entrada en el almacén, pero no se incluirán los costes de almacenamiento posterior.

3. Imputación del resultado

Ya se ha comentado que el resultado no realizado se imputa proporcionalmente al grupo y a los socios externos en función de sus respectivas participaciones, ya que al atribuir el resultado o las reservas ajustadas (en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto), según se trate de adquisición del ejercicio o ejercicios anteriores respectivamente, dicho resultado o reservas se atribuyen al grupo y a los socios externos en función de su participación correspondiente.

Resulta especialmente importante identificar a qué sociedad del grupo se le imputa el resultado de la operación intragrupo y que, por tanto, será la sociedad que verá ajustado su resultado y su patrimonio neto a efectos del consolidado. Dado que el resultado de la operación intragrupo está registrado en la contabilidad individual de la sociedad vendedora, será a esta a quien haya de ser imputado el resultado, a efectos del diferimiento y posterior realización del margen interno. Si la vendedora es la sociedad dominante del grupo, la eliminación del resultado por esta operación interna no afectará al posterior cálculo de los socios externos de la sociedad dependiente. Sin embargo, si la vendedora ha sido la sociedad dominada, entonces, habrá que imputar proporcionalmente el

efecto de la eliminación y, posteriormente, la realización, al grupo y a los socios externos de la sociedad dependiente, todo ello, en función del porcentaje de participación que corresponda.

4. Cómo realizar la eliminación

La eliminación del margen de las operaciones internas de existencias podría resultar extremadamente dificultosa si se optara por el seguimiento de las mismas de forma individual. En un ejercicio económico, el volumen de operaciones de existencias que puede realizar una sociedad con otras sociedades del grupo puede ser muy elevado, y determinar el margen obtenido en la operación y conocer si ha sido realizado o no, pues se antoja tarea casi imposible. Por este motivo, la eliminación del margen de existencias procedentes del grupo se realiza de forma global, y no operación a operación. El objetivo de la eliminación es valorar las existencias al cierre del ejercicio que procedan de empresas del grupo a su coste originario, para lo cual se debe:

- 1.º Identificar el volumen de las existencias procedentes de empresas del grupo que figuren en el inventario al final del año. Si al cierre del ejercicio no hay en *stock* de existencias que procedan de operaciones internas, no procede ajustar la valoración de las existencias finales. En todo caso, si en las existencias iniciales del ejercicio sí se hubieran identificado mercancías del grupo, se considera que el margen que incorporaban se ha realizado durante este ejercicio, con el consecuente efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el patrimonio neto que explicaremos posteriormente.
- 2.º Determinar el margen de las existencias procedentes del grupo, que es la diferencia entre el precio de venta de la operación interna y el valor contable por el cual figuraba en el *stock* de la sociedad vendedora intragrupo.

Para valorar al coste originario las existencias que se han vendido intragrupo con beneficio que al finalizar el ejercicio continúan estando en el grupo, habrá de hacerse un abono del elemento patrimonial en el balance con cargo a «Variación de existencias» de la cuenta de pérdidas y ganancias, y lo contrario si se ha vendido con pérdidas. No habrá de efectuarse eliminación alguna si la compraventa se efectúa al coste, ya que en este caso, a efectos del grupo, se ha producido una simple traslación de las existencias y en el consolidado es indiferente en poder de quién estén las mercancías objeto de la compraventa intragrupo.

Estas eliminaciones dan lugar a ajustes en forma de asiento de Libro Diario, que se pueden desglosar en tres movimientos:

- Primero se eliminan los resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores.
- A continuación, en aplicación del método de cuenta única especulativa con desglose que propugna el Plan General de Contabilidad para el registro contable de las existencias, se procede a cargar las existencias por el beneficio no realizado al cierre del ejercicio anterior

(margen no realizado al inicio del ejercicio que es objeto de consolidación) y abonar la «Variación de existencias».

- Y en tercer y último lugar, continuando la aplicación del método de cuenta única especulativa con desglose, se procede a abonar las existencias finales por el margen intragrupo no realizado al cierre del ejercicio objeto de consolidación (si la venta intragrupo supuso un beneficio interno) y cargar la «Variación de existencias», ajustando la valoración a su valor contable previo a la transacción intragrupo.

Los ajustes para realizar las eliminaciones descritas se pueden simplificar, de tal forma que basta con calcular el margen no realizado al inicio del ejercicio y el margen no realizado al final del ejercicio, y por diferencia se obtiene el margen realizado o diferido durante el ejercicio. Una vez calculadas estas tres magnitudes se pueden aplicar las siguientes reglas:

- a) La cuenta de «Existencias» del balance se abona por el beneficio no realizado al final del ejercicio (si es pérdida se cargaría).
- b) La cuenta de «Reservas» de la sociedad vendedora se carga por el beneficio no realizado al inicio del ejercicio (si es pérdida se abonaría).
- c) El beneficio realizado es un ingreso para el consolidado y se registrará como un abono en «Variación de existencias», mientras que el beneficio diferido es un gasto (o menor ingreso) y se carga en la misma cuenta (si es pérdida sería cargo y abono, respectivamente).

Por último, además de las eliminaciones de los resultados por operaciones internas de existencias, deben practicarse los asientos para eliminarse siempre las «ventas» y «compras» internas por considerarse una transacción ficticia que incrementa artificialmente el importe de dichos conceptos al igual que el de los créditos y débitos recíprocos comerciales vigentes al cierre del ejercicio, si bien debe matizarse que en caso de cambio de afectación no es posible eliminar «ventas» puesto que la sociedad vendedora intragrupo enajena un elemento de inmovilizado o inversión inmobiliaria y en su contabilidad la operación se refleja como una disminución del activo no corriente, con el consiguiente resultado por la enajenación.

EJEMPLO 4:

Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias

Las sociedades «A» y «B» forman parte de un grupo de sociedades desde el año X0, en que se efectuó la primera consolidación. La sociedad «A» es dominante y «B» es la dependiente. La sociedad dominante controla a la sociedad dependiente en un 60 por 100 de su capital social y derechos de voto.

.../...

.../...

Para entender la problemática de las compraventas intragrupo de existencias y las eliminaciones que han de efectuarse para preparar el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de ingresos y gastos reconocidos, se proponen tres casos, excluyentes entre sí, y en cada uno de ellos han de efectuarse las eliminaciones⁴ que se deducen de la literatura del caso en cuestión, refiriéndose a la consolidación del año X2.

Caso 1

La sociedad «A» vendió en el año X2 (año de la consolidación) a la sociedad «B» mercaderías por importe de 600 u.m., con un margen del 20 por 100 sobre el precio de coste que ascendía a 500 u.m. La sociedad «B» no tenía stock inicial procedente de «A» y solo vendió en el año X2 un tercio de las mercaderías adquiridas a la sociedad «A», fijando un precio de venta que suponía un 16 por 100 sobre el precio de adquisición por la sociedad «B».

Solución Caso 1:

Siguiendo el enunciado, del beneficio de la operación interna obtenido por la sociedad «A» (diferencia entre el precio de venta y el precio de coste, es decir, $600 - 500 = 100$ u.m.), se habrá realizado el 33 por 100 por haberse vendido a terceros un tercio de la mercadería adquirida, por lo que se habrán realizado 33 u.m. y habrán de diferirse 64 u.m. de beneficio no realizado, a la vez que se corrige el valor de las existencias. El margen no realizado al final del año X2 será la parte proporcional de existencias procedentes del grupo que no han sido vendidas a terceros al cierre del año (64%) por el margen de la operación (100 u.m.), es decir, 64 u.m. [$64\% \times (600 - 500)$].

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	64	
Existencias		64
Por el diferimiento del beneficio no realizado al cierre del ejercicio y la corrección de las existencias sobrevaloradas, ya que han de figurar al coste para el grupo.		

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Variación de existencias	64	
Saldo de resultado del ejercicio («A»)		64
Asiento reflejo del anterior. Las existencias finales quedan valoradas al coste.		

⁴ Para centrar la atención exclusivamente en el problema de que se trata, se ha de prescindir de otros aspectos que no se señalen expresamente, tales como la existencia de créditos y débitos recíprocos, por lo que supondremos que las transacciones se han efectuado al contado. También prescindiremos de otras posibles eliminaciones no advertidas expresamente.

.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
Ventas	600	
Compras		600
Eliminación de ingresos y compras intragrupo. La eliminación ha de ser total y es independiente de que se haya vendido todo o parte a terceros ajenos al grupo, ya que se pretende eliminar las compras y ventas intragrupo y que los saldos resultantes correspondan exclusivamente a transacciones con terceros ajenos al grupo.		

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocidos agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	64	
Saldo de total ingresos y gastos reconocidos («A»)		64
Como consecuencia de la disminución del resultado del ejercicio por la eliminación del beneficio no realizado, disminuye el saldo total del estado de ingresos y gastos reconocidos agregado.		

Caso 2

La sociedad «A» vendió en el año X1 a la sociedad «B» mercaderías por importe de 600 u.m., con un margen del 20 por 100 sobre el precio de coste que ascendía a 500 u.m. La sociedad «B» vendió en el año X1 a terceros ajenos al grupo el 60 por 100 de las mercaderías adquiridas a la sociedad «A». En el año X2 se vendió el 30 por 100 de dichas mercaderías, quedando al cierre del ejercicio en *stock* el resto de mercaderías.

Solución Caso 2:

Del beneficio obtenido por la operación interna en el año X1 el 60 por 100 se realiza en dicho año por la venta a terceros al grupo. El resto del beneficio se habrá diferido en el consolidado del año anterior y se realiza parcialmente en el año X2 por la venta a terceros ajenos al grupo. El margen no realizado al cierre del ejercicio X1 es por tanto la parte no vendida en dicho año (40%) del margen de la operación (600 – 500), es decir, 40 u.m. Tras la venta del 60 por 100 en X1 y del 30 por 100 en X2, quedan en el almacén el 10 por 100 de las existencias adquiridas a la sociedad del grupo. El margen no realizado al cierre del año X2, será el 10 por 100 del margen interno, es decir, 10 u.m. $[(10\% \times (600 - 500))]$. En consecuencia, el ingreso a efectos consolidados por el margen realizado durante el ejercicio son 30 u.m. (40 – 10).

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Reservas («A»)	40	
Resultado del ejercicio («A»)		30

.../...
.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Existencias		10
Por el diferimiento del beneficio del ejercicio anterior (reservas), la realización parcial en el presente ejercicio y la corrección del sobreprecio de las existencias; por el margen no realizado al inicio del ejercicio X2 se carga el importe de «Reservas»; por el margen realizado durante el ejercicio X2 se obtiene un ingreso y por el margen no realizado al final del ejercicio X2 se ajusta el valor de las existencias.		

Ajuste sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A»)	30	
Variación de existencias		30
Contabilización de un ingreso en el consolidado por la realización parcial del beneficio interno en el año X2. No ha de efectuarse la eliminación de «compras» y «ventas» intragrupo, ya que se facturaron en el año X1 y no están en la cuenta de pérdidas y ganancias del año X2.		

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocidos agregado

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de total ingresos y gastos reconocidos («A»)	30	
Resultado del ejercicio («A»)		30
El incremento del resultado del ejercicio como consecuencia de la realización parcial del beneficio implica que el saldo total de ingresos y gastos reconocidos debe aumentar por el margen realizado durante el ejercicio.		

Caso 3

La sociedad «A» vendió en el año X2 a la sociedad «B» mercaderías por importe de 540 u.m., habiendo fijado un precio de venta inferior en un 10 por 100 al de su coste inicial, que fue de 600 u.m.

Al final del ejercicio X2, el valor neto de realización de las mercaderías que la sociedad «B» no ha logrado vender a terceros ajenos al grupo es de 575 u.m. Dado que el valor neto de realización de las mercaderías es superior a su precio de adquisición (540 u.m.), la sociedad «B» no ha efectuado corrección valorativa por deterioro de valor.

Solución Caso 3:

En el caso que nos ocupa, se ha vendido con pérdidas, por lo que el valor contable previo a la transacción intragrupo válido a efectos consolidados de las mercaderías es de 600 u.m. La diferencia respecto al valor neto de realización de las existencias se consi-

.../...

.../...

dera pérdida ya realizada, es decir, $575 - 600 = -25$, debiendo dotarse una pérdida por deterioro por las 25 u.m. al ser de aplicación el artículo 43.2 b): «Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro respecto del valor contable de las existencias y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro». El resto de la pérdida no realizada (Precio de venta Intragrupo – Importe recuperable = $540 - 575 = -35$ u.m.) habrá de diferirse.

Ajustes sobre balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Existencias [540 – 600]	60	
Resultado del ejercicio («A») [540 – 575]		35
Deterioro de valor de las mercaderías [575 – 600]		25
Por la correcta valoración de existencias por el precio o coste en origen, diferimiento de la pérdida no realizada (ingreso) e imputación del deterioro, entendiéndose que es la parte realizada.		

Ajustes sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A»)	35	
Pérdidas por deterioro de existencias [575 – 600]	25	
Variación de existencias [540 – 600]		60
Asiento reflejo del anterior.		

Cuenta	Debe	Haber
Ventas	540	
Compras		540
Por la eliminación de ingresos y gastos recíprocos.		

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocidos agregado

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de total ingresos y gastos reconocidos («A»)	35	
Resultado del ejercicio («A»)		35
Para reflejar el aumento en el saldo de total ingresos y gastos reconocidos como consecuencia del incremento del resultado del ejercicio.		

5. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE INMOVILIZADO O DE INVERSIONES INMOBILIARIAS

El tratamiento específico de la eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias queda señalado en el artículo 44 de las Normas de Consolidación y los aspectos generales reseñados en el artículo 42. De forma análoga a la eliminación de resultados por operaciones de existencias, la eliminación de resultados por operaciones intragrupo de inmovilizado, en el método de integración global, deberá realizarse por la totalidad del margen, con independencia del porcentaje de participación en las sociedades del grupo. El importe a eliminar es el resultado obtenido en la operación, entendiéndose como tal la diferencia entre el precio de venta satisfecho por la sociedad compradora y el valor contable que figure en libros de la sociedad vendedora.

La identificación de la sociedad «A» la cual se atribuirá la eliminación del margen de la operación intragrupo es fundamental para poder imputar en la parte correspondiente a la sociedad dominante y a los socios externos. Debemos recordar, al igual que sucede en las operaciones de existencias, que el resultado de la operación intragrupo está contabilizado en los libros de la sociedad vendedora, y será a esta a quien haya de ser imputado el resultado, a efectos del diferimiento y posterior realización del margen interno.

Dado que los asuntos relacionados con qué importe hay que eliminar, y a quién debe imputarse la eliminación no plantea ninguna dificultad de comprensión, vamos a analizar tres aspectos que pueden resultar más interesantes para el lector:

- Naturaleza de operaciones de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.
- Cómo realizar la eliminación del resultado.
- Cómo reconocer el resultado realizado.

1. Naturaleza de operaciones de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias

Con independencia de la naturaleza y clasificación que la sociedad vendedora tenga los bienes objeto de la operación (existencias, inmovilizado o inversiones inmobiliarias), están sujetas al artículo 44 todas aquellas operaciones en las que una sociedad del grupo compra elementos de activo intangibles (por ejemplo, una concesión administrativa o cualquier manifestación de la propiedad industrial) o elementos de activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, incluidos tanto los destinados a la producción o suministro de bienes o servicios, los utilizados con fines administrativos, así como los que se posean para obtener rentas y/o plusvalías, y que la compradora tratará contablemente como activo no corriente.

Existe la posibilidad de que se produzca un cambio de afectación de un elemento, que para la sociedad vendedora sea considerado dentro de su curso ordinario de las operaciones (existencias), y sin embargo, la compradora destina como elemento de inmovilizado o inversión inmobiliaria.

EJEMPLO 5:**Cambio afectación de existencias a inmovilizado**

Las sociedades «A» y «B» forman un grupo de sociedades. La sociedad «A» fabrica y comercializa maquinaria. La sociedad «A» vende al contado a la sociedad «B» una máquina, para su utilización en el proceso productivo del producto PT, que es fabricado y comercializado por la sociedad «B». El precio de venta de la máquina asciende a 3.000 u.m., y su precio de coste 2.000 u.m.

En ese caso, la maquinaria inicialmente estaba contabilizada como existencias, y tras la operación interna, estará registrada como inmovilizado material. Este cambio de afectación debe tener su reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, mediante una partida específica («trabajos realizados por el grupo para su activo»), por el importe del coste, neto de los resultados internos, es decir, por el importe del valor contable que el elemento figuraba en la sociedad vendedora.

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada del año X0:

Cuenta	Debe	Haber
Ventas	3.000	
Trabajos realizados por el grupo para su activo		2.000
Variación de existencias		1.000
Reducción en la cifra de ventas por el importe de la venta de la máquina, ajustando el resultado de la venta y reconocimiento del cambio de afectación.		

2. Cómo realizar la eliminación

La eliminación del margen de las operaciones internas de inmovilizado o inversiones inmobiliarias resulta más sencilla que la que se debe realizar en el caso de existencias, puesto que el número de operaciones que se pueden realizar no serán tan habituales. Por este motivo, la eliminación del margen de inmovilizado o inversiones inmobiliarias procedentes del grupo se realiza de forma individual, operación a operación. El objetivo de la eliminación es valorar al cierre del ejercicio el inmovilizado o las inversiones inmobiliarias que procedan de empresas del grupo a su coste originario, como si no se hubiera llevado a cabo la operación interna, para lo cual se deben documentar todas las operaciones de esta naturaleza, de tal forma que quede constancia de la siguiente información:

- Fecha de la operación interna.
- Importe de venta.
- Valor contable en los libros de la sociedad vendedora justo en el momento de la operación interna.

- Vida útil restante del elemento, durante la cual la empresa adquirente espera utilizar el activo.

La metodología que explicamos se fundamenta en que el artículo 42 de las Normas de Consolidación obliga a diferir tanto los resultados del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición. Por ejemplo, en caso de beneficio excepcional por la enajenación del inmovilizado, los pasos a seguir son:

- En el ejercicio en que se haya producido la operación intragrupo, se elimina el resultado excepcional por la enajenación, disminuyendo el valor del inmovilizado hasta el valor contable originario.
- En ejercicios posteriores, y mientras no se haya enajenado, deteriorado, dispuesto por otra vía o dado de baja del inventario, se elimina el resultado excepcional por la enajenación, pero, en este caso, es un resultado de ejercicios anteriores, procediendo a reducir la cuantía de reservas de la sociedad vendedora y disminuyendo el valor del inmovilizado hasta el valor contable que tendría en la fecha de la consolidación de no haberse transferido intragrupo.

3. Cómo reconocer el resultado realizado

La primera regla que establece el artículo 44 de las Normas de Consolidación es que el resultado diferido se considera realizado cuando el activo adquirido es enajenado a terceros ajenos al grupo. Es irrelevante en este caso el precio de la venta a terceros a efectos de formular las cuentas consolidadas.

En el momento en que el elemento de activo inmovilizado o inversión inmobiliaria adquirido por la sociedad del grupo lo vuelva a vender a otra sociedad ajena al grupo, el beneficio o pérdida de la transacción intragrupo ha de considerarse realizado.

Puede efectuarse una venta parcial a terceros ajenos al grupo. En este caso el resultado se irá realizando a medida que se produzcan las ventas a terceros. Habrá de diferirse el beneficio por la parte del inmovilizado no vendido y corregirse su valor contable al coste original del elemento por la adquisición por el grupo a terceros o por el coste de producción, si ha sido de obtención interna.

La segunda regla contenida en el artículo 44 de las Normas de Consolidación se refiere a la realización del resultado diferido en el momento en que se venda a terceros otro activo, al que se haya incorporado como coste la amortización del activo adquirido.

En cambio, en la tercera regla del mencionado artículo, la realización del resultado diferido está supeditada al ritmo de amortización del activo adquirido. En este caso, la cuantía del beneficio que se considera realizado por el grupo estará representada por la diferencia que existe entre las cuotas de amortización anuales imputadas durante el periodo en que dicho bien se amortice y las que deberían haberse aplicado si no hubiera existido resultado intragrupo. Es decir, la eliminación del beneficio intragrupo diferido por venta de activos depreciables se va realizando para el grupo a medida que se va amortizando el elemento depreciable en la sociedad del grupo que hizo la adquisición de dicho elemento.

Cuando se trata de operaciones de inmovilizado depreciable, ha de entenderse que las nuevas cuotas de amortización calculadas por la sociedad adquirente llevan incorporadas parte del beneficio entre sociedades, ya que los elementos adquiridos están valorados en el balance individual por el nuevo precio de adquisición que forma la nueva base de amortización y por ello la cuota anual está inflada por el nuevo precio. En este caso, se pueden considerar realizados los beneficios para el grupo, además de por la venta a terceros, a medida que se amortizan los elementos que han intervenido en la transacción (también se considera que se realiza el beneficio intragrupo por el deterioro del elemento patrimonial, así como si dicha amortización se incorpora como coste de producción de las existencias, a medida que las mismas se vendan al exterior).

La sociedad adquirente incorpora en su contabilidad individual un mayor coste por amortización, y este mayor coste que soporta por amortización es la parte del beneficio que realiza el grupo y que se imputará al vendedor o sociedad que obtuvo el beneficio y que se va realizando a medida que dicho beneficio se incorpora como coste de amortización o deterioro en la sociedad adquirente. Así en cada ejercicio, en el consolidado, se produce un traslado de resultados del adquirente (soporta mayor coste) al vendedor (va realizando el beneficio).

En la cuarta regla del artículo 44 de las Normas de Consolidación se especifica que si se produce una pérdida (el precio de venta es inferior al valor contable), debe considerarse realizada cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable de los inmovilizados o inversiones inmobiliarias y hasta el límite de dicho deterioro.

Cuando se realiza una operación interna de inmovilizado, los asientos para eliminar las «ventas» y «compras» internas no tienen cabida dado que la sociedad compradora del elemento de inmovilizado o inversión inmobiliaria ha registrado contablemente una alta en el epígrafe correspondiente del activo no corriente, sin reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, sí debe tenerse en cuenta que en caso de cambio de afectación es necesario eliminar las «ventas» puesto que la sociedad vendadora intragrupo enajena un elemento de existencias.

EJEMPLO 6:

Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado

Las sociedades «A» y «B» forman parte de un grupo de sociedades consolidables. La sociedad «A» es dominante y la sociedad «B» dependiente. La sociedad dominante participa en un 60 por 100 del capital social de la dependiente.

El día 1 de enero del año X5 la sociedad «A» vendió al contado a la sociedad «B», por importe de 780 u.m., una determinada maquinaria, cuyo precio de adquisición para la sociedad «A» fue de 1.000 u.m., con una vida útil estimada de 10 años, y fue adquirida por la sociedad «A» al inicio del año X1. La sociedad «B» amortiza la maquinaria adquirida a la sociedad «A» en la vida útil pendiente restante. La sociedad «B» vende la misma a terceros por un importe de 900 u.m. al final del año X7.

.../...

.../...

Se pide:

Eliminaciones en forma de asientos en el Libro Diario para formular el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias, que corresponderá efectuar en los ejercicios X5 y X7 respecto a la operación interna de inmovilizado.

Solución:

El caso nos plantea una venta intragrupo de inmovilizado depreciable con beneficio en la venta. Este beneficio habrá de diferirse hasta que se venda a terceros la maquinaria o se recupere el sobreprecio por el exceso de la amortización en la sociedad compradora.

El importe a diferir será igual a la diferencia entre el precio de venta y el valor contable en la fecha de la venta intragrupo. El valor en libros de la maquinaria en el momento de la venta al inicio del año X5 es el precio de adquisición (1.000 u.m.) menos la amortización acumulada, que es 400 u.m. [han transcurrido cuatro años desde su adquisición en el año X1, y la dotación anual será de 100 u.m. (1.000 u.m./10 años)]. Por tanto, el valor contable de la maquinaria es 600 u.m. (1.000 – 400) y el margen de la operación interna que debe diferirse es 180 u.m. (780 – 600).

En el caso que planteamos, la realización del margen diferido se lleva a cabo por el exceso de amortización en los años X5, X6 y X7, y por la enajenación a terceros ajenos al grupo al finalizar el año X7.

La vida útil restante en el momento de la operación interna era de seis años, por lo que la realización del margen por la vía de la depreciación de la maquinaria es de 30 u.m./año, resultado de dividir el margen de la operación por el número de años de vida útil pendiente (180 u.m./6).

En cuanto al margen que se realiza en el momento de la enajenación a terceros, será el margen de la operación (180 u.m.) menos el margen realizado vía amortización (90 u.m., pues han transcurrido tres años a razón de 30 u.m. cada año).

Si comparamos cuál es la amortización que ha registrado la sociedad «B» en sus cuentas individuales en relación con este elemento de inmovilizado, y cuál hubiera sido la amortización que la sociedad «A» hubiera registrado en caso de que esta operación no se hubiera producido, se explica el exceso de amortización que ha de eliminarse en el consolidado.

	En libros de «B»	En libros de «A»
Coste de adquisición	780 u.m.	1.000 u.m.
Vida útil	6 años	10 años
Amortización anual	130 u.m.	100 u.m.

Por tanto, la diferencia en la dotación anual de la amortización de la maquinaria es de 30 u.m., que es el exceso que, al eliminarse, permite registrar en el consolidado el margen realizado.

.../...

.../...

En el momento de la venta a un tercero, se obtiene un resultado excepcional adicional (90 u.m.), que será la diferencia entre el beneficio registrado en las cuentas individuales de la sociedad «B» (510 u.m.) y el beneficio que se hubiera registrado la sociedad «A» (600 u.m.) si hubiera mantenido el activo en su balance y vendiera directamente el elemento al tercero:

	En libros de «B»	En libros de «A»
Coste de adquisición (i)	780 u.m.	1.000 u.m.
Vida útil	6 años	10 años
Años transcurridos desde adquisición hasta venta a terceros	3 (desde 01-01-X5 a 31-12- X7)	7 (desde 01-01-X1 a 31-12-X7)
Amortización acumulada (ii)	390 u.m.	700 u.m.
Valor neto contable (iii) = (i) – (ii)	390 u.m.	300 u.m.
Precio de venta a terceros (iv)	900 u.m.	900 u.m.
Beneficio por enajenación (iv) – (iii)	510 u.m.	600 u.m.

Los ajustes en forma de asiento de Libro Diario son los siguientes:

Ajustes sobre el balance de situación agregado del año X5:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	180	
Maquinaria		180
Por el diferimiento del beneficio de la operación.		

Cuenta	Debe	Haber
Amortización acumulada maquinaria	30	
Resultado del ejercicio («A»)		30
Por la realización parcial del beneficio de la operación por el exceso de amortización del año X5.		

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada del año X5:

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios procedentes del inmovilizado material	180	
Saldo de resultado del ejercicio («A»)		180
Asiento reflejo del diferimiento del beneficio de la operación.		

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A»)	30	
Amortización del inmovilizado material		30
Asiento reflejo de la realización del margen por el exceso de amortización.		

.../...

.../...

Ajustes sobre el balance de situación agregado del año X7:

Cuenta	Debe	Haber
Reservas («A»)	180	
Maquinaria		180
Por el diferimiento del beneficio inicial de la operación. Dado que la operación es de años anteriores, el beneficio no está en la cuenta de resultados del año X7, por lo que no afecta al resultado del ejercicio, sino a reservas.		

Cuenta	Debe	Haber
Amortización acumulada maquinaria	90	
Reservas («A»)		60
Resultado del ejercicio («A»)		30
Por la realización parcial del beneficio de la operación por el exceso de amortización de los años X5 y X6 (al tratarse de un ajuste de años anteriores, afecta a reservas) y por el exceso de amortización del año X7.		

Cuenta	Debe	Haber
Maquinaria	180	
Amortización acumulada maquinaria		90
Resultado del ejercicio («A»)		90
Por la realización parcial del beneficio de la operación por la enajenación a terceros en el año X7.		

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada del año X7:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	30	
Amortización del inmovilizado material		30
Asiento reflejo de la realización del margen por el exceso de amortización del año X7.		

Ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias del año X7:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A»)	90	
Beneficios procedentes del inmovilizado material		90
Asiento reflejo de la realización del margen por la enajenación a terceros. Ingreso excepcional adicional.		

6. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE SERVICIOS

La eliminación de resultados por operaciones internas de servicios (art. 45 de las NOFCAC) solo tiene sentido en la consolidación si se cumplen las siguientes condiciones:

- Que el precio de venta por la prestación del servicio difiera del precio de adquisición o coste de producción, es decir, que exista un margen en la operación.
- Que el servicio se incorpore como coste de un activo de la adquirente, bien existencias, inmovilizado o inversión inmobiliaria.

Si no se cumplen estas dos condiciones simultáneamente, el único asiento que procede es la eliminación de las partidas intragrupo que hemos visto en el epígrafe 2, por tratarse de transacciones que no tienen un reflejo frente a terceros ajenos al grupo.

En cambio, si se cumplen las dos condiciones, se procederá conforme al artículo 43 (si el servicio se incorpora como un coste de existencias) o el artículo 44 (si se incorpora como mayor valor del inmovilizado o de las inversiones inmobiliarias).

EJEMPLO 7:

Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios incorporados como mayor coste de adquisición de las existencias

La sociedad «A» (dominante) controla el 80 por 100 de los derechos de votos de la sociedad «B» (dependiente), cuyo objeto social es la adquisición de maquinaria, equipos y vehículos para su posterior arrendamiento a aquellas empresas que requieran de las mismas para llevar a cabo su proceso productivo. La sociedad «A» fabrica el producto PT, y recurre de forma sistemática a la sociedad «B» para contratar el servicio de alquiler de carretillas, que participan en la cadena de producción del mencionado producto. Durante el ejercicio X0, la sociedad «B» ha facturado a la sociedad «A» en concepto de alquiler de una carretilla un total de 7.400 u.m. El precio de adquisición de una carretilla es de 48.000 u.m., y la vida útil estimada es de ocho años. El volumen de fabricación al año del producto PT son 120.000 unidades físicas, y durante el ejercicio X0 se han vendido 90.000 unidades físicas.

Se pide:

- a) Determinar el resultado de la operación interna (alquiler de la carretilla) llevada a cabo durante el ejercicio X0.
- b) Calcular el importe a diferir al cierre del ejercicio X0.
- c) Plantear los ajustes por la eliminación del resultado por la operación interna para formular las cuentas anuales consolidadas del ejercicio X0.

.../...

.../...

Solución:

- a) El resultado de la operación es la diferencia entre el precio de venta y el precio de adquisición o coste de producción. El precio de venta del alquiler asciende a 7.400 u.m. En cuanto al precio de coste, hay que partir del precio de adquisición de una carretilla, y estimar el gasto anual en concepto de amortización de la misma ($48.000/8 = 6.000$ u.m.). Por tanto, el resultado de la operación interna asciende a 1.400 u.m. ($7.400 - 6.000$).
- b) Conforme a lo estipulado en el artículo 45 de las NOFCAC, el resultado producido por los servicios adquiridos a una sociedad del grupo debe diferirse siempre y cuando dichos servicios se incorporen como coste de un activo. En este caso, al participar la carretilla alquilada en el proceso de fabricación de PT, el gasto anual en concepto de arrendamientos de elementos de transporte interno se activa como mayor valor de las existencias.

El resultado por la operación interna [1.400 u.m. calculado en el punto a)] se ha incorporado como mayor coste de fabricación de PT. Este resultado se entiende realizado, en conformidad a lo dispuesto en el artículo 43 de las NOFCAC, en el momento en que se enajenen a terceros el producto terminado PT. Por tanto, dado que de las 120.000 unidades físicas de PT fabricadas en el periodo, se han vendido 90.000, quedan pendientes en el almacén de la sociedad «A» 30.000 unidades físicas. En consecuencia, debe procederse a diferir el siguiente importe: $1.400 \times (30.000/120.000) = 350$ u.m.

- c) Las eliminaciones en forma de asientos en el Libro Diario que corresponderá efectuar en el ejercicio X0 respecto a la operación interna de servicios son:

Ajustes sobre el balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	350	
Existencias		350
Por el diferimiento del beneficio no realizado al cierre del ejercicio y la corrección de las existencias sobrevaloradas, ya que han de figurar al coste para el grupo.		

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Variación de existencias	350	
Saldo de resultado del ejercicio («B»)		350
Asiento reflejo del anterior.		

Cuenta	Debe	Haber
Prestaciones de servicios («B»)	7.400	

.../...
.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Arrendamientos («A»)		7.400
Eliminación de ingresos y gastos intragrupo.		

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocidos agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	350	
Saldo de total ingresos y gastos reconocidos («B»)		350
Como consecuencia de la disminución del resultado del ejercicio por la eliminación del beneficio no realizado, disminuye el saldo total del estado de ingresos y gastos reconocidos agregado.		

Bibliografía

NORMATIVA LEGAL

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

OTRA BIBLIOGRAFÍA

MANZANO CARPIO, Francisco y TORRE CANTALAPIEDRA, Alberto M.^a [2010]: «Borrador de Real Decreto por el que se aprueban las nuevas normas para la consolidación y la formulación de estados financieros» (I y II). *Técnica Contable*, CISS.

DE LAS HERAS MIGUEL, Lorenzo [2009]: *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*, 5.^a edición. CEF.

KPMG. *Las NIIF comentadas. Guía práctica de KPMG para comprender las Normas Internacionales de Información Financiera*, Edición 2006/07.

<http://www.contabilidad.tk/> web del CEF, especializada en temas de Contabilidad en España.

ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE ACTIVOS Y PASIVOS FINANCIEROS Y DIVIDENDOS (VIII)

ALBERT VALERO TAMAYO

*Auditor en la Sindicatura de Comptes de Catalunya
Ex Senior Manager de Ernst & Young. Miembro del ROAC
Profesor del CEF en Barcelona de
Consolidación de estados financieros y USGAAP*

Extracto:

EL Real Decreto 1159/2010 detalla en profundidad el tratamiento de las eliminaciones por operaciones intragrupo, estableciendo el criterio general de diferimiento en el reconocimiento del resultado, hasta su efectiva realización frente a terceros. En las eliminaciones financieras, que son aquellas relacionadas con operaciones con instrumentos financieros, se produce una problemática específica, generada por las transacciones realizadas con activos financieros valorados a valor razonable. En estos casos deberán considerarse, al eliminar el resultado, las oportunas reclasificaciones que puedan ponerse de manifiesto con las cuentas de ajustes a valor razonable del patrimonio neto. El único caso en que podrá reconocerse resultado a nivel de grupo será en la adquisición por una empresa del grupo de instrumentos financieros emitidos por otra empresa del grupo. Finalmente, el tratamiento de los dividendos y dividendos a cuenta no varía respecto a la normativa anterior.

Palabras clave: eliminaciones operaciones internas, activos financieros, pasivos financieros, dividendos, dividendo a cuenta y grupo.

FINANCIAL ELIMINATIONS OF INTRAGROUP TRANSACTIONS AND DIVIDENDS ELIMINATIONS (VIII)

ALBERT VALERO TAMAYO

*Auditor en la Sindicatura de Comptes de Catalunya
Ex Senior Manager de Ernst & Young. Miembro del ROAC
Profesor del CEF en Barcelona de
Consolidación de estados financieros y USGAAP*

Abstract:

THE new Consolidation regulation in Spain (RD 1159/2010) develops widely the intra-group eliminations. On the other hand, both USGAAP and IFRS/IAS do not show such level of detail. In spite of this difference, the general principle is the same: intragroup balances, transactions, income and expenses and dividends shall be eliminated in full.

Regarding financial eliminations should be highlighted those relating to financial assets that are valued at fair value: an intragroup transaction shall not imply a profit or loss recognition in the Income Statement. The effects on change in fair value should be recorded as fair value adjustments, in the proper equity accounts.

As a general principle, profit or loss will be deferred and recognized in Income Statement when a third party transaction take place outsider the group. Only when a group company acquires financial instruments issued from other group company's, a result could be recognized. This result will arise from the difference between the acquisition price and the carrying amount of this financial instrument.

Keywords: intragroup eliminations, financial assets, financial liabilities, dividends, interim dividend and group.

Sumario

Introducción.

1. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros.
2. Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto.
3. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo.
4. Eliminación de dividendos internos.
5. Eliminación de dividendos a cuenta.

Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

Las eliminaciones relativas a operaciones internas de activos financieros y pasivos financieros (incluso si estos últimos han sido emitidos por las propias empresas del grupo) y las eliminaciones relativas a dividendos internos y dividendos a cuenta, completan el conjunto de ajustes a realizar en la fase del proceso de consolidación relativo a las eliminaciones de partidas intragrupo y resultados.

El proceso de consolidación pretende dar la información financiera de un único sujeto contable que informa frente a terceros. Bajo esta perspectiva, todas las operaciones que se realizan entre integrantes del grupo de consolidación deben eliminarse, de tal manera que dichas operaciones no produzcan efecto alguno en la visión del grupo en su conjunto.

De esta manera en el presente resumen se comentan las eliminaciones que completan el proceso:

- *Eliminación por operaciones internas de activos financieros:* se eliminan los resultados que se generan por transmisión de activos financieros (distintos de instrumentos de patrimonio neto de empresas del grupo) entre sociedades del grupo, difiriéndose su reconocimiento hasta el momento en que se realizan, bien por enajenación a terceros, bien por deterioro efectivo.
- *Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y reconocimiento de subvenciones, donaciones y legados recibidos en el patrimonio neto:* si el activo transmitido en la operación interna corresponde a un elemento patrimonial que se valora a valor razonable, deberá considerarse en la eliminación mencionada en el punto anterior la posible reclasificación a la subagrupación de patrimonio neto de ajustes por cambio de valor razonable. Asimismo, las transferencias realizadas a resultados desde las subagrupaciones de balance de ajustes por cambio de valor y subvenciones, donaciones y legados recibidos, por importes ya existentes a la fecha de adquisición de la sociedad, deberán ser reintegrados a las partidas originales de patrimonio de donde provenían, a efecto del cálculo del defecto o exceso de patrimonio neto para la imputación de reservas consolidadas desde la fecha de adquisición.
- *Reconocimiento de resultado a nivel de grupo en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo:* se calculará el resultado por diferencia entre el precio de adquisición del pasivo y su valor contable en el grupo.
- *Eliminación de dividendos internos:* los dividendos internos se atribuyen no como ingresos del ejercicio de la sociedad perceptora sino como mayor importe de reservas de la sociedad perceptora.
- *Eliminación de dividendos a cuenta:* los dividendos a cuenta, que se presentan dentro de la partida de patrimonio neto, con saldo deudor, deben eliminarse contra la cuenta que recoge los ingresos en la sociedad perceptora.

El tratamiento de estas operaciones, a efectos del proceso de consolidación, ya venía detallado en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprobaban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas. Los artículos 40, 41 y 42 describían, respectivamente, el

tratamiento de la eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros, la adquisición a terceros de activos financieros y la eliminación de dividendos internos.

La Nota del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, relativa a los criterios aplicables en la formulación de cuentas anuales consolidadas según los criterios del Código de Comercio para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2008, manifestó la vigencia de los artículos anteriores. Asimismo, el citado documento introdujo el tratamiento para los casos en que estas operaciones hubieran tenido efecto sobre aquellas cuentas de ingresos y gastos que se registran directamente en el patrimonio neto.

El Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC), incorpora el contenido de los artículos en la norma previa referente a dichas eliminaciones, añadiendo las particularidades que se contemplaban en la Nota.

Cabe destacar que la normativa internacional de consolidación, tanto NIIF/NIC (Normas Internacionales de Información Financiera/Normas Internacionales de Contabilidad ¹) como los principios contables americanos (USGAAP Codification) presentan un desarrollo mínimo respecto a estas eliminaciones, enunciando únicamente el principio general en el que se asienta toda la fase de eliminaciones, es decir, diferimiento del resultado hasta el momento de su realización fuera del grupo.

El legislador justifica este desarrollo detallado en la normativa española los criterios para realizar las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas, para así dotar a las empresas españolas de una mayor seguridad jurídica ².

No obstante, a efectos prácticos, no existen diferencias en este apartado respecto a la normativa internacional.

1. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE ACTIVOS FINANCIEROS

El artículo 46 de las NOFCAC señala lo siguiente respecto a la eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros:

¹ La NIC 27, Estados financieros consolidados y separados, incluye los dos siguientes párrafos al respecto:

20. Deberán eliminarse en su totalidad los saldos, transacciones, ingresos y gastos intragrupo.

21. Las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo los ingresos, gastos y dividendos, se eliminarán en su totalidad. Las ganancias y pérdidas que se deriven de las transacciones intragrupo que estén reconocidas como activos, tales como existencias y activos fijos, se eliminarán en su totalidad. Las pérdidas intragrupo pueden indicar un deterioro de valor, que requerirá su reconocimiento en los estados financieros consolidados. La NIC 12 Impuesto sobre las ganancias se aplicará a las diferencias temporarias que surjan como consecuencia de la eliminación de las ganancias y pérdidas derivadas de las transacciones intragrupo.

² El preámbulo del Real Decreto 1159/2010 incluye el párrafo siguiente en el Capítulo II, en referencia a las eliminaciones: los criterios para realizar las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas mantienen el desarrollo pormenorizado de la anterior regulación, frente a los menores detalles que ofrecen las normas internacionales en esta materia, circunstancia que permitirá a las empresas españolas realizar dichas operaciones con mayor seguridad jurídica. Este aspecto adquiere si cabe especial relevancia por las implicaciones que dicha regulación tiene a los efectos de calcular la base imponible de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal.

«1. Se considerarán operaciones internas de activos financieros todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera activos financieros a otra también del grupo, excluidas las participaciones en el capital de las sociedades del grupo reguladas en el artículo 39, que deberán contabilizarse de acuerdo con lo previsto en el citado artículo.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, en su caso hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.
- b) El resultado se entenderá realizado cuando los mencionados activos financieros se enajenen a terceros.

Tratándose de pérdidas el resultado se entenderá realizado cuando exista un deterioro respecto del valor contable de los activos y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.»

De la lectura del artículo anterior se desprende que el tratamiento de la eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros resulta idéntico al que se ha visto anteriormente respecto a las existencias. Es decir, el beneficio no se considera realizado hasta que se produce la venta a terceros.

Se consideran operaciones internas de activos financieros aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera esta clase de activos (con independencia de su naturaleza) a otra sociedad, también del grupo. Se excluyen de este apartado las operaciones con participaciones en el capital de las sociedades del grupo, entendiendo grupo en la acepción dada por las NOFCAC. Por tanto, las NOFCAC se refieren aquí a operaciones internas de:

- Instrumentos de patrimonio neto de sociedades distintas a las incluidas dentro del grupo de consolidación contable. Por tanto, también se refiere a participaciones en sociedades que conformarían el grupo horizontal (por compartir dirección única vía misma persona física) que no entran dentro de la concepción de grupo de consolidación contable (grupo vertical). Estas sociedades, excluidas dentro de la concepción de grupo más restrictiva a efectos de consolidación, sí entran dentro de la concepción de sociedad del grupo a efectos de clasificación del Plan General de Contabilidad 2007 (PGC07). Un ejemplo de operación intragrupo sería una transacción tal que una de las «sociedades hermanas» de un grupo horizontal adquiriera instrumentos de patrimonio neto de una de las otras.
- Instrumentos de deuda emitidos o no por sociedades del grupo (préstamos, obligaciones y bonos simples, pagarés, etc.).
- En general, a cualquier clase de instrumentos financieros emitidos o no provenientes de otra sociedad del grupo. Por ejemplo, la cesión de una deuda con un proveedor tercero a una sociedad del grupo especialista en gestión de cobros.

Cabe en este punto recordar cuáles son las categorías en que se pueden encontrar clasificados los activos financieros afectados en los balances individuales, según la diferenciación que realiza la norma de registro y valoración número 9 del PGC07:

- Préstamos y partidas a cobrar.
- Activos financieros mantenidos para negociar.
- Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Activos financieros disponibles para la venta.
- Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas: el tratamiento de estas eliminaciones por operaciones internas de activos financieros se aplicará únicamente para aquellos instrumentos de patrimonio de sociedades que no se consideran grupo a efectos consolidados. Serán por tanto las operaciones internas entre sociedades del grupo (definido a efectos consolidados) de instrumentos de patrimonio en sociedades del grupo (bajo el concepto de PGC y que no entran dentro del alcance de grupo a efectos consolidados, como pueden ser las sociedades en las que se comparte unidad de decisión), multigrupo y asociadas.

Se mantiene el principio general de que los resultados obtenidos por el vendedor por la operación interna no se consideran realizados hasta que los mencionados activos se enajenen a terceros. Es decir, el beneficio obtenido por el vendedor intergrupo se eliminará en consolidación y se diferirá hasta el ejercicio en el que el comprador venda el activo a terceros ajenos al grupo. Todo ello con independencia de que la operación de salida de los activos fuera del grupo reporte beneficios o pérdidas al comprador interno, que es quien vende a terceros. Por tanto, no se cuestiona que haya transferencias de resultados de una sociedad a otra, sino que estos resultados se puedan registrar como realizados para el grupo. Es por ello que, hasta que no salen fuera del grupo, no pueden ser considerados efectivamente realizados los resultados.

De nuevo se vuelve a dar un tratamiento similar para las pérdidas, al igual que se vio al comentar la eliminación de resultados por resultados internos de existencias. En el caso de pérdidas ocasionadas por una operación de compraventa interna o entre dos sociedades del grupo, dicha pérdida se entiende realizada si existe un deterioro previo respecto del valor contable de los activos y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro. Es decir, apelando a las normas de consolidación en referencia a las eliminaciones de márgenes en operaciones intragrupo no puede diferirse una pérdida real por deterioro, traspasando títulos de una sociedad a otra. La pérdida se considerará efectivamente realizada por el importe del deterioro a practicar sobre el activo financiero.

Es importante remarcar que la eliminación de resultados que deberá hacerse por aplicación de la lógica del proceso de consolidación dará lugar, en algunos casos, a una eliminación de resultados a nivel de una sociedad, y como contrapartida una atribución de signo contrario a cuentas de patrimonio neto de esa misma sociedad. Por tanto, en esos casos, a nivel de grupo, el patrimonio neto consolidado no se verá afectado, pero sí la distribución entre los diferentes epígrafes que lo componen. Esta circunstancia se producirá, básicamente, en aquellos activos financieros que se valoren en fecha de cierre a valor razonable, de acuerdo a un mercado activo. Si se produce una compraventa de un activo financiero de estas características entre sociedades del grupo, el activo financiero se presentará de acuerdo a su valor razonable a final de ejercicio, por lo que el resultado que pueda haberse producido a nivel individual será eliminado contra la partida que recoja la variación de valor razonable. Esta problemática se trata de forma específica en el próximo epígrafe.

La eliminación de resultado por compraventa de activos financieros se producirá, por lo que respecta a este artículo 46, en aquellos instrumentos que se valoren a coste de adquisición o coste amortizado, básicamente, o en aquellos en los que el valor razonable se determine conforme a otras técnicas de valoración.

EJEMPLO 1:**Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros, con beneficios**

La sociedad «B» es una sociedad dependiente de la sociedad «A», sociedad dominante del grupo de consolidación. A 30 de diciembre de 20X1 la sociedad «B» mantenía una inversión, clasificada como activo financiero disponible para la venta, valorado a coste al no existir un mercado activo de referencia, desde mediados de ese mismo ejercicio del 15 por 100 del capital en una sociedad «X», cuyo coste de adquisición fue de 1.000 u.m. En fecha 31 de diciembre de 20X1, se realiza la venta de esta participación a la sociedad «A» por un valor de 1.250 u.m., que también la clasificó en el mismo capítulo de balance.

Se pide:

Asientos de consolidación a 31 de diciembre de 20X1, con indicación de efectos en el balance de situación agregado, cuenta de pérdidas y ganancias agregada y estado de ingresos y gastos reconocidos agregado, en el caso en que la sociedad «B» esté participada por la sociedad «A» en un 60 por 100.

Solución:

Tal como se plantea la operación en el enunciado, se ha realizado una transacción intragrupo con el único fin de prestar financiación e incrementar el resultado de la sociedad dependiente a nivel individual. No obstante, ese incremento de valor por el que se ha realizado la transacción ha generado un beneficio que, a efectos de consolidado, no se puede considerar realizado frente a terceros. Aun cuando pudiera presentarse un estudio que justificara que el valor de la transacción corresponde al valor razonable de la inversión, dentro del grupo no se puede considerar un beneficio efectivo, y procede eliminarlo.

En este caso se plantea la problemática relacionada con los intereses de socios externos, que poseen el 40 por 100 de la participación en la sociedad. La cuestión que puede plantearse es si la eliminación del resultado se realiza por la totalidad del resultado, o solo por la parte atribuible al grupo, es decir, 150 u.m. ($60\% \times 250 \text{ u.m.}$). La metodología a aplicar establecida para el método de integración global obliga a realizar la eliminación también en este caso por la totalidad del beneficio registrado y posteriormente y como consecuencia del propio proceso de consolidación proceder a realizar en últimas instancias el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto ajustado, eliminando el patrimonio neto ajustado por el asiento anterior y atribuyendo entonces el mismo en la parte atribuible a los socios externos. Mismo proceder seguiríamos con la de atribución de resultados del ejercicio de la dependiente ajustados por la operación previa.

.../...

.../...

Siendo más precisos en el ejemplo que nos atañe, la reducción del beneficio de «B» de 250 u.m. será atribuida en la parte correspondiente a los socios externos cuando, al final del proceso de consolidación, se pase a asignar el resultado de la sociedad «B» al grupo y a los socios externos respectivamente. Esta atribución se realiza como culminación del proceso de consolidación, por lo que en este momento del proceso en que se efectúan las eliminaciones no se realiza la atribución de las 100 u.m. del ajuste ($250 \times 40\%$) que corresponderían a los externos.

Ajuste balance de situación agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (dependiente)	250	
Instrumentos de patrimonio (dominante)		250
Eliminación del sobrevalor generado en las cuentas de balance por la compraventa intragrupo de la inversión en la sociedad «X».		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios en participaciones y valores representativos de la deuda (dependiente)	250	
Saldo de resultado del ejercicio (dependiente)		250
Eliminación de pérdida no realizada a efectos del consolidado.		

Ajuste sobre el estado de ingresos y gastos reconocido agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (dependiente)	250	
Saldo de estado de ingresos y gastos reconocidos (dependiente)		250
Repercusión de los asientos anteriores de eliminación.		

2. RECLASIFICACIÓN Y ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR APLICACIÓN DE AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR Y EL RECONOCIMIENTO DE SUBVENCIONES EN EL PATRIMONIO NETO

Como complemento al artículo anterior, que contempla las eliminaciones desde una perspectiva general, se ha introducido el artículo 47 en las NOFCAC. Este artículo se refiere a la consideración en la eliminación de posibles reclasificaciones por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto. El redactado del artículo se presenta en dos párrafos. Por su complejidad y contenido, separamos el análisis de ambos párrafos.

El redactado del primer párrafo del artículo 47 es como sigue:

«1. No obstante lo establecido en los artículos anteriores, cuando en las cuentas consolidadas se aplique el valor razonable al elemento patrimonial objeto de la operación interna, el resultado interno se reclasificará, en su caso, en el importe de la variación de valor razonable, en la correspondiente partida de patrimonio neto.»

La razón de la introducción del primer apartado en particular de este artículo viene motivada por la introducción del valor razonable como método de valoración de activos y pasivos financieros, según establece la normativa española en la norma de registro y valoración 9.^a del PGC. En esta norma se introdujo la valoración de determinadas categorías de instrumentos financieros a valor razonable:

- Activos financieros mantenidos para negociar. Los cambios de valor razonable se registran en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Activos financieros disponibles para la venta. Los cambios en el valor razonable se registran directamente en el patrimonio neto. En el momento en que el activo financiero es dado de baja en balance o se deteriora, el importe reconocido en patrimonio neto se imputa a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En la transacción intragrupo hemos de analizar si el activo financiero que se está vendiendo se clasifica en la sociedad receptora en una categoría de activo valorado a valor razonable. Si es así, le es de aplicación las disposiciones del artículo 47.

Cabe remarcar la problemática que puede producirse cuando tanto la sociedad vendedora como la sociedad compradora clasifican los activos en categorías que utilizan el criterio del valor razonable, pero registrando los cambios de valor uno en cuenta de pérdidas y ganancias y otro en cuentas de patrimonio neto, o viceversa.

Dadas las características de valoración, estos activos se presentarán en todo momento con su valor razonable actualizado en el balance consolidado. La problemática se centra en el reflejo de los cambios en el valor razonable que se producen antes y después de la operación interna de activos financieros entre sociedades del grupo:

- Antes de la operación intragrupo, y en el momento previo a la compraventa, se habrá ajustado por parte de la vendedora intragrupo el valor razonable del activo a la fecha de dicha transacción. Así, si un activo financiero se vende a otra empresa del grupo a 1 de mayo, los estados financieros individuales reflejarán los cambios habidos en el valor razonable hasta dicha fecha.
- En la operación intragrupo, se toma como valor del activo su valor razonable en la fecha de la transacción intragrupo tras la actualización a valor razonable previa, y se transfieren a la cuenta de pérdidas y ganancias aquellos cambios de valor razonable que todavía no se hubieran reflejado en la misma. Por ejemplo, en el caso de los activos financieros disponibles para la

venta, los cambios de valor estarán registrados en cuentas de patrimonio neto (por diferencia entre el precio medio de adquisición y el valor contable por el que figura el activo tras la transacción), y es en ese momento cuando deberán transferirse los mismos a la cuenta de resultados.

- Después de la transacción intragrupo, desde la adquisición hasta la fecha de cierre de los estados financieros, se registrará el cambio de valor razonable en las cuentas que correspondan en la sociedad compradora intragrupo.

En estos casos, el proceso de eliminación que se sigue es idéntico al detallado en el epígrafe 1 anterior, con la peculiaridad de que la totalidad o parte del resultado eliminado deberá reclasificarse dentro de cuentas de patrimonio neto que reflejan el cambio de valor, si es que con anterioridad estas cuentas habían sufrido modificaciones al respecto, o mediante atribución de resultados diferentes por sociedades.

Analizamos las características de los diferentes tipos de operaciones que se pueden presentar a través de los casos prácticos propuestos.

EJEMPLO 2:

Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros que se valoran a valor razonable en la misma categoría de activo financiero en la sociedad vendedora y compradora

Se produce una venta intragrupo realizada al final del ejercicio X1 de instrumentos de patrimonio neto de terceros ajenos al grupo (25 acciones de la sociedad «Y») entre la sociedad dominante «A» y la sociedad dependiente «B».

Antes de la operación intragrupo, la sociedad dominante presentaba estos instrumentos como activos financieros disponibles para la venta y, posteriormente, en la contabilidad de la dependiente, se sigue presentando en la misma categoría, activos financieros disponibles para la venta (en el consolidado antes y después también).

La sociedad dominante tenía valoradas estas acciones a 50 u.m./acc. (coincidente con el precio de adquisición). El valor razonable de estas acciones en el momento de la transacción (y por tanto, a final de ejercicio X1) es de 70 u.m./acc., valor por el que se realiza la transmisión.

Se pide:

Asientos de eliminaciones a efectuar a final del ejercicio, X1, desglosando el efecto en balance de situación agregado, cuenta de pérdidas y ganancias agregada y estado de ingresos y gastos reconocidos agregado, si procede.

Solución:

Para entender la eliminación a efectuar en este caso es necesario plantearse primero los movimientos que se habrán registrado en las contabilidades individuales de dependiente y dominante como consecuencia de la transacción intragrupo.

.../...

.../...

En la sociedad dominante (vendedora) se habrá valorado previamente el activo a valor razonable en el momento previo de la transmisión [25 acciones $\times$ (70 u.m. – 50 u.m. = 500 u.m.)]. Posteriormente, se habrá transferido a la cuenta de beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable el saldo acumulado en la cuenta de ajustes de cambio de valor, cuenta que se integra en el patrimonio neto, por el mismo importe. En la sociedad dependiente se habrán recogido en los activos financieros disponibles para la venta estas acciones al valor razonable de 1.750 u.m.

En el consolidado, dado que las acciones no han salido del grupo, no se puede considerar realizada la transferencia a cuenta de pérdidas y ganancias del cambio de valor razonable de los activos financieros realizada por la sociedad dominante, vendedora. Por tanto, deberá deshacerse dicho asiento y recogerse el cambio de valor dentro de la cuenta de patrimonio neto de ajustes por cambio de valor de instrumentos financieros valorados a su valor razonable.

Ajuste en balance de situación agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (vendedora) [25 accs. $\times$ (70 u.m./acc. – 50 u.m./acc.)]	500	
Ajustes por cambios de valor en activos disponibles para la venta (cuenta de patrimonio neto de la vendedora)		500
Resultado reconocido en contabilidad individual de la vendedora que se ha de considerar como variación en cuentas de patrimonio neto, resultados del ejercicio que aún no se pueden considerar realizados, y sirven para diferir dicho resultado del ejercicio.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios por valoración de instrumentos por su valor razonable (beneficios de disponibles para la venta) [25 accs. $\times$ (70 u.m./acc. – 50 u.m./acc.)]	500	
Saldo del resultado del ejercicio (vendedora)		500
Resultado reconocido en contabilidad individual de la vendedora que no se ha de considerar realizado en el consolidado.		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocidos agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (vendedora)	500	
Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta [25 accs. $\times$ (70 u.m./acc. – 50 u.m./acc.)]		500
Efecto del ajuste anterior en el estado de ingresos y gastos reconocidos agregado.		

El redactado del segundo párrafo del artículo 47 es como sigue:

«2. En todo caso, se eliminarán los resultados contabilizados por las sociedades adquiridas derivados de transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias desde cuentas de patrimonio neto, por los importes de las subagrupaciones del balance "Ajustes por cambios de valor" y "Subvenciones, donaciones y legados recibidos" existentes en la fecha de adquisición. Tales resultados se considerarán integrados en las partidas de patrimonio neto de las que procedan, a los efectos de determinar el exceso o defecto de patrimonio neto previsto en el apartado uno del artículo 28³.»

Este párrafo hace referencia a determinados casos particulares. El más significativo sería el de aquellas sociedades adquiridas que, por disponer de activos financieros que se valoran a valor razonable con cambios en el patrimonio, presentan esta cuenta en su patrimonio neto en el momento de la toma de control (entrada en el grupo). Si alguno de estos activos financieros es transmitido a otras empresas del grupo, en la eliminación de los activos financieros deberá considerarse el importe que se encontraba registrado en la sociedad adquirida con anterioridad a la incorporación de dicha sociedad dentro del grupo.

Por tanto, no es solo que se tenga que diferir el resultado transferido por la vendedora en la contabilidad individual cuando se produce una transacción intragrupo de estos activos, sino que hay parte del mismo que la sociedad vendedora adquirió. Es por ello por lo que no es un mero diferimiento en dicha parte, sino una anulación definitiva.

El ejemplo siguiente nos ilustra sobre la problemática y su tratamiento.

EJEMPLO 3:

Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros disponibles para la venta, que procedían de una empresa adquirida

La sociedad dominante «A» toma el control a 31 de diciembre de X1 de una sociedad «C», la cual presenta entre sus activos unos instrumentos de patrimonio neto de terceros ajenos al grupo (25 acciones de la sociedad «Y»). Estos activos financieros se encontraban clasificados como activos financieros disponibles para la venta en la sociedad adquirida, presentando un valor razonable por acción de 40 u.m./acc. La sociedad «C» había adquirido en ejercicios anteriores dichos valores a un precio de 32 u.m./acc.

A 31 de diciembre de X2, el valor razonable de estas acciones es de 50 u.m./acc. A dicha fecha se produce la venta de estas acciones desde la sociedad «C» a otra sociedad del grupo, la sociedad «B», por el valor razonable de las acciones.

.../...

³ El artículo 28, en su apartado uno, hace referencia a los criterios a utilizar en la eliminación inversión-patrimonio neto en consolidaciones posteriores a la primera consolidación.

.../...

Se pide:

Asientos de eliminaciones a efectuar a final de ejercicio, desglosando el efecto en balance de situación agregado, cuenta de pérdidas y ganancias agregada y estado de ingresos y gastos reconocidos agregado, si procede.

Solución:

Para resolver este ejercicio, debemos plantearnos previamente cómo se encontraban contabilizadas estas acciones en la sociedad adquirida «C». Los activos financieros disponibles para la venta presentarían un saldo por estas acciones de «Y» de 1.000 u.m. (25 acciones de «Y» $\times$ 40 u.m./acc.). Dado que se habían adquirido a 32 u.m./acc. la variación de valor razonable desde la fecha de adquisición se encontraría registrada en la contabilidad de la sociedad «C» dentro de la cuenta de patrimonio neto «Ajustes por cambio de valor», por un importe de 200 u.m. [25 acc. $\times$ (40 u.m./acc. – 32 u.m./acc.)].

En la eliminación de la inversión-patrimonio neto de «C» se suprimirá esta cuenta.

A efectos del grupo, se habrá imputado a la cuenta de ajustes por cambio de valor razonable, referente a estas acciones, la variación del valor razonable entre la fecha de cierre (31 de diciembre de X2, 50 u.m./acc.) y la fecha de adquisición de la sociedad «C» (40 u.m./acc.).

Por tanto, cuando se realice la consolidación debe considerarse en cada cierre que la cuenta de patrimonio de ajustes por cambio de valor de la sociedad «C» se ha de agregar por el importe por el que figure en la contabilidad individual, reducido por el importe que presentaba esa cuenta a la fecha de adquisición, es decir, las 200 u.m. apuntadas anteriormente.

En el caso de la transacción intragrupo de las acciones de «Y», en la pertinente eliminación que debe realizarse a 31 de diciembre de X2, deberá considerarse el importe que ya se encontraba registrado en la adquisición.

En la contabilidad individual de la sociedad «C» se habrá registrado en la compraventa un beneficio de activos financieros disponibles para la venta por valor de 450 u.m. [25 acciones $\times$ (50 u.m./acc., valor razonable a fecha de la venta – 32 u.m./acc.)]. No obstante, la eliminación deberá realizarse únicamente por la parte generada desde la fecha de incorporación al grupo, es decir, 250 u.m. [25 acciones $\times$ (50 u.m./acc. – 40 u.m./acc.), valor razonable en el momento de la adquisición de la sociedad «C»].

Procedemos a realizar los asientos a 31 de diciembre de X2.

Ajuste en balance de situación agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (vendedora) [25 accs. $\times$ (50 u.m./acc. – 40 u.m./acc.)]	250	
		.../...
		.../...

.../...

.../...

Ajustes por cambios de valor en activos disponibles para la venta (cuenta de patrimonio neto de la vendedora)		250
Parte del beneficio reconocido en contabilidad de la sociedad individual «C», que debe reconocerse como resultado en el momento de enajenación a terceros.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios por valoración de instrumentos por su valor razonable (beneficios de disponibles para la venta)	250	
Saldo del resultado del ejercicio (vendedora)		250
Beneficio reconocido en contabilidad de la sociedad individual «A», que debe reconocerse como resultado en el momento de enajenación a terceros.		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocidos agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (vendedora intragrupo)	250	
Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		250
Efectos de los ajustes anteriores en el estado de ingresos y gastos reconocidos agregado.		

3. ADQUISICIÓN A TERCEROS DE PASIVOS FINANCIEROS EMITIDOS POR EL GRUPO

El artículo 48 de las Normas de consolidación se refiere al caso de adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo, señalando lo siguiente:

«1. A los exclusivos efectos de formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo, se registrará un resultado.

2. El resultado se determinará, en su caso, por la diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición.

3. El resultado determinado conforme a lo previsto en los apartados anteriores lucirá en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada bajo la denominación "beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo" o "pérdidas por operaciones con pasivos financieros del grupo", según corresponda.

4. Se eliminarán los ajustes, por aplicación del valor razonable o por cualquier otro concepto, registrados con posterioridad a la adquisición a terceros de estos activos.

5. En el caso de adquisición a terceros de instrumentos financieros compuestos emitidos por sociedades del grupo, por el componente de pasivo financiero se procederá según lo establecido en este artículo, mientras que el componente de patrimonio neto se tratará de acuerdo con su naturaleza.»

Las Normas de consolidación señalan una clara frontera entre las eliminaciones financieras por resultados internos: por un lado, el artículo 46 y el 47 se refieren a la adquisición a sociedades del grupo de activos financieros (distintos a instrumentos de patrimonio neto emitidos por el grupo), mientras que, por otro lado, el artículo 48 se refiere exclusivamente a la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo. Si se adquieren a terceros pasivos financieros no emitidos por sociedades del grupo, sino emitidos por terceros ajenos al grupo, no ha de efectuarse lógicamente eliminación alguna más que (en su caso) las correcciones valorativas que correspondan en los estados individuales.

Se ha visto en los casos prácticos anteriores la eliminación de resultados por operaciones internas de instrumentos financieros emitidos por terceros o por empresas del grupo, pero en este último caso, diferentes a instrumentos de patrimonio neto emitidos (estos últimos son tratados en el art. 39). Ahora se trata de algo distinto, como es la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por una sociedad del grupo, cuando no hay operación interna, diferente a la emisión o suscripción simultánea por el grupo. Debe eliminarse el activo y el pasivo y los gastos e ingresos, que son mutuos.

Tal sería el caso de una emisión por una sociedad del grupo de unos pasivos financieros (o activos financieros para el adquirente), que inicialmente suscriben terceros ajenos al grupo y que posteriormente recompra otra sociedad del grupo (distinta del emisor) a los suscriptores iniciales o a terceros ajenos al grupo. Desde el punto de vista del consolidado, esta operación sería equivalente a la adquisición de instrumentos de deuda propios, o, lo que es lo mismo, la cancelación temporal o definitiva anticipada de la deuda. Por tanto, así deberá tratarse a efectos de presentar los estados financieros consolidados. En este punto cabe remarcar que, si en el futuro la sociedad adquirente de la deuda la vendiera a un tercero, la operación se debería considerar como una nueva emisión de deuda.

Otro caso mezcla de los anteriores (aplicación de los arts. 46 y 48) sería el de la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por empresas del grupo y que, posteriormente, se transmiten entre empresas del grupo generando un resultado por operaciones internas en la contabilidad individual.

Se exceptúa la adquisición de títulos por parte del mismo emisor, ya que en este caso de amortización anticipada de títulos propios no requiere lógicamente ningún ajuste ni eliminación de consolidación, pues no se producen transacciones intragrupo y tampoco hay créditos y débitos o ingresos y gastos mutuos con otra sociedad del grupo.

El apartado 2 del referido artículo determina el cálculo de este resultado como «la diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición». Mayoritariamente estos pasivos financieros se valorarán por su coste amortizado.

La existencia de resultado es lógica porque el precio de adquisición no tiene por qué coincidir con el coste amortizado del pasivo en la fecha de adquisición; los valores contables a eliminar del emisor no han de ser coincidentes con los valores contables a eliminar del inversionista, hecho que sí ocurre en el caso de suscripción simultánea a la emisión que no determina diferencias, ni beneficio ni pérdida. Esa diferencia, en más o en menos, se produce por la compra a terceros, por lo que ha de poder realizarse anticipadamente el beneficio o pérdida en cuentas consolidadas según señalan las Normas. Desde la visión del grupo, en esta operación estamos amortizando anticipadamente la deuda por el precio de adquisición a terceros de dicho pasivo financiero. Obviamente, la diferencia existente con el coste amortizado representará un resultado a reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

El punto 4 del artículo es consecuencia de los puntos anteriores: si en el momento de la adquisición a terceros del pasivo financiero emitido por el grupo, se realiza la eliminación de la partida de activo adquirido y pasivo emitido, con reconocimiento incluso del resultado generado, entonces resultará lógico que cualquier asiento posterior a la adquisición que se realice sobre dichas partidas (ajustes a valor razonable, por ejemplo) sean también convenientemente eliminados. Desde el punto de vista del grupo, se han amortizado anticipadamente los valores representativos de la deuda, y esos títulos no figuran a efectos consolidados. Es por ello por lo que cualquier ajuste posterior a nivel individual que afecte a estos títulos adquiridos debe ser eliminado en el consolidado.

Respecto a los instrumentos financieros compuestos, a los que hace referencia el punto 5 del artículo 48, se debe atender a lo regulado en la norma de registro y valoración número 9 del PGC respecto a dichos instrumentos. Los instrumentos financieros compuestos son instrumentos financieros no derivados que incluyen componentes de pasivo y de patrimonio neto simultáneamente. Un ejemplo ilustrativo de instrumento financiero compuesto es la emisión de obligaciones convertibles, es decir, aquellas que permiten ejercer la opción de conversión de las obligaciones en acciones en determinadas fechas, y con una relación de canje no fija, de tal forma que el inversor en dichos instrumentos, en caso de ejercer la opción, estuviera asumiendo riesgos (posibles pérdidas) en cuanto a la existencia de diferencias entre el valor razonable de lo entregado y el de lo recibido. El PGC nos indica que debe reconocerse, valorarse y presentarse por separado cada uno de sus componentes, es decir, el componente de instrumento pasivo financiero y el componente de instrumento de patrimonio neto. Una vez separados, el componente de pasivo financiero ha de seguir en la consolidación las normas referidas en estos artículos (arts. 46 y 48 de las NOFCAC), mientras que el instrumento financiero de patrimonio neto deberá seguir las normas de consolidación referidas a dichos instrumentos financieros de patrimonio.

EJEMPLO 4:

Eliminación de resultados por compra a terceros por una sociedad dependiente, de un pasivo financiero emitido por la sociedad dominante

Una sociedad dependiente compra a 31 de diciembre de 20X0, a terceros ajenos al grupo, un bono «cupón 0» (es decir, un bono que no paga intereses periódicamente) que había sido emitido con anterioridad por la sociedad dominante. El coste de adquisición

.../...

.../...

al tercero de dicho bono es de 880 u.m. La sociedad dominante tiene registrado este bono a coste amortizado, por un importe a dicha fecha de 900 u.m. Al vencimiento del bono, a 31 de diciembre de 20X4, la sociedad dominante satisfará 1.000 u.m.

Se pide:

Registro contable de los ajustes a realizar sobre los estados financieros agregados, de cara a la presentación de los estados financieros consolidados a 31 de diciembre de 20X0.

Solución:

Con el fin de entender la operación, nos remontamos al momento inicial de la misma: la sociedad dominante emitió años atrás una serie de bonos para financiarse, por los que obtuvo una serie de fondos. La operación comportaba implícita una tasa efectiva de financiación, que es aquella tasa que iguala financieramente el importe obtenido, con el importe a satisfacer en el momento de la amortización, según el enunciado, el 31 de diciembre de 20X4. Conforme a dicha tasa, el enunciado nos informa de que el coste amortizado es de 900 u.m. a 31 de diciembre de 20X0.

Por su parte, la sociedad dependiente, adquirente del bono, calculará en el momento de la adquisición su propia tasa efectiva de la inversión (la tasa efectiva que iguala financieramente el coste de adquisición del bono de 880 u.m. a 31 de diciembre de 20X0 y del importe de reembolso del bono de 1.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X4).

Estas son las visiones de la operación desde el punto de vista individual de cada una de las sociedades intervinientes. Pero ahora la cuestión es plantearse la operación desde la perspectiva del grupo. El hecho de que sea una sociedad dependiente la que adquiera el bono a terceros se interpreta de la misma manera que si hubiera sido la propia sociedad emisora (la sociedad dominante) la que hubiera adquirido el bono: amortizando de forma anticipada el mismo. Por tanto, nos encontramos con una amortización anticipada temporal (o definitiva) del pasivo financiero, que, dependiendo del precio por el que se haya adquirido al exterior, nos supone un beneficio o una pérdida.

En este caso, se ha adquirido en el mercado un pasivo financiero por importe inferior en 20 u.m. respecto a su valoración por parte del grupo. Luego, intuitivamente el grupo tiene un beneficio de 20 u.m.

Pasamos a reflejar mediante asientos en los estados financieros agregados esta operación a 31 de diciembre de 20X0:

Ajuste balance de situación agregado

Cuenta	Debe	Haber
Obligaciones y bonos a largo plazo (dominante)	900	
Valores representativos de deuda a largo plazo (dependiente)		880
		.../...
		.../...

.../...

.../...		
Resultado del ejercicio (dependiente/compradora)		20
Eliminación de las cuentas deudoras y acreedoras recíprocas, que recogen el valor del bono y reconocimiento del beneficio a nivel consolidado, por ser equivalente a una amortización anticipada de la deuda emitida por el grupo.		

En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada se reconocerá el ingreso, como si se hubiera realizado una operación con instrumentos de deuda propia.

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio (dependiente)	20	
Beneficios por operaciones con obligaciones propias		20
Reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada.		

Ajuste sobre el estado de ingresos y gastos reconocido agregado

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de estado de ingresos y gastos reconocidos (dependiente)	20	
Resultado del ejercicio (dependiente)		20
Efecto de los asientos anteriores sobre el estado de ingresos y gastos reconocidos agregada.		

4. ELIMINACIÓN DE DIVIDENDOS INTERNOS

El artículo 49 de las Normas de consolidación mantiene la normativa anterior al respecto, señalando lo siguiente:

«1. Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo.

2. Estos dividendos serán eliminados considerándolos reservas de la sociedad perceptora.

(...)»

La eliminación de dividendos intragrupo obedece a la idea de que tales dividendos no son más que meras transferencias de liquidez de una sociedad a otra y que producen un efecto escaparate en los estados financieros individuales del perceptor al aumentar sus resultados ya que en el consolidado, o bien han sido beneficios del ejercicio anterior en la sociedad que los reparte (puesto que se

atribuyeron en ejercicios anteriores en la parte correspondiente al grupo por su porcentaje de participación), o están duplicados (sería el caso de los dividendos a cuenta). Esta es la razón por la que tales dividendos han de eliminarse.

Los casos más generales que pueden presentarse de distribución de dividendos son los siguientes:

1. Dividendos que corresponden a beneficios generados en ejercicios anteriores al de adquisición de la participación.

En este caso, tales dividendos no deben ser objeto de eliminación en los estados consolidados; procedería, en todo caso, disminuir el precio de coste de adquisición, si ya estaban previstos cuando esta se efectuó. En este caso, será necesario tener la certeza de que el patrimonio neto atribuible a la participación, tras la distribución de dividendos, será inferior al patrimonio neto que se atribuyó en la fecha de adquisición. Es decir, las diferencias de patrimonio neto atribuible no provienen de resultados generados desde la pertenencia al grupo, sino de la distribución de resultados generados previamente a la adquisición. En todo caso, si existiera duda, deberían tratarse como el caso siguiente general, de ingresos registrados a nivel individual en la perceptora.

2. Dividendos que corresponden a beneficios generados desde el momento de la incorporación al grupo de la sociedad, pero repartidos en ejercicios posteriores.

En este caso ha de efectuarse su eliminación teniendo como contrapartida las reservas de la sociedad perceptora, eliminando el beneficio de la sociedad que percibe el dividendo, ya que el grupo (a través de la sociedad que reparte el dividendo) ya se atribuyó a los beneficios en el ejercicio o ejercicios anteriores. De no haberse repartido dividendos, su importe estaría incluido como reservas en sociedades consolidadas. En definitiva, se trata de un traspaso de resultados a reservas de quien los percibe.

3. Dividendo a cuenta del ejercicio.

Este caso está claramente expresado en las Normas (véase epígrafe 5 posterior), señalando que «se eliminarán con la partida de patrimonio neto representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó». Con ello se pretende evitar la duplicidad que surge en la agregación de los estados financieros individuales, puesto que aparecen, por una parte, como beneficios del perceptor (es el resultado que se elimina) y, por otra parte, como beneficios del ejercicio de la sociedad que los reparte (y que se terminan atribuyendo al grupo y a socios externos).

Es interesante resaltar la problemática que surge en los dividendos a cuenta cuando la sociedad dependiente no lo es al 100 por 100. Como consecuencia de la nueva clasificación en el PGC07, la cuenta de dividendo a cuenta se presenta como menor patrimonio neto (aparecerá incluida con signo deudor en el patrimonio neto individual de la sociedad que los reparte). En este caso, el asiento de eliminación deberá incluir también a los socios externos (véase ejemplo 5 posterior, segundo punto). Si este asiento de eliminación solo hiciera referencia al grupo y no a los socios externos, nos podemos llegar a encontrar con que, tras el asiento de eliminación inversión del grupo-patrimonio neto ajustado de la dependiente, se mantendrían dividendos a cuenta sin eliminar de la sociedad dependiente. Estos

dividendos a cuenta serían atribuibles exclusivamente a los intereses de socios externos, por lo que sería lógico proceder a reducir el valor de los intereses de socios externos por dicho importe remanente en el asiento de eliminación inversión del grupo-patrimonio neto de la dependiente.

Las eliminaciones por dividendos intragrupo de beneficios devengados en ejercicios anteriores o de reservas supone realizar, por una parte, un ajuste de eliminación sobre el balance de situación agregado (mediante el cargo del resultado del ejercicio de la sociedad que recibe los dividendos y abono a la cuenta de reservas de la misma sociedad en la proporción en la que le sea atribuible) y, por otra, un ajuste de eliminación sobre las cuentas de pérdidas y ganancias agregada (mediante el cargo a la cuenta de ingresos financieros de la sociedad que recibe dichos dividendos y el abono al saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad que percibe los dividendos).

Como se puede observar, los dividendos a restituir como reservas del grupo son aquellos que se quedan en las sociedades del grupo, es decir, será el importe de los dividendos totales percibidos multiplicados por el porcentaje de participación atribuible al grupo.

En todos los casos que hemos mencionado en los que se realiza eliminación del ingreso en la sociedad perceptora del dividendo, debe realizarse el asiento correspondiente en el estado de ingresos y gastos reconocido agregado, para reflejar esa restitución de beneficios repartidos que a efectos de grupo ya estaban incluidos en las reservas.

5. ELIMINACIÓN DE DIVIDENDOS A CUENTA

El caso particular de los dividendos a cuenta se concreta en el mismo artículo 49, de eliminación de dividendos internos, en el punto 3:

«3. Cuando se trate de dividendos a cuenta, se eliminarán contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó.»

La lógica y tratamiento de esta partida se mantiene respecto a la normativa anterior, incorporando únicamente la matización de que la compensación se realiza contra la partida de patrimonio representativa de los mismos, en lugar de la cuenta deudora que mencionaba la normativa anterior, consecuencia de la concepción del dividendo a cuenta en el PGC07.

EJEMPLO 5:

Eliminación de los dividendos a cuenta de los resultados del ejercicio

Las sociedades «A» y «B» forman un grupo de sociedades consolidables, en el que la sociedad «A» es la dominante y participa en un 80 por 100 en el capital de la dependiente «B». La adquisición de la participación se ha efectuado con anterioridad al año X1 (se efectúa la consolidación de cuentas anuales desde hace más de cinco años).

.../...

.../...

La sociedad dependiente «B» distribuyó en enero de X2 un dividendo a cuenta de los beneficios del año X1 de 50 u.m., y en julio de X2 el dividendo complementario por el resultado del ejercicio X1 de 50 u.m. (la sociedad tenía por norma repartir, a cuenta de los beneficios después de impuestos obtenidos en el ejercicio anterior una parte en enero y el complementario en julio, una vez aprobado por la junta general de accionistas el reparto definitivo del resultado. El resultado obtenido en X1 por la sociedad «B» fue de 200 u.m.).

El Consejo de Administración decidió a finales del año anticipar el dividendo a cuenta de los beneficios de X2, pagando dicho dividendo el 30 de diciembre de X2 por importe de 40 u.m.

Se pide:

Ajustes de eliminación de dividendos referentes al balance de situación agregado, la cuenta de pérdidas y ganancias agregada, así como sobre el estado de ingresos y gastos reconocidos agregado referentes al ejercicio X2.

Solución:

La participación se adquirió en años anteriores al X1 y la consolidación se realizaba desde años anteriores.

Los dos dividendos corresponden a beneficios generados en X1, con posterioridad a la fecha de adquisición y, de acuerdo con el artículo 49.2 de las Normas de consolidación han de ser considerados «reservas de la sociedad perceptora», ya que a nivel de grupo corresponden, como decimos, a beneficios generados en ejercicios. Por ello, en la consolidación de X2 esos dividendos se incluyen como reservas. Según las Normas de consolidación, se atribuyen a las reservas del perceptor, ya que son transferencias de resultados que van a quedar definitivamente en poder del perceptor.

Otra cuestión importante que ha de comentarse es la referente a que los socios externos no participan de las reservas generadas a consecuencia de reparto de dividendos. Los socios externos habrán percibido la parte de dividendos que corresponde a su participación y el importe que estamos asignando es el que corresponde a reservas. No procede, por tanto, asignación a socios externos de dicha atribución.

Después de estos comentarios, se pueden efectuar las eliminaciones correspondientes, con las siguientes consideraciones previas:

- Los dividendos a cuenta y complementario repartidos por beneficios del año X1 pasan a reservas de quien los percibe, eliminándose de resultados en balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
- Los dividendos a cuenta del resultado del ejercicio se eliminan con la cuenta deudora de los mismos en la sociedad que los distribuyó, si bien dicha cuenta de «dividendo activo a cuenta» en el PGC, ha de incluirse en el patrimonio neto restando, como aparece en el balance propuesto y, en la parte que corresponda, deducirán los beneficios atribuidos a los socios externos, que han de formar parte del epígrafe A-4) Socios externos, del modelo de balance consolidado en las normas de consolidación.

.../...

.../...

1. POR LA ELIMINACIÓN DE LOS DIVIDENDOS DE RESULTADO DEL EJERCICIO GENERADOS POR LA DEPENDIENTE EN EJERCICIOS ANTERIORES

Ajuste balance de situación agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (sociedad «A», perceptora) [80% × (50 + 50)]	80	
Reservas (sociedad «A», perceptora)		80
Eliminación de los dividendos a cuenta y complementario y que han sido repartidos a consecuencia de beneficios del año anterior X1, y que han de considerarse reservas de la sociedad perceptora, que en este caso es la dominante [80% s/(50 + 50)].		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada

Cuenta	Debe	Haber
Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio (sociedad «A», perceptora) [80% × (50 + 50)]	80	
Saldo de resultado del ejercicio (sociedad «A», perceptora)		80
Eliminación de los dividendos percibidos por el beneficio del año X1, ya que han de traspasarse a reservas en el balance consolidado.		

Ajuste sobre el estado de ingresos y gastos reconocido agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (sociedad «A», perceptora) [80% × (50 + 50)]	80	
Saldo del total del estado de ingresos y gastos reconocido (sociedad «A», perceptora)		80
Eliminación de los dividendos a cuenta y complementario y que han sido repartidos a consecuencia de beneficios del año anterior X1, y que han de considerarse reservas de la sociedad perceptora, que en este caso es la dominante [80% s/(50 + 50)].		

2. POR LA ELIMINACIÓN DEL DIVIDENDO A CUENTA DEL AÑO X2

Ajuste balance de situación agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (sociedad «A», perceptora) (80% × 40)	32	
Intereses de socios externos en «B» de «A» (20% × 40)	8	
Dividendo activo a cuenta (sociedad «B»)		40
Eliminación del dividendo a cuenta de los beneficios del ejercicio percibido: el 80 por 100 de 40 u.m. que se ha repartido en diciembre de X2. La parte percibida por terceros (socios externos) se elimina de su partida en balance.		

.../...

.../...

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada

Cuenta	Debe	Haber
Ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio (sociedad «A», perceptora) (80% × 40)	32	
Saldo de resultado del ejercicio (sociedad «A», perceptora)		32
Eliminación de los dividendos a cuenta de beneficios del ejercicio. A nivel de grupo, si no se eliminan se duplicarían los resultados atribuidos a la dominante en X2 por dicho importe.		

Ajuste sobre el estado de ingresos y gastos reconocido agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (sociedad «A», perceptora) (80% × 40)	32	
Saldo del total del estado de ingresos y gastos reconocido (sociedad «A», perceptora)		32

Bibliografía

NORMATIVA NACIONAL

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

Sección Tercera del Código de Comercio.

Nota del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas relativa a los criterios aplicables en la formulación de cuentas anuales consolidadas según los criterios del Código de Comercio para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2008.

Plan General de Contabilidad 2007.

NORMATIVA INTERNACIONAL

NIC 27. Estados financieros consolidados y separados.

LIBROS

DE LAS HERAS MIGUEL, Lorenzo: *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*. CEF.

CURSOS

Curso de opositores al Banco de España. Javier GONZÁLEZ SAINZA. Profesor del CEF.

Curso avanzado de consolidación. Juan José TORREBADELLA. Socio Ernst & Young.