

- La recaudación tributaria y el delito contra la Hacienda Pública
- La corrección de la doble imposición en fusiones y escisiones
- El canon digital y la responsabilidad del Estado
- Las energías renovables y el ITP
- La prorrata en el IVA
- Gestión por procesos. Una propuesta de implantación
- Criterios y aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia (IX)
- Procedimiento de puesta en equivalencia (X)
- Caso práctico de contabilidad

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

MAYO 2011 – NÚMERO 338

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 Olivivos»
28906 Getafe (Madrid)
- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

35/2011	La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria. <i>(Joan Iglesias Capellas)</i>	5
36/2011	La corrección de la doble imposición en fusiones y escisiones: el tratamiento fiscal del fondo de comercio y otras cuestiones conexas. <i>(Gerardo Cuesta Cabot)</i>	55
37/2011	La responsabilidad patrimonial del Estado legislador y el canon digital. <i>(Carlos Gómez Jiménez)</i>	85
38/2011	Las energías renovables, concretamente la eólica, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. <i>(Miguel A. Caamaño Anido)</i>	115

CUESTIONES A DEBATE... (TRIBUTACIÓN)

39/2011	La prorrata en el IVA. <i>(Gabinete Jurídico del CEF)</i>	125
----------------	---	-----

CONTABILIDAD

40/2011	Gestión por procesos. Una propuesta de implantación. <i>(Roberto Gancedo García)</i>	141
41/2011	Criterios y aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia (IX). <i>(Francisco Javier Dorado Guerrero y Juan del Busto Méndez)</i>	173
42/2011	Procedimiento de puesta en equivalencia (X). <i>(Francisco Javier Dorado Guerrero y Juan del Busto Méndez)</i>	199
43/2011	Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de la Administración Económico-Financiera de la Administración de la Comunidad de Castilla y León (I). <i>(Carlos F. Cabezas Pascual)</i>	235

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	271
-----------------------------------	-------	-----

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

SUMMARY

	<u>Page</u>
<u>TAXATION</u>	
35/2011 The collection of civil responsibility derived of the crime of tax fraud. <i>(Joan Iglesias Capellas)</i>	5
36/2011 The avoidance of double taxation in mergers and demergers: the tax treatment of the goodwill and other related issues. <i>(Gerardo Cuesta Cabot)</i>	55
37/2011 State responsibility for damages in case of breach of law and the fair compensation. <i>(Carlos Gómez Jiménez)</i>	85
38/2011 Clean energy, particularly wind energy, and the ITP. <i>(Miguel A. Caamaño Anido)</i>	115
<u>ISSUES TO DEBATE... (TAXATION)</u>	
39/2011 The proportion of the VAT. <i>(Gabinete Jurídico del CEF)</i>	125
<u>ACCOUNTING</u>	
40/2011 Process management. An implementation proposal. <i>(Roberto Gancedo García)</i>	141
41/2011 Criteria and applications of equity procedure (IX). <i>(Francisco Javier Dorado Guerrero y Juan del Busto Méndez)</i>	173
42/2011 Equity procedure (X). <i>(Francisco Javier Dorado Guerrero y Juan del Busto Méndez)</i>	199
43/2011 Second exam of the selective examination for the admission to the Superior Body of Economic and Financial Management of the Administration of the Community of Castile-Leon (I). <i>(Carlos F. Cabezas Pascual)</i>	235
BIBLIOGRAPHIC REVIEWS	271

LA RECAUDACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

JOAN IGLESIAS CAPELLAS

Inspector de Hacienda del Estado

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:

EL presente trabajo tiene por objeto el estudio de las especialidades que respecto a la regulación del procedimiento de recaudación en vía de apremio representa el hecho de que la deuda cuyo pago se exige sea una indemnización en concepto de responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. A tal efecto, en primer lugar, examinaremos cada una de las actuaciones que se desarrollan en un procedimiento de recaudación de deudas tributarias, para valorar si pueden aplicarse a una deuda liquidada por un órgano judicial. Seguidamente, analizaremos la situación que se produce cuando respecto al responsable civil, junto a la vía de apremio iniciada por la Administración Tributaria para exigir el pago de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria, se ha iniciado un procedimiento concursal ante la jurisdicción mercantil, y concluiremos nuestro trabajo estudiando las distintas vías de las que dispone el condenado al pago de una indemnización a favor de la Hacienda Pública para oponerse a la actuación ejecutiva tanto del órgano judicial como de los órganos de recaudación. Por último, y a modo de epílogo, no podemos dejar de comentar algunas de las consecuencias que la reciente entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de reforma del Código Penal, puede significar respecto a la futura recaudación de la cuota tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública.

Palabras clave: responsabilidad civil, deuda tributaria, recaudación, exacción, procedimiento de apremio, delito contra la Hacienda Pública, defraudación tributaria, indemnización, deuda, sentencia condenatoria, jurisdicción penal, procedimiento concursal, Administración Tributaria y Código Penal.

THE COLLECTION OF CIVIL RESPONSABILITY DERIVED OF THE CRIME OF TAX FRAUD

JOAN IGLESIAS CAPELLAS

Inspector de Hacienda del Estado

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:

THIS paper aims at studying the specialties with respect to the regulation of the collection procedure in the process of constraint represents the fact that the debt for which payment is required coercively tax debt is not a debt but a civil liability an offense against the Treasury. To this end, first examine each of the administrative proceedings that take place in an administrative procedure for implementing asset value if they can be applied to a debt settled by a judicial body. Next, we discuss the variations that occur when compared to civil liability, along with the means for collection initiated by the Tax Administration to enforce the payment of compensation awarded in the sentence, have initiated insolvency proceedings before the commercial court. Finally, we conclude our work by studying the different ways that the offender has to pay compensation for the Treasury to oppose the executive action of both the judiciary and of collecting bodies.

Keywords: liability, tax debt, collection, levy, compulsory process, crime on the treasury, tax fraud, compensation, debt, conviction, criminal jurisdiction, insolvency proceedings and Tax Administration.

Sumario

Introducción

- I. El apremio administrativo de la deuda por responsabilidad civil.
 1. Órganos competentes para la recaudación en vía de apremio de la indemnización en concepto de responsabilidad civil.
 2. La iniciación del procedimiento de apremio.
 3. El desarrollo del procedimiento de apremio.
 4. La terminación del procedimiento de apremio.
 5. La extensión en vía administrativa del ámbito subjetivo de la responsabilidad patrimonial del condenado.

- II. La concurrencia del procedimiento de apremio con otros procedimientos judiciales de ejecución patrimonial.
 1. Nacimiento del derecho de crédito reconocido a la Hacienda Pública en la sentencia condenatoria por un delito de defraudación tributaria.
 2. Clasificación concursal del crédito por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública.
 3. La concurrencia del procedimiento de apremio con procedimientos singulares de ejecución patrimonial.

- III. La oposición a la exacción administrativa de la responsabilidad civil.
 1. La oposición a las resoluciones del juez de lo penal.
 2. La oposición a la actuación de la Administración Tributaria.

- IV. Efectos de la reforma del Código Penal en la recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.
 1. La naturaleza jurídica de la obligación de reintegrar el importe de la cuota tributaria defraudada.
 2. La recaudación de la deuda defraudada en ejecución de la sentencia condenatoria.

INTRODUCCIÓN

Según la doctrina consolidada de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, de la comisión de un delito de defraudación tributaria surge un deber de indemnizar a la Hacienda Pública, siendo el juez de lo penal el órgano competente para determinar el importe de la responsabilidad civil y la sentencia condenatoria el título de ejecución para exigir el pago de la deuda al autor del delito ¹.

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), mediante su disposición adicional décima, al tiempo que establece que la responsabilidad civil resultante de la comisión del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal (CP) comprende la deuda tributaria no ingresada –más los intereses de demora que la falta de pago hubiere generado–, dispone que su exacción se realizará por el procedimiento administrativo de apremio. Por consiguiente, en su condición de *lex specialis*, modifica el régimen general previsto en las Leyes de Enjuiciamiento Criminal (LCrim.) y de Enjuiciamiento Civil (LEC) en materia de ejecución patrimonial en aquellos casos en los que sea necesario proceder contra los bienes del condenado a pagar la indemnización reconocida a la Hacienda Pública en la sentencia condenatoria por un delito de defraudación tributaria ².

Ciertamente, aunque la norma tributaria se remite al procedimiento *administrativo* de apremio como el cauce a seguir para proceder a la *exacción* ³ de la responsabilidad civil derivada de un deli-

¹ Así lo indica la STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2003/7144) reiterando una posición fijada en la STS de 30 de enero de 1991 (RJ 1991/469) y mantenida inalterada a lo largo de los años. Entre otras, pueden verse también: STS 1940/2000, de 18 de diciembre (RJ 2000/10664), STS 1336/2002, de 15 de julio (RJ 2002/8709), STS 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2001/546), STS de 15 de julio de 2004 (RJ 2004/5627) y STS de 19 de mayo de 2005 (RJ2005/6507).

² Concretamente, el precepto afectado por dicha modificación es el artículo 984 de la LCrim., en cuyo tercer párrafo se establece que: «Para la ejecución de la sentencia, en cuanto se refiere a la reparación del daño causado e indemnización de perjuicios, se aplicarán las disposiciones establecidas en los artículos 927 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil, teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 738 de la misma ley.»

³ En la actualidad el vocablo *exacción* únicamente aparece en el artículo 65.2 de la LGT al referirse a la forma de gestionar el pago de la deuda tributaria mediante el uso de efectos timbrados. En la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, dicha expresión referida a la acción de cobrar o pagar una deuda aparecía, entre otros, en el artículo 57.1 y en el artículo 75. Probablemente, el uso de esta expresión traiga causa del artículo 242 de la LCrim. que, al regular el pago de las costas procesales, establece que: «Se procederá a su exacción por la vía de apremio si, presentadas las respectivas reclamaciones y hechas saber a las partes, no pagasen estas en el término prudencial que el Juzgado o Tribunal señale [...]». En cualquier caso, por el contexto normativo en el que se ubica la disposición adicional décima de la LGT, hemos de entender que la acción a desarrollar por los órganos de la Administración Tributaria es la *recaudación* de una deuda de derecho público en los términos en que viene definida en el artículo 2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

to contra la Hacienda Pública, es evidente que se trata de una remisión interna pues, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), el cauce administrativo para proceder a la ejecución forzosa de una deuda es precisamente el previsto en las normas reguladoras del procedimiento recaudatorio en vía ejecutiva⁴. Luego, el régimen jurídico aplicable a la recaudación de la responsabilidad civil derivada de un delito de defraudación tributaria será el comprendido en la Sección Segunda del Capítulo V del Título III de la LGT y en el Capítulo II del Título III del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

No obstante lo anterior, debe significarse que tanto la ley como el reglamento, al regular el procedimiento de recaudación en vía de apremio, no solo desarrollan las normas relativas al modo de proceder contra los bienes y derechos del deudor que no cumple voluntariamente con su deber de ingresar el importe de las deudas de derecho público, sino también: las normas que regulan la concurrencia de la vía de apremio con otros procedimientos de ejecución patrimonial (art. 164 LGT), las causas legales de suspensión del procedimiento de apremio (art. 165 LGT) y, sobre todo, los motivos para oponerse a los actos de gestión recaudatoria. Por el contrario, otros aspectos relacionados con la gestión recaudatoria de las deudas de derecho público se ubican fuera de la regulación específica de la vía de apremio. En particular: las normas relativas a las solicitudes de aplazamiento presentadas una vez iniciado el periodo ejecutivo (art. 161.2 LGT), las normas reguladoras de las facultades de los órganos de recaudación (art. 162 LGT), y también aquellas normas de carácter sustantivo en virtud de las cuales se exigen los recargos del periodo ejecutivo (art. 28 LGT) y los intereses de demora devengados durante la sustanciación del procedimiento [art. 26.2 d) LGT].

Luego, para establecer el régimen jurídico aplicable a la recaudación ejecutiva de una deuda que no tiene su origen en una liquidación tributaria sino en una resolución judicial caben dos posibles interpretaciones. La primera es limitar el alcance de la disposición adicional décima de la LGT a lo dispuesto en los artículos 167 a 173 de la LGT donde se ubican las reglas relativas a la iniciación, desarrollo y terminación del procedimiento de apremio⁵. En este caso, la actuación de la Administración Tributaria quedaría restringida a la práctica de embargos administrativos sobre los bienes o derechos del obligado al pago y, en su caso, a la realización de dichos bienes con arreglo a los procedimientos administrativos de enajenación. La segunda es considerar que la remisión legal a la vía de apremio no solo tiene un alcance formal sino también material, de modo que a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se aplicaría, no solo la normativa reguladora del procedimiento en sentido estricto, sino todo el régimen de la recaudación en vía ejecutiva.

El desarrollo reglamentario de lo establecido en los distintos apartados de la disposición adicional décima de la LGT corresponde al artículo 128 del RGR. En el apartado primero, al tiempo que indica que la deuda derivada de la responsabilidad civil debe acumularse de oficio al procedimiento

⁴ Únicamente quedan excluidas de dicho procedimiento las deudas de la Seguridad Social cuya recaudación en vía ejecutiva viene regulada en el RGR de los recursos del sistema de Seguridad Social.

⁵ El apremio judicial, regulado en los artículos 634 y siguientes de la LEC, se concibe únicamente como el procedimiento para la realización de los bienes embargados. A mayor abundamiento, puede verse FRANCO ARIAS, J.: *El procedimiento de apremio*, Barcelona, 1987.

de apremio que, en su caso, se hubiere iniciado por otras deudas del mismo deudor, establece que no resultan exigibles los recargos del periodo ejecutivo. En el apartado segundo, el reglamento disocia el régimen de impugnación de los actos propios de la gestión recaudatoria en vía de apremio en función de los motivos que alega el obligado al pago, distribuyendo la competencia para conocer de la impugnación contra los actos dictados en el procedimiento de apremio según sea la naturaleza jurisdiccional o administrativa de los motivos invocados por el ejecutado ⁶. En el apartado tercero, el artículo 128 del RGR desarrolla lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima de la LGT, introduciendo una regla equivalente a lo establecido en el artículo 54 del RGR para el caso de incumplimiento de los vencimientos establecidos en un acuerdo administrativo de fraccionamiento de deudas tributarias. Asimismo, ratificando la regla del apartado primero, indica que no procederá exigir los recargos del periodo ejecutivo, pero sí que establece una obligación de pago de los intereses devengados durante el periodo en el que se mantuvo vigente el aplazamiento concedido por el juez.

Finalmente, el apartado cuarto del artículo 128 del RGR es la concreción reglamentaria de lo dispuesto en el apartado cuarto de la disposición adicional décima de la LGT respecto al deber de información que recae en el órgano de recaudación, a fin de dar traslado al juez de las incidencias que se produzcan durante el procedimiento de apremio de las deudas que tienen su origen en la indemnización por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. En este sentido, la norma reglamentaria especifica las situaciones que, en todo caso, deben ser objeto de comunicación al órgano que dictó la sentencia que se ejecuta, a saber: el ingreso total o parcial de la deuda, y la insolvencia del deudor por inexistencia total o parcial de bienes susceptibles de quedar afectos al cumplimiento forzoso de la obligación de pago.

A nuestro modo de ver, el texto del artículo 128 del RGR no solo no resuelve satisfactoriamente la cuestión acerca de cuál es el régimen jurídico aplicable a la recaudación de la responsabilidad civil derivada de un delito de defraudación tributaria, sino que introduce, si cabe, más dudas que soluciones.

En primer lugar, nada se dice acerca de cómo deben iniciarse las actuaciones recaudatorias cuando respecto al condenado no existe un procedimiento en vía de apremio iniciado previamente, lo que, por otra parte, y a diferencia de lo sugerido por la norma reglamentaria, será lo habitual. En segundo lugar, la acumulación en un mismo procedimiento ejecutivo de la deuda por responsabilidad civil con otras posibles deudas tributarias del condenado introduce importantes asimetrías en el régimen aplicable a los actos en los que se concreta la actividad ejecutiva de los órganos de recaudación. Y, por último, a nivel reglamentario, se ignoran las dificultades de aplicar a la recaudación de la responsabilidad civil: las reglas generales de oposición a la providencia de apremio (art. 167.3 LGT) y a la diligencia de embargo (art. 170.3 LGT); las normas sobre la ejecución de las garantías (art. 168 LGT); y, sobre todo, el régimen de suspensión del procedimiento de recaudación (art. 165 LGT) o de paralización de las actuaciones de enajenación (art. 172.3 LGT).

⁶ En este sentido coincidimos plenamente con ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS cuando advierte que: «[...] fiar las consecuencias de la distinción a que el interesado invoque como motivo de su oposición la disconformidad del acto de ejecución con la sentencia, como hace el precepto reglamentario, aparece como una suerte de "brindis al sol", y no solo porque este "motivo" es el habitualmente alegado por quien impugna actos de ejecución sino porque su fundamento no puede ser apreciado hasta el momento de resolver». ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., en «Ejecución Administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública», *Tribuna Fiscal*, núm. 201, 2007, pág. 20.

Por otra parte, mención especial merece la indicación según la cual el importe de la responsabilidad civil *no podrá incrementarse* en los recargos del periodo ejecutivo, pues según como se entendiera podría parecer que, por vía reglamentaria, se introduce una excepción a lo dispuesto en el artículo 28 de la LGT cuando del texto de la disposición adicional décima de la LGT no se desprende que el legislador excluya la deuda por responsabilidad civil de la aplicación del recargo que, según lo dispuesto en el artículo 161.4 de la LGT, se devenga *ope legis* con la iniciación del periodo ejecutivo.

Luego, siendo indiscutible que, ordenada por el juez su exacción por el procedimiento de apremio, las actuaciones de los órganos de recaudación tienen carácter ejecutivo, para inaplicar el artículo 28 de la LGT no basta con una interpretación meramente sistemática de la norma de remisión sino que sería necesario que dicha circunstancia quedase claramente reflejada en la ley. Por consiguiente, si se interpretara que el fundamento de la inexigibilidad de los recargos del periodo ejecutivo es el artículo 128.1 del RGR, solo podría concluirse que se trata de una norma nula de pleno derecho por contravenir lo dispuesto en una norma de rango superior.

Para salvar la validez del artículo 128 del RGR, cabría entender que la norma que le ofrece cobertura legal no es la disposición adicional décima de la LGT sino el artículo 161.1 de la LGT donde, al regular el inicio del periodo ejecutivo, únicamente contempla dos posibilidades: a) el vencimiento del plazo de ingreso de las deudas liquidadas por la Administración Tributaria y b) el vencimiento del periodo voluntario para presentar e ingresar las deudas autoliquidadas por el propio obligado al pago. Si dicha norma –a la que por otra parte se remite el art. 28.1 LGT– se aplica literalmente, es evidente que las deudas con origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no se ajustan a ninguna de las dos modalidades indicadas pues, independientemente del debate doctrinal acerca de su naturaleza jurídica ⁷, de su liquidación no se encargan los órganos de la Administración Tributaria sino el juez de lo penal. Luego, desde esta perspectiva, el artículo 128.1 del RGR únicamente tendría un sentido aclaratorio, siendo el fundamento legal de la inexigibilidad del recargo la interpretación restrictiva del artículo 161 de la LGT.

De todos modos, a nuestro modo de ver, y aunque formalmente pudiera salvarse la legalidad de la norma reglamentaria, nos inclinamos por la explicación más evidente: al realizar una remisión genérica al procedimiento administrativo de apremio no se advirtió la posibilidad de que pudieran

⁷ La doctrina se muestra dividida acerca de la naturaleza jurídica de la deuda que se exige al condenado por un delito contra la Hacienda Pública. Para unos autores lo que predomina es la naturaleza tributaria originaria de la obligación nacida con la realización del hecho imponible. Para otros, lo que predomina es la naturaleza civil de la culpa extracontractual. Respecto a la primera postura puede verse entre otros: AGULLÓ AGÜERO, A.: «Delitos e infracciones de contrabando», *Comentarios a la Legislación Penal*, Tomo III, Madrid, 1984, pág. 363; MUÑOZ MERINO, A.: *Delito de contrabando*, Pamplona, 1992, pág. 517; COLOMA CHICOT, A., en «La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria», en *La Ley*, núm. 6583, noviembre 2006, pág. 1; FALCÓN Y TELLA, R.: «La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria», en *Quincena Fiscal* (editorial), núm. 5, 2004, pág. 2; CHOCLAN MONTALVO, J.A.: «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo», en *Diario La Ley*, núm. 5928/2004, pág. 2; y recientemente SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: *Deuda Tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, Barcelona, 2009. Respecto a la segunda postura pueden verse, entre otros: SOTO NIETO, F.: «Pronunciamiento sobre responsabilidad civil por delito fiscal», en *Diario La Ley*, 12 de noviembre de 2002, pág. 1.747; HINOJOSA MARTÍNEZ, E.: «La intervención administrativa en la ejecución de sentencias y la exacción de la responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública en la nueva Ley General Tributaria» en *La ley*, núm. 6095, 28 de septiembre de 2004, pág. 14; y RIBES RIBES, A.: «Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria», en *Tributación Práctica*, núm. 8, Madrid, 2007, pág. 183.

exigirse al condenado los recargos del periodo ejecutivo, con lo que dicha cuestión no fue objeto de debate en sede parlamentaria sino en el momento en que se abordó el desarrollo reglamentario de la disposición adicional décima de la LGT. Sea como fuere, si lo querido por el legislador es que sobre la indemnización fijada en la sentencia condenatoria no se exija el recargo del periodo ejecutivo, la ubicación adecuada de esta regla de exclusión no es el artículo 128 del RGR sino la propia disposición adicional décima de la LGT, pues solo de este modo se cumple con la reserva de ley contenida en el artículo 8 e) de la LGT.

Planteadas las principales cuestiones que se suscitan al tratar de integrar el mandato contenido en la disposición adicional décima de la LGT con las reglas generales de la ejecución patrimonial por la vía del apremio administrativo, a continuación nos proponemos examinar el régimen jurídico aplicable a la recaudación ejecutiva de aquellas deudas que tienen su origen en una resolución judicial por la que se condena al autor de un delito de defraudación tributaria al pago de una indemnización a la Hacienda Pública. Para ello, en primer lugar, analizaremos las modulaciones que, respecto al procedimiento de apremio, se producen cuando lo que se reclama no es el pago de una deuda liquidada por la propia Administración Tributaria sino de la responsabilidad civil fijada por el juez de lo penal. Seguidamente estudiaremos la situación que se produce cuando, respecto al condenado a pagar la indemnización, se han iniciado otros procedimientos judiciales de ejecución patrimonial y en especial un proceso concursal. Y, en tercer lugar, nos ocuparemos de los medios de oposición de que dispone el deudor para hacer frente al procedimiento ejecutivo que, en vía administrativa, se dirige contra sus bienes y derechos.

I. EL APREMIO ADMINISTRATIVO DE LA DEUDA POR RESPONSABILIDAD CIVIL

Desde una perspectiva estrictamente material, las actuaciones a desarrollar por los órganos de recaudación para lograr el cobro de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria no difieren sustancialmente de aquellas que realizan para obtener el cobro de las deudas tributarias. Sin embargo, las especiales características de una deuda que no tiene su fundamento en una liquidación practicada por la Administración Tributaria sino en una resolución judicial, provocan significativas modulaciones en el régimen jurídico aplicable, algunas de las cuales pasamos a examinar seguidamente.

1. Órganos competentes para la recaudación en vía de apremio de la indemnización en concepto de responsabilidad civil

Con carácter general, para la determinación de la competencia de los órganos de la Administración Pública en general y de la Administración Tributaria en particular se aplican dos criterios: el material y el territorial.

Según el primero de ellos, la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública recae sobre los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) pues, aunque con arreglo a la jurisprudencia actualmente mayoritaria no se tra-

te de deudas tributarias en sentido estricto, por su condición de derecho de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado ⁸, en aplicación de lo establecido en el artículo 11.2 de la Ley General Presupuestaria (LGP), el procedimiento, efectos y requisitos de las formas de extinción de este tipo de créditos se someterán a lo establecido en la LGT y en el RGR ⁹.

No obstante lo anterior, debe significarse que dicha atribución indirecta de la competencia material no encuentra el correspondiente título a nivel reglamentario, puesto que en la Sección Segunda del Capítulo I del Título I del RGR se distribuyen las competencias para la gestión recaudatoria de los recursos de derecho público sin considerar el caso de que la Administración Tributaria pueda resultar titular de un crédito que no tenga origen en una deuda tributaria.

Por ello, la opción más acorde con el régimen jurídico derivado de lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT es entender que se trata de un supuesto incluido en la previsión general del segundo apartado del artículo 3 b) del RGR, según el cual la gestión recaudatoria en periodo ejecutivo de los recursos públicos no tributarios –y no atribuidos a ningún órgano u organismo autónomo de la Administración General del Estado– corresponde a la AEAT.

Por lo que se refiere al ámbito territorial de competencia, ni la disposición adicional décima de la LGT, ni menos aún el artículo 128 del RGR contienen ninguna referencia a la competencia para impulsar el procedimiento de apremio de las deudas cuyo origen sea una sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública.

En el ámbito del Derecho Administrativo la regla general en materia de ejecución de fallos es el artículo 104 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJ), que atribuye la competencia al órgano que dictó el acto afectado por la resolución judicial. Sin embargo, este criterio –que es válido para ejecutar una sentencia dictada por un órgano de la jurisdicción contencioso-administrativa– no puede, en principio, aplicarse a la ejecución de la sentencia penal en la que se reconoce a la Administración Tributaria el derecho a percibir una indemnización a cargo del condenado por un delito contra la Hacienda Pública ¹⁰, entre otras razones porque de dicha resolución judicial no emana ningún mandato dirigido al órgano administrativo sino una orden de pago directamente dirigida al responsable civil.

Descartado este criterio, a nuestro modo de ver, pueden aplicarse dos reglas de atribución de competencia territorial: la procesal y la administrativa. Según la primera, la gestión recaudatoria corresponderá al órgano administrativo cuyo ámbito territorial de competencia coincida con el de la sede del juzgado o tribunal que dictó la sentencia condenatoria. Por el contrario, con arreglo a la

⁸ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.1 de la LGP: «La Hacienda Pública Estatal está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos».

⁹ Según lo establecido en el artículo 2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el RGR: «La gestión recaudatoria de la Hacienda Pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago».

¹⁰ A mayor abundamiento puede verse SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Principios de Derecho Administrativo*, vol. II, Madrid, 2002, págs. 699-704.

norma administrativa, la competencia para la exacción de la responsabilidad civil por vía de apremio corresponde al órgano de recaudación en cuyo ámbito territorial de competencia se encuentre el domicilio fiscal del condenado.

Una vez más, parece que se plantea un dilema con soluciones excluyentes. Para todos aquellos autores que consideren que en la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública la intervención de la Administración Tributaria es meramente vicarial ¹¹, lo coherente será entender que la competencia territorial para ejecutar la sentencia no puede verse alterada por el hecho de que un órgano de la Administración colabore con el órgano judicial. Luego, para no desvirtuar lo dispuesto en el artículo 985 de la LCrim., el criterio de atribución de competencia al órgano administrativo no puede ser otro que el de la sede del órgano judicial que dictó la sentencia. En este caso, el elemento que predomina es la naturaleza jurisdiccional del título en el que se condena al autor del delito a pagar una determinada indemnización y la figura que regularía dicha situación es la *encomienda de gestión* ¹² en virtud de la cual la titularidad de la competencia se mantiene en el órgano judicial sin perjuicio de que, para el desarrollo de las actuaciones concretas, los órganos administrativos apliquen sus propias reglas de atribución.

Frente a esta postura, quienes entiendan que, una vez ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil, la Administración Tributaria actúa con arreglo a unas potestades propias ¹³ y, por ello, sujeta a las normas que regulan sus procedimientos, necesariamente concluirán que la norma aplicable para atribuir la competencia al órgano de recaudación es el artículo 84 de la LGT, en cuyo caso, y por analogía, el criterio fundamental para decidir esta cuestión es el domicilio del condenado. Es decir, si en lugar de considerar que la Administración Tributaria, al iniciar la vía de apremio, ejecuta la sentencia penal, se entiende que lo que hace es iniciar –por orden del juez– la ejecución forzosa del derecho de crédito que en dicha resolución se le reconoce, no cabe sino mantener que, por remisión de la LGP, la atribución de competencia debe realizarse con arreglo a los criterios de la normativa tributaria.

¹¹ El denominado *carácter vicarial* de la ejecución administrativa de la sentencia penal se fundamenta en el deber de informar al juez establecido en el último apartado de la disposición adicional décima de la LGT: «[...] solo resulta razonable si se entiende a la Administración como un simple mandatario *ex lege*, que no está ejercitando una potestad propia, sino simplemente delegada por la norma legal; no se ejecuta, por tanto, una potestad administrativa propia, por virtud del principio de autotutela ejecutiva, como hace en general cuando lleva a efecto una resolución administrativa que compele al pago de una deuda tributaria o en general de cualquier cantidad de dinero», en *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía del Estado-Servicio jurídico del Estado, FUENTES BARDAJÍ, J. (dir.), Navarra, 2008, pág. 489.

¹² En este sentido, según lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común (LRJPAC), la encomienda de gestión no supone alteración de la titularidad competencia, aunque sí de los elementos determinantes de su ejercicio que, en cada caso, se prevén.

¹³ De entre todos los autores quizás sea CHOCLAN MONTALVO quien con mayor rotundidad defiende el carácter íntegramente administrativo de la ejecución forzosa. Concretamente, sostiene que: «[...] la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento administrativo de apremio pone de manifiesto que la Administración conserva la potestad de autotutela incluso para deudas superiores al límite de punibilidad que hayan sido objeto de un proceso penal [...]» en «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo», CHOCLAN MONTALVO, J.A., en *Diario La Ley*, núm. 5928/2004, pág. 2 (www.diariolaley.es). Por su parte, RIBES RIBES adopta una posición intermedia al entender que: «La disposición adicional décima de la LGT debe interpretarse como una posible fórmula de colaboración para la ejecución del fallo, pero no como la única posibilidad que asiste al juzgador que, por el contrario, puede disponer que dicha ejecución se desarrolle de otro modo», RIBES RIBES, A.: «Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria», en *Tributación Práctica*, núm. 8, Madrid, 2007, pág. 183.

De todos modos, lo habitual en estos casos es que coincida el ámbito territorial de la norma procesal y de la norma administrativa, ya que, por regla general, la competencia para conocer de un delito contra la Hacienda Pública recaerá en un juez o tribunal con sede en el ámbito territorial de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria que formula la correspondiente denuncia. Luego, únicamente cuando se produzca un cambio de domicilio durante la sustanciación del juicio o se alteren las reglas que configuran la competencia jurisdiccional, se producirá alguna discrepancia que requiera fundamentar la aplicación de uno u otro criterio, en cuyo caso nos decantamos por aplicar el criterio general del domicilio del deudor.

No obstante lo anterior, aun tomando como criterio de distribución de la competencia territorial el del domicilio fiscal del condenado, se presentan dificultades en el momento de precisar con exactitud la norma por la que se efectúa la atribución concreta para recaudar este tipo de deudas a un órgano de recaudación en particular, puesto que las reglas de organización de la gestión recaudatoria no contemplan una situación tan específica como la que plantea la ejecución forzosa contra los bienes de un condenado por delito contra la Hacienda Pública.

Una posibilidad para solucionar esta cuestión es aplicar la regla general contenida en la letra c) del apartado 1.2.1 de la Resolución de la Presidencia de la AEAT, de 26 de diciembre de 2005, atribuyendo la competencia territorial a las Administraciones de la AEAT sin perjuicio de que, por razón de la cuantía de la deuda, la competencia pueda recaer en las Dependencias de recaudación (de ámbito provincial) o en las Dependencias Regionales de Recaudación (cuyo ámbito territorial coincide con el de la comunidad autónoma). Otra opción es considerar que, por tratarse de un expediente de *especial complejidad*, en aplicación de lo dispuesto en el número 6), de la letra a) del mismo apartado, la competencia recae en las Dependencias Regionales de Recaudación, en cuyo caso será necesario comunicar dicha circunstancia al interesado. Aunque técnicamente ambas soluciones son válidas, a nuestro modo de ver, por las modulaciones sustanciales y procedimentales que se plantean en la recaudación de este tipo de débitos, nos inclinamos por la última de ellas y, en consecuencia, por residenciar la competencia en las Dependencias Regionales de Recaudación.

2. La iniciación del procedimiento de apremio

Uno de los aspectos más destacables del texto del artículo 128 del RGR es que no se pronuncia acerca de la forma de iniciar el procedimiento de apremio para proceder a la exacción de la responsabilidad civil. Este silencio, en principio, cabe atribuirlo a lo dispuesto en el artículo 571 de la LEC, según el cual, en la medida en que la sentencia condenatoria contiene una orden de pago de una cantidad líquida, no precisa de ningún otro trámite (ni judicial ni administrativo) para que, en caso de incumplimiento, se inicie la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado. Luego, en contraste con lo dispuesto en el artículo 167.1 de la LGT, desde la perspectiva formal, es evidente que se produce una significativa diferencia entre el modo de actuar para exigir el pago coactivo de las deudas tributarias en general y de aquellas otras que traen causa de un delito contra la Hacienda Pública, pues respecto a las primeras el procedimiento de apremio se inicia siempre mediante la notificación de la correspondiente providencia (que cumple la función de título ejecutivo y de acto de iniciación), mientras que respecto a las segundas, no parece que se requiera su expedición.

Esta especialidad procedimental es consecuencia directa del hecho singular de que la liquidación de la cuota tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública no la realiza un órgano de la Administración Tributaria sino un órgano de la Jurisdicción penal. Si a ello se añade que es el juez sentenciador quien decide en qué momento debe iniciarse la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, es razonable entender que, al recibir la orden judicial de proceder contra el patrimonio del condenado, los órganos de recaudación no necesitan expedir un título administrativo con idéntico contenido a la resolución judicial que les habilite el inicio de la recaudación por vía ejecutiva¹⁴. Sin embargo, aunque materialmente la sentencia sustituya a la providencia de apremio, a nuestro modo de ver, de ello no se sigue que no sea necesario adoptar un acto de inicio de las actuaciones administrativas de ejecución patrimonial.

Planteada la cuestión en estos términos, de la regla recogida en el apartado primero del artículo 128 del RGR caben dos posibles lecturas: a) La primera es considerar que la norma reglamentaria tácitamente exonera a la Administración del deber de adoptar un acto de iniciación del procedimiento de apremio para la recaudación coactiva de las deudas procedentes de una indemnización por delito contra la Hacienda Pública; b) La segunda es entender que el reglamento se limita a regular el modo de proceder en caso de concurrencia de una deuda por responsabilidad civil con otras deudas tributarias en periodo ejecutivo.

Quienes mantengan la primera interpretación deberían concluir considerando que la norma reglamentaria es nula de pleno derecho en la medida en que la supresión del acto mediante el que formalmente se inicia el procedimiento administrativo de apremio resulta contraria a lo dispuesto en el artículo 167.1 de la LGT. Es decir, la remisión que la disposición adicional décima de la LGT realiza a favor del procedimiento administrativo de apremio no excluye *prima facie* ninguno de sus trámites, ni siquiera el de iniciación mediante la notificación de la correspondiente providencia de apremio. Por consiguiente, aunque la solución técnica adoptada para desarrollar la disposición adicional décima de la LGT pudiera parecer la más ajustada a la voluntad del legislador, lo cierto es que para establecer este tipo de excepciones al procedimiento de recaudación en vía de apremio lo propio es utilizar una norma con el mismo rango normativo de aquellas que resultan afectadas.

Por el contrario, la segunda lectura permite salvar la validez de la norma reglamentaria considerando que su silencio deja sin desarrollo –por innecesario– el inicio formal del procedimiento de apremio de las deudas que traen causa de una responsabilidad civil, en cuyo caso dicha omisión quedaría subsanada con la aplicación de lo dispuesto en las normas que, con carácter general, regulan el inicio de los procedimientos de aplicación de los tributos¹⁵. Sin embargo, incluso en este caso la regla que introduce continúa planteando serias dudas de legalidad ya que, cuando se cumpla el pre-

¹⁴ En este sentido, si el artículo 70.1 del RGR define la providencia de apremio como: «[...] el acto de la Administración que ordena la ejecución contra el patrimonio del obligado al pago», es evidente que respecto a la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública dicha condición se predica de la resolución judicial por la que se ordena a la Administración Tributaria que proceda a su exacción por la vía de apremio.

¹⁵ Con arreglo a lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAP): «Este reglamento será de aplicación a la gestión recaudatoria en lo no previsto por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005 de 29 de julio.»

supuesto objetivo para proceder a la acumulación, la exacción administrativa de la responsabilidad civil se realizaría sin haberse iniciado formalmente un procedimiento de apremio propio y diferenciado del vigente respecto al resto de deudas del obligado al pago ¹⁶.

2.1. *La comunicación de inicio de las actuaciones administrativas*

Para resolver las dificultades que plantea el cumplimiento de lo indicado en la disposición adicional décima de la LGT sin contravenir lo dispuesto en el artículo 167.1 de la LGT, cabe considerar que la singularidad de la deuda que constituye el objeto de la vía de apremio requiere diferenciar el inicio de la ejecución forzosa de la apertura del procedimiento administrativo ¹⁷. La primera función corresponde al juez sentenciador, la segunda al órgano de recaudación. En consecuencia, al recibir la orden judicial para que se proceda a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, el órgano de recaudación debe iniciar formalmente un procedimiento de apremio independiente y ajustado en la medida de lo posible a los términos que en dicha actuación viene regulada en el artículo 167 de la LGT.

Dicho de otro modo, aunque no sea necesario expedir un título ejecutivo (administrativo) sí que deberá ponerse en conocimiento de todos los posibles obligados a pagar la indemnización –sea cual sea el orden de prelación establecido en la sentencia– la iniciación de la recaudación por vía de apremio, aunque solo sea a los efectos de cumplir con lo dispuesto en el artículo 167.4 de la LGT. Para ello, y pese a la escueta redacción del artículo 128 del RGR, consideramos que el órgano de recaudación debe expedir y notificar una comunicación *de inicio* con el contenido establecido en el artículo 87.3 del RGAT y con las indicaciones recogidas en el artículo 70.2 del RGR, a excepción de lo dispuesto en su apartado d) relativo a los recargos del periodo ejecutivo. En dicha comunicación, además, debe ofrecerse al deudor el plazo de ingreso establecido en el artículo 62.5 de la LGT, con la advertencia de que una vez concluido se iniciarán las actuaciones de embargo.

2.2. *El ingreso voluntario de la indemnización en periodo ejecutivo*

Con carácter general, el pago de las deudas tributarias viene regulado en la Sección Segunda del Capítulo IV del Título II de la LGT. Luego, en sentido estricto, se trataría de reglas excluidas de la remisión que la disposición adicional décima de la LGT efectúa al procedimiento de apremio. Sin embargo, considerando que para iniciar la ejecución forzosa de los bienes del condenado es necesario que el juez adopte una resolución judicial por la que se encomienda la recaudación ejecutiva a la Administración Tributaria, cabe interrogarse acerca del régimen jurídico aplicable en aquellos casos en los que el ingreso voluntario de la indemnización se produce después de ordenada por el juez la

¹⁶ Una cosa es la acumulación de deudas diversas en una misma diligencia de embargo (art. 75.3 RGR) y otra muy distinta es la incorporación de una deuda al procedimiento de apremio iniciado respecto a otra deuda distinta.

¹⁷ En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ distingue los presupuestos materiales y formales del inicio de la vía de apremio, de la apertura del procedimiento propiamente dicho. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Procedimiento de apremio» en AA.VV., *Los nuevos Reglamentos Tributarios*, dir. CALVO ORTEGA, R., Madrid, 2006, págs. 171 a 178.

exacción de la responsabilidad civil por vía de apremio¹⁸ pero antes de que se decrete el embargo administrativo de sus bienes o derechos.

a) El ingreso de la deuda posterior a la orden judicial de inicio de la vía de apremio

Al regular la actuación de la Administración Tributaria sin hacer referencia expresa al acto de iniciación del procedimiento de apremio, el artículo 128 del RGR parece dar a entender que, en la medida en que la recaudación se realiza exclusivamente en periodo ejecutivo, la primera noticia de la actuación administrativa que tendrá el obligado al pago que no ha satisfecho la indemnización en sede judicial será la notificación de una diligencia de embargo. Este tránsito sin solución de continuidad entre la fase judicial de ejecución de la sentencia condenatoria y la fase administrativa de exacción del crédito probablemente es el que mejor se ajusta a la intención del legislador de conferir a la Administración Tributaria las facultades necesarias para que, por sus propios medios, pueda exigir del condenado el pago de la indemnización que le ha sido reconocida como parte perjudicada del delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, lo dispuesto en el apartado primero del artículo 128 del RGR vendría a ratificar que de lo que se trata es de sustituir el embargo judicial por el embargo administrativo, de modo que, una vez ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil, en lugar de aplicar el régimen desarrollado en los artículos 584 y siguientes de la LEC, sea el órgano administrativo el que prosiga con las actuaciones propias de la ejecución forzosa sobre los bienes del condenado. Sin embargo, tal como se ha expuesto en el apartado anterior, a nuestro modo de ver, no puede aceptarse aquella interpretación de la norma reglamentaria que conduce a incumplir lo dispuesto en el artículo 167.4 de la LGT y, por ello, entendemos que el órgano de recaudación debe notificar al interesado que se ha iniciado un procedimiento de apremio.

En caso de que se expida dicha comunicación, el deudor no solo tendrá conocimiento de que el ingreso ya no procede realizarlo en sede judicial, sino de que, habiéndose iniciado el procedimiento de apremio por orden del juez, dispone de un brevísimo plazo (entre 5 y 20 días) para efectuar el pago de la indemnización fijada en la sentencia que, una vez transcurrido, habilitará al órgano de recaudación para embargar sus bienes y derechos. Si durante este plazo el deudor satisface la indemnización no se adoptarán medidas ejecutivas contra sus bienes, pues se habrá producido un ingreso voluntario en el periodo ejecutivo respecto al cual, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 128 del RGR, no cabe exigir el recargo de apremio reducido establecido en el artículo 28.3 de la LGT para las deudas tributarias.

b) La solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento del pago

Como cualquier otra deuda, la que tiene su origen en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública es susceptible de ser satisfecha mediante pagos parciales, o su vencimiento diferirse a un momento posterior al inicialmente establecido. En principio, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 125 del CP, la concesión del aplazamiento o del fraccionamiento del pago solicitado por el

¹⁸ Si el pago se realiza dentro del periodo que media desde la firmeza de la sentencia condenatoria y la adopción de la resolución judicial por la que se ordena iniciar la ejecución forzosa, entendemos que rige lo dispuesto en el artículo 548 de la LEC de modo que el condenado dispone, al menos, de un plazo de 20 días para satisfacer la indemnización antes de que se ordene su exacción por vía de apremio.

condenado corresponde al juez que dictó la sentencia. Sin embargo, en aquellos casos en los que la solicitud se presenta después de ordenada la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, cabe interrogarse acerca de cuál es el régimen jurídico aplicable para resolver esta cuestión.

Para quienes entiendan que el órgano de recaudación es un mero auxiliar del juez cuya actuación se limita a localizar y, en su caso, a embargar los bienes del condenado será indiscutible que la concesión del aplazamiento solicitado en periodo ejecutivo también corresponde al órgano jurisdiccional. Por el contrario, todos aquellos que consideren que ordenada por el juez la exacción de la responsabilidad civil por vía de apremio, la Administración Tributaria ejerce una potestad propia, concluirán que es el órgano de recaudación el competente para decidir sobre las condiciones de pago de la deuda apremiada.

Si nos atenemos al tenor de lo dispuesto en el apartado tercero de la disposición adicional décima de la LGT, cabría entender que la facultad judicial de acordar el fraccionamiento del pago se mantiene vigente hasta el momento en que ordena a la Administración iniciar la ejecución forzosa, pues solo de este modo se comprende la indicación de que: «[...] el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento». Además, en la LEC –que es la norma que rige la actuación del órgano judicial– no se contempla la posibilidad de suspender la ejecución por la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento realizada por el ejecutado; solo el pago íntegro de la deuda más las costas causadas (art. 583 LEC) o la consignación del importe reclamado (art. 585 LEC) evita el embargo.

Por otra parte, la remisión que realiza el apartado primero de la disposición adicional décima de la LGT en favor de la vía de apremio determina que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 163.1 de la LGT, según el cual todas las incidencias que se produzcan en el curso de un procedimiento de apremio serán resueltas por los órganos de la Administración Tributaria. Luego, considerando que se trata de la recaudación en periodo ejecutivo de una deuda que tiene su origen en la elusión del pago de un tributo, es razonable que sea el propio acreedor (y destinatario último del ingreso) quien valore las circunstancias en las que se produce la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamiento y, en su caso, establezca las condiciones a exigir al deudor para asegurar el cumplimiento. Además, con ello no se menoscaban las garantías del condenado al pago, pues el régimen jurídico establecido en el artículo 65 de la LGT y desarrollado en los artículos 44 y siguientes del RGR, le confiere mayores oportunidades de impugnación de las que prevé la LEC.

En definitiva, si el condenado formula su solicitud de aplazamiento o fraccionamiento durante el plazo establecido en el artículo 548 de la LEC o dentro del periodo fijado por el juez en un eventual requerimiento de pago, se aplicará lo dispuesto en el artículo 125 del CP. Por el contrario, si la solicitud de aplazamiento se realiza una vez iniciada la vía administrativa, la norma aplicable para resolverla será el artículo 65.5 de la LGT.

3. El desarrollo del procedimiento de apremio

Si comunicado formalmente el inicio de la recaudación en vía ejecutiva transcurre el plazo de ingreso establecido en el artículo 62.5 de la LGT sin que el condenado efectúe el pago de la indemnización, el órgano de recaudación iniciará las actuaciones de localización, traba y enajenación de

los bienes y derechos del deudor en cantidad suficiente para cubrir el principal de la deuda, los intereses de demora y las costas de la vía de apremio (art. 169 LGT).

3.1. La investigación del patrimonio del condenado

Con carácter general, el artículo 162 de la LGT establece que, para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los órganos de la recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes y derechos de los obligados al pago. Para desarrollar esta función, los funcionarios competentes disponen de las facultades previstas en el artículo 142 de la LGT y, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 de la LGT, cualquier persona –natural o jurídica, pública o privada– deberá proporcionar los datos que le fueren requeridos acerca de la situación patrimonial del obligado al pago. Además, el propio deudor tiene el deber jurídico de poner en conocimiento de la Administración una relación de sus bienes y derechos en cuantía suficiente para cubrir el importe de su deuda.

En este orden de cosas, cabe interrogarse acerca de si el régimen que se desprende de los preceptos citados puede aplicarse cuando lo que se recauda en vía de apremio es una deuda con origen en una resolución judicial pues, conforme a lo indicado en la introducción, el artículo 162 de la LGT queda fuera de la Sección Segunda del Capítulo V del Título III. Luego, podría pensarse que se trata de un precepto excluido de la remisión que realiza la disposición adicional décima de la LGT. Además, del tenor literal del propio precepto, cabría entender que las extraordinarias facultades de investigación patrimonial que se atribuyen a los órganos de recaudación únicamente pueden aplicarse para el cobro de las deudas *tributarias* ¹⁹.

Esta conclusión conduce inexorablemente a negar al órgano de recaudación el uso de los instrumentos necesarios para realizar la investigación de la situación patrimonial de aquellos deudores que, con arreglo a la información de acceso general ²⁰, presentan una situación de insolvencia; en cuyo caso, para acceder a información relativa a la situación jurídica de los bienes y derechos del condenado que se encuentre en poder de terceros, la Administración se vería obligada a acudir al órgano judicial para que sea él quien la requiera o le habilite expresamente para requerirla ²¹. Este razonamiento podría llevarse al extremo de llegar a cuestionar incluso si el órgano de recaudación

¹⁹ Si por deudas tributarias se entienden aquellas liquidadas por los órganos de la Administración Tributaria es evidente que la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no tiene dicha condición ya que su liquidación se realiza en la sentencia de condena. Si por el contrario se considera que son tributarias las deudas con origen en la realización del hecho imponible de un tributo, es incuestionable que la responsabilidad civil es materialmente tributaria. Así lo indica la propia disposición adicional décima de la LGT al establece que: «[...] comprende la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora [...]».

²⁰ Nos referimos fundamentalmente a los datos que figuran en los diversos Registros Públicos Oficiales que se encuentran bajo la tutela de los tribunales (Registro de la Propiedad, Registro Mercantil, etc.) y también a la información patrimonial no confidencial que consta en los registros administrativos (Catastro inmobiliario, Dirección General de Tráfico, etc.)

²¹ En este caso, el requerimiento de información, en lugar de fundarse en lo establecido en el artículo 93 de la LGT vendría amparado en lo dispuesto en el artículo 591 de la LEC. Sin embargo, en este caso se produciría la paradoja de que la condición establecida en el artículo 590 de la LEC, en el sentido de que el ejecutante debe acreditar ante el juez que no puede, por otros medios, localizar bienes del ejecutado para afectar a la ejecución, es de imposible cumplimiento cuando el titular del crédito es la Administración Tributaria, pues es evidente que el órgano de recaudación dispone de medios para localizar los elementos patrimoniales del deudor.

puede hacer uso de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la propia Administración Tributaria en ocasión de la aplicación de los tributos, pues con arreglo a lo dispuesto en el artículo 95.1 h) de la LGT, la cesión de dichos datos para colaborar en la ejecución de sentencias firmes está sujeta a importantes restricciones.

Respecto a los datos en poder de terceras personas, entendemos que la orden del juez para que sea la Administración Tributaria quien proceda a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública lleva implícita la habilitación suficiente para que, haciendo uso de sus facultades, proceda a localizar los bienes y derechos del condenado a fin de afectarlos al pago de la indemnización. Entre otras razones porque, habida cuenta de que el contenido del artículo 162 de la LGT en nada difiere de lo dispuesto en los artículos 589, 590 y 591 de la LEC²², la información que los terceros puedan prestar a la Administración Tributaria para colaborar en la ejecución del derecho de crédito, también la están prestando al órgano judicial que, como ya se ha expuesto, es el responsable de velar por la ejecución de la sentencia. Sin embargo, debe reconocerse que, ante el silencio de las normas, el único fundamento jurídico de una práctica que la lógica nos inclina a aceptar es el principio general de eficacia.

Por el contrario, en cuanto al uso de la información que ya se encuentra en poder de la Administración Tributaria, significar que el ámbito objetivo de aplicación que resulta del primer apartado del artículo 95 de la LGT es notoriamente más amplio que el establecido en el artículo 162 de la LGT, pues, además de referirse a la aplicación de los tributos y a la imposición de sanciones, incluye una mención expresa a los *recursos cuya gestión tenga encomendada*; categoría que se ajusta perfectamente a las características de la deuda resultante de la sentencia que condena al pago de una indemnización a favor de la Hacienda Pública. Cualquier otra interpretación, que impida al órgano de recaudación servirse directamente de los datos de que ya dispone, conduce al absurdo.

No obstante lo anterior, el origen judicial del título en el que se reconoce el derecho de crédito sí que, a nuestro modo de ver, suscita dudas en el momento de aplicar el régimen sancionador previsto en los artículos 199.4, 199.5 y 203 b) de la LGT para los casos en que se desatienda un requerimiento de información patrimonial expedido por un órgano de recaudación. Es decir, una cosa es aceptar que la Administración Tributaria puede hacer uso de sus facultades de investigación que la ley le confiere aún cuando técnicamente no se trate de la recaudación de una deuda tributaria, y otra muy distinta es entender que el órgano de recaudación es el competente para sancionar la falta de colaboración en la ejecución de la sentencia²³.

Por ello, cuando en el curso de un procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, se produzca un incumplimiento

²² A mayor abundamiento puede verse, RIBA TREPAT, C.: «La preparación del embargo: la investigación judicial del patrimonio del ejecutado» en AA.VV.: *Instituciones del nuevo proceso civil. Comentarios sistemáticos a la Ley 1/2000*, Difusión jurídica y temas de actualidad, Barcelona, 2001, tomo III, págs. 222-228.

²³ En este sentido compartimos la opinión de GONZÁLEZ-CARBALLO para quien el carácter vicario de la ejecución determina que: «[...] la AEAT [no] pueda imponer sanciones o exigir las responsabilidades previstas en la LGT para las conductas obstaculizadoras de los procedimientos administrativos ordinarios de apremio», GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR, A., en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., (coord.), vol. II, Navarra, 2008, págs. 1.801-1.802.

manifiesto del deber de colaborar con la Administración Tributaria, en aplicación de lo dispuesto en el apartado cuarto de la disposición adicional décima de la LGT, el órgano de recaudación dará traslado de dicha incidencia al juez o tribunal competente para que, si lo estima oportuno, adopte las medidas necesarias para vencer la resistencia a entregar los datos que han sido requeridos (art. 591.2 LEC).

3.2. *La ejecución de las garantías*

Con carácter general, del artículo 168 de la LGT se desprende que antes de decretar el embargo de los bienes del deudor, el órgano de recaudación procederá a la ejecución de las garantías que, por cualquier causa, se hubieren constituido como accesorias de la obligación principal.

Si extrapolamos esta regla a los procedimientos de apremio que tienen por finalidad obtener el cobro de la indemnización establecida en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, advertiremos que dicha situación habitualmente se producirá cuando, al amparo de lo dispuesto en el artículo 591 de la LCrim., el imputado hubiere constituido una garantía a requerimiento del órgano judicial a fin de cubrir total o parcialmente el importe de la responsabilidad civil reclamada por el Abogado del Estado y el resto de responsabilidades económicas –multa y costas– a las que pudiera ser condenado (art. 589 LCrim.).

Luego, en este caso, puesto que no dispone de la garantía que tiene que ejecutar, el órgano de recaudación viene obligado a dirigirse al juez o tribunal que dictó la sentencia condenatoria a fin de que ordene su ejecución. En particular: a) Cuando se trate de fondos depositados en la cuenta de consignaciones del juzgado, ordenará a la entidad de crédito correspondiente que proceda a transferirlos a la Administración Tributaria; b) Cuando se trate de avales constituidos por entidades de crédito o de fianzas personales, ordenará al avalista o fiador que proceda al pago de la suma garantizada, en cuyo caso puede indicar que el ingreso se realice directamente ante el órgano de recaudación; c) Y, finalmente, cuando se trate de otro tipo de garantías (hipotecas mobiliarias o inmobiliarias), cabe interrogarse acerca de si, con carácter previo al embargo, debe iniciarse un procedimiento judicial de realización (art. 636 LEC) o bien, puede habilitarse a la Administración Tributaria para que siga el procedimiento administrativo de enajenación²⁴.

En cualquier caso, lo que en esta sede nos interesa destacar es que en materia de ejecución de garantías, si bien se aplicará la regla de preferencia establecida en apartado primero del artículo 168 de la LGT, no se cumplirá la indicación de que la ejecución de la garantía debe realizarse en el procedimiento de apremio, pues habiéndose constituido ante un órgano judicial entendemos que la decisión acerca del modo de proceder queda excluida del ámbito de competencia del órgano de recaudación. Más aún, incluso se nos suscitan dudas razonables acerca de la aplicación en estos casos de la facultad de sustitución recogida en el apartado segundo del artículo 168 de la LGT.

²⁴ Para CACHON CADENAS, las características comunes entre el embargo y las garantías reales como la prenda y la hipoteca determinan que: «[...] resulta innecesario embargar los bienes hipotecados o pignorados. Una vez incoada la ejecución, esos bienes pueden ser sometidos a la actividad de apremio, sin necesidad de practicar sobre los mismos el embargo», CACHON CADENAS, M.: «El embargo», J.M. Bosch Editor, 1991, pág. 101.

3.3. El embargo de los bienes del condenado

La regulación de la práctica del embargo en el procedimiento administrativo de apremio (desarrollada en los arts. 169 a 172 LGT y en los arts. 75 a 93 RGR) probablemente sea la que con mayor grado de identidad se aplica cuando lo que se recaudada en vía ejecutiva es la indemnización reconocida a la Administración Tributaria en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública. Tanto es así que resultaría plausible entender que la remisión que efectúa la disposición adicional décima de la LGT se refiere precisamente a estas normas.

La literalidad de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 128 del RGR parece que confirma esta impresión pues, en lugar de regular las especialidades formales del procedimiento de apremio para exigir el pago de la indemnización, se limita a indicar que, a los efectos de la práctica de embargos, trabas y enajenaciones de bienes, se procederá a su acumulación con el procedimiento administrativo de apremio que ya se siga contra el deudor.

En coherencia con todo lo que llevamos expuesto hasta ahora es evidente que no podemos compartir la solución que propone la norma reglamentaria, dando a entender que el tránsito entre la fase judicial a la fase administrativa se produce mediante una simple incorporación de deudas a efectos de la práctica del embargo. Las razones que fundamentan nuestra postura son diversas. De una parte, del texto de la disposición adicional décima de la LGT se desprende que la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se realizará por el *procedimiento administrativo* de apremio. Luego la remisión legal es a un procedimiento considerado en su conjunto y no a las concretas actuaciones que en el seno de dicho procedimiento puedan desarrollarse. De otra, la acumulación que promueve el artículo 128 del RGR plantea más problemas que soluciones.

En primer lugar, como ya se ha expuesto, la norma reglamentaria nada dice acerca del modo de proceder en caso de que no se hubiere iniciado un procedimiento de apremio por deudas tributarias al que acumular la deuda por responsabilidad civil derivada de delito. En segundo lugar, la acumulación de la deuda a un procedimiento de apremio ya iniciado no puede justificar que no se adopte un acto formal de inicio de la fase administrativa de exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública. Y, finalmente, la diversa naturaleza jurídica del título ejecutivo determina la aplicación de cauces distintos para formalizar la oposición del interesado ante las actuaciones de los órganos de recaudación; razón por la cual la acumulación de deudas tributarias y deudas por responsabilidad civil resulta de difícil aplicación²⁵.

Por ello, a nuestro modo de ver, ni siquiera en el caso de que se hubiere iniciado un procedimiento de apremio por deudas tributarias podría producirse la incorporación –que no acumulación– de la deuda en concepto de responsabilidad civil. En consecuencia, entendemos que será necesario instruir un procedimiento de apremio diferenciado para el cobro de la indemnización reconocida a

²⁵ Respecto a las deudas por responsabilidad civil, considerando que no se expide la providencia de apremio, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 167.3 de la LGT. Asimismo, en cuanto a los motivos de oposición a la diligencia de embargo difícilmente podrán invocarse las causas recogidas en las letras b) y d) del artículo 170.3 de la LGT. Finalmente, en cuanto a la oposición a la realización de los actos de enajenación, entendemos que únicamente cabe alegar el pago de la deuda o la irregularidad de la diligencia de embargo.

la Administración Tributaria. Una vez iniciado dicho procedimiento, y para evitar problemas de imputación de pagos, también pensamos que no es aconsejable mezclar deudas sujetas a distinto régimen jurídico en una misma diligencia de embargo.

3.4. La realización de los bienes embargados

En lo que se refiere al cauce formal para la realización de los bienes embargados en el seno de un procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil de un delito contra la Hacienda Pública, no se advierte ninguna diferencia sustancial respecto a los modos de proceder a la enajenación de los bienes del deudor tributario desarrollados en el artículo 172 de la LGT y en los artículos 97 a 112 del RGR²⁶. Sin embargo, mayores dudas se suscitan cuando se trata de la realización de bienes embargados por el órgano judicial al decretar la adopción de medidas cautelares (art. 597 LCrim.) en la pieza de responsabilidad civil iniciada simultáneamente con la presentación de la querrela²⁷.

Ante dicha tesitura, por otra parte muy habitual en este tipo de procedimientos, a los órganos de recaudación se les presentan dos opciones: la primera es reembargar los bienes previamente embargados por el juez. La segunda es solicitar al juez que convierta el embargo judicial en administrativo²⁸, o bien que ordene la sustitución de la autoridad competente para instar su realización²⁹.

El principal inconveniente de la primera alternativa es que, en alguna ocasión, puede llegar a perjudicar el rango de la traba en caso de que, después de adoptar la medida cautelar de carácter judicial, sobre los mismos bienes se hubieren adoptado otros embargos o se hubieren constituido garantías de naturaleza real que sean preferentes frente al posterior embargo administrativo. Por el contrario, la segunda opción plantea de nuevo el debate acerca de la exclusividad de la función jurisdiccional³⁰.

²⁶ Quizás podría no resultar aplicable la figura de la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública prevista en el artículo 170.2 de la LGT, en la medida en que el título ejecutivo tiene un origen judicial y no tributario.

²⁷ Según CACHON CADENAS: «[...] dado que la situación procesal que se puede obtener con el embargo ejecutivo ya se ha obtenido mediante el embargo preventivo, la subsistencia de este hace innecesaria la verificación del ejecutivo cuando se incoe el proceso de ejecución. En este caso, cabe iniciar directamente la actividad de apremio sobre los bienes sujetos a embargo preventivo. En realidad lo que ocurre es que se produce la conversión o transformación del embargo preventivo en ejecutivo». CACHON CADENAS, M.: «El embargo», cit., pág. 99.

²⁸ Sobre la conversión de medidas cautelares mención especial merece la regla contenida en el artículo 81.5 a) de la LGT, según la cual los efectos jurídicos de los embargos administrativos adoptados cautelarmente durante la tramitación de un procedimiento tributario de comprobación o investigación, en lugar de quedar sin efecto una vez transcurrido su plazo legal de vigencia, pueden mantenerse en caso de que se conviertan en medidas cautelares judiciales. Luego, de lo que se trata es de aplicar la regla inversa cuando se ejecuta la sentencia condenatoria, para lo cual: a) O bien la medida cautelar retorna a su carácter administrativo inicial; b) O bien, si se adoptó por decisión judicial, bastará con conferir al órgano de recaudación las facultades necesarias para instar su realización.

²⁹ Sobre la modificación de las medidas cautelares, el artículo 743 de la LEC dispone que: «[...] podrán ser modificadas alegando y probando hechos o circunstancias que no pudieron tenerse en cuenta al tiempo de su concesión o dentro del plazo para oponerse a ellas».

³⁰ De todos modos, para salvar dicho reparo cabría acudir a la figura prevista en apartado segundo del artículo 636.2 de la LEC en el sentido de considerar a los órganos de recaudación como una entidad especializada en la práctica de procesos públicos de enajenación patrimonial, de modo que la orden judicial para que se proceda a la exacción de la responsabilidad civil lleve implícita la encomienda para que, en su caso, se proceda a la realización de los bienes embargados por el órgano judicial.

A nuestro modo de ver, no se trata de actuaciones excluyentes sino en todo caso complementarias. Es evidente que, cuando los bienes sobre los que recae la medida cautelar no figuran inscritos en un Registro Público³¹ o respecto a los cuales no consta su afección al pago de otra deuda, el principio de eficacia aconseja proceder al reembolso administrativo³². Por el contrario, en aquellos casos en los que la efectividad de la acción de cobro dependa de la vigencia de la medida cautelar adoptada por el órgano judicial, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 731.1 de la LEC, el órgano de recaudación deberá instar su ejecución, solicitando al juez que le autorice a realizar a través del procedimiento administrativo tanto los bienes embargados como los bienes sobre los que se hubiere constituido alguna garantía real para asegurar el pago de la responsabilidad civil³³.

Por otra parte, en sede de realización de los bienes embargados, mención especial merece la regla establecida en el artículo 172.3 de la LGT según la cual no se procederá a la enajenación hasta que el acto de liquidación de la deuda ejecutada sea firme, salvo en caso de fuerza mayor, riesgo de pérdida o bienes perecederos. A nuestro modo de ver, esta norma tributaria, que impide iniciar el trámite de enajenación entre tanto no concluyan los procedimientos de revisión que afecten al acto administrativo que constituye el título en el que la deuda tributaria tiene su origen, no resulta de aplicación a la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito, habida cuenta de que el título del que proviene la fuerza ejecutiva es una resolución judicial.

Por consiguiente, la interposición de un recurso (por lo general de apelación) contra la sentencia condenatoria no debería impedir el inicio de la exacción de la responsabilidad civil por la vía de apremio, siempre que, de conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo de la disposición adicional décima de la LGT, la representación procesal de la Administración Tributaria solicite (y el juez acuerde) la ejecución provisional. De todos modos, en este caso, quizás cabría considerar de aplicación lo dispuesto en el artículo 531 de la LEC acerca de la suspensión de la ejecución provisional³⁴.

4. La terminación del procedimiento de apremio

Como cualquier procedimiento de ejecución patrimonial, el procedimiento administrativo de apremio concluye cuando se consigue el ingreso forzoso de la deuda, ya sea como consecuencia del pago realizado por el deudor antes de la enajenación de sus bienes, ya sea como consecuencia de la

³¹ Estamos pensando fundamentalmente en el embargo de salarios, pensiones, depósitos bancarios o activos financieros.

³² En estos casos, al decaer la medida cautelar, el embargo administrativo constituirá la única afectación constituida sobre el bien o derecho susceptible de ejecución.

³³ En este sentido resulta oportuno citar el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 9 de julio de 2007 en el que se resuelve la apelación contra una resolución adoptada por el juez de instancia en la que deniega la conversión o sustitución del embargo solicitada por la Administración Tributaria. Según la Audiencia Provincial de Barcelona: «Efectivamente, regulado el deber, la norma es imperativa, de remitir testimonio ordenando a la AEAT que se proceda a la exacción, es decir, delegar en la AEAT por el procedimiento de apremio la recaudación de la responsabilidad civil *ex delicto* en este tipo de delitos, lo que ahora se solicita no es sino una consecuencia lógica, coherente y adecuada respecto a dicha delegación que en nada afecta al principio de exclusividad de la función jurisdiccional».

³⁴ Según dicho precepto: «Se suspenderá la ejecución provisional de pronunciamiento de condena al pago de cantidades de dinero líquidas cuando el ejecutado pusiere a disposición del Juzgado, para su entrega al ejecutante [...] la cantidad a la que hubiere sido condenado más los intereses correspondientes y las costas que se hubieren producido hasta ese momento [...]».

aplicación del importe obtenido de los terceros que resulten adjudicatarios los bienes enajenados. No obstante, las actuaciones ejecutivas también finalizarán cuando el órgano de recaudación no hubiere localizado elementos patrimoniales titularidad del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe del débito apremiado.

De las causas generales de terminación establecidas en el artículo 173.1 de la LGT, al procedimiento de apremio de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se aplicarán las previstas en sus apartados a) y b). Sin embargo, en lo que se refiere a la terminación como consecuencia de la extinción de la deuda por una causa distinta al cumplimiento, de entre las indicadas en el artículo 59.1 de la LGT no parece que pueda aplicarse en estos casos ni la condonación³⁵ ni la compensación de oficio³⁶.

En cuanto a la extinción por prescripción, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo –que sostiene sin vacilar el carácter no tributario de la deuda–, el régimen jurídico a considerar no puede ser otro que el propio de las acciones civiles que no tienen señalado un plazo de ejercicio (*actio iudicati*)³⁷. Por otra parte, de entre las causas de extinción enumeradas en el artículo 1.156 del Código Civil, tampoco consideramos aplicables: ni la pérdida de la cosa debida³⁸ ni la confusión³⁹ ni menos aún la novación⁴⁰.

4.1. El ingreso forzoso de la indemnización

El pago forzoso de la indemnización reconocida a la Administración Tributaria en una sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública se producirá cuando el ingreso de la cantidad debida se produzca una vez iniciado el procedimiento administrativo de apremio. Luego, de conformidad con lo establecido en el artículo 172.4 de la LGT, en caso de que el deudor realice el ingreso

³⁵ La condonación de la deuda no solo resultaría contraria a lo dispuesto en los artículos 8 y 18 de la LGT sino fundamentalmente a lo establecido en el artículo 7 de la LGP.

³⁶ Tratándose de una deuda por responsabilidad civil, la figura que en mayor medida se asemeja a la compensación voluntaria regulada en el artículo 72 de la LGT es la dación en pago regulada en el artículo 1.175 del Código Civil. En cuanto a la compensación de oficio prevista en el artículo 73 de la LGT, entendemos que en estos casos lo adecuado es embargar el crédito tributario reconocido al interesado, proceder a su realización y posterior imputación a la deuda por responsabilidad civil.

³⁷ Por su naturaleza de crédito reconocido en una sentencia, debería aplicarse lo dispuesto en los artículos 1.964 y 1.971 del Código Civil, de modo que su plazo de prescripción será de 15 años a contar desde la fecha en que se produjo la firmeza de la resolución judicial. No obstante, para los autores que consideran que no se produce la *mutación* en la naturaleza de la obligación de pago que recae sobre el autor de un delito contra la Hacienda Pública, el único plazo de prescripción a considerar es el propio de las obligaciones tributarias. En sentido contrario, quien sostenga que la naturaleza jurídica de la obligación que recae sobre el condenado al pago es equiparable a la responsabilidad extracontractual o aquiliana, necesariamente debe concluir que, según lo establecido en el artículo 1.968 del Código Civil, su plazo de prescripción es de un año.

³⁸ Al tratarse de una obligación dineraria difícilmente puede invocarse la pérdida, pero es que además el propio artículo 1.185 del Código Civil excluye esta causa de extinción para el caso de obligaciones de dar una cosa cierta y determinada que procediere de un delito o falta.

³⁹ Aunque en el ordenamiento tributario se producen situaciones semejantes a la confusión (fundamentalmente en materia de deuda aduanera o en caso de fallecimiento del deudor con sucesión a favor del Estado) no parece que proceda su aplicación cuando se trata de deudas no tributarias.

⁴⁰ Por el carácter indisponible de los créditos de naturaleza pública, difícilmente puede darse un supuesto de novación ni subjetiva ni objetiva.

de la indemnización antes de que se proceda a la enajenación de sus bienes, la Administración Tributaria procederá a levantar los embargos que hubiere acordado. Asimismo, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 128.4 a) del RGR, pondrá dicha circunstancia en conocimiento del órgano judicial ⁴¹.

a) Los criterios de imputación de pagos

Cuando el ingreso forzoso se produzca como consecuencia de la enajenación de los bienes del deudor, la cuestión principal a resolver es determinar el modo de proceder a la imputación del pago pues, según se produzca un exceso o un defecto en el importe obtenido, las reglas contenidas en el artículo 63 de la LGT pueden llegar a colisionar con lo dispuesto en el artículo 126 del CP ⁴².

Si el importe obtenido resulta superior al montante de la indemnización establecida en la sentencia, en principio, el órgano de recaudación deberá remitir al juez el remanente que resulte una vez cancelada la deuda cuya exacción le ha sido encomendada ⁴³. Sin embargo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 169.1 de la LGT, el importe a cubrir con lo que se obtenga de la realización de los bienes embargados no solo comprende el principal de la deuda no ingresada, sino también los recargos del periodo ejecutivo, los intereses de demora que se hubieren devengado y las costas del procedimiento de apremio.

Respecto a los recargos, a la vista de lo indicado en el apartado primero del artículo 128 del RGR, es evidente que no formarán parte de la cantidad a cubrir por el importe obtenido de la enajenación. En cuanto a los intereses de demora, en principio, según lo establecido en la disposición adicional décima de la LGT, forman parte de la indemnización ⁴⁴. Por el contrario, en lo que se refiere a las costas, entendemos que debe de prevalecer la regla de imputación penal, de modo que su aplicación no puede realizarla el órgano de recaudación sino que deberán incluirse junto al resto de costas causadas durante la sustanciación del proceso penal a fin de que el juez, previa la correspondiente liquidación, ordene su cancelación con cargo al remanente que le haya remitido la Administración Tributaria ⁴⁵.

⁴¹ Según el artículo 81 del CP el pago de la responsabilidad civil es un requisito necesario para conceder la suspensión de la ejecución de la pena privativa de libertad. Asimismo, con arreglo a lo establecido en el apartado primero del artículo 136.1 del CP también constituye un requisito para proceder a la cancelación de los antecedentes penales del condenado.

⁴² Así lo advierte COLOMA CHICOT cuando pone de manifiesto que: «[...] en la ejecutoria penal van a tener que realizarse ejecuciones dinerarias por cuantías posiblemente superiores a las que se encomiende ejecutar a la Administración Tributaria, en virtud de la disposición adicional ahora comentada. Debe tomarse asimismo en consideración que el artículo 126 del CP establece la imputación que debe realizarse con las cantidades aprehendidas al condenado y demás responsables civiles (en primer lugar la responsabilidad civil y luego gastos realizados por el Estado, costas de ambas partes y la multa) por ello la articulación de dos ejecuciones dinerarias, una en la ejecutoria penal y otra en la sede de la Administración Tributaria resultará problemática», COLOMA CHICOT, A.: «La responsabilidad civil...», cit., pág. 6.

⁴³ Sería absurdo entender que la Administración Tributaria debe remitir a la cuenta de consignaciones del juzgado la totalidad de lo obtenido para seguidamente recibir el correspondiente mandamiento de devolución por el importe de la responsabilidad civil.

⁴⁴ En esta sede cabría interrogarse si se trata de los intereses de demora generados hasta la fecha de la resolución judicial, o de aquellos devengados hasta la fecha de realización del ingreso. En el primer caso, su importe forma parte del principal de la deuda. En el segundo, se incluirían también los devengados durante la tramitación del procedimiento administrativo de apremio.

⁴⁵ En este caso, parece que la regla decisoria es el artículo 246 de la LCrim. según el cual: «Si los bienes del penado no fueren bastantes para cubrir todas las responsabilidades pecuniarias se procederá para el orden y preferencia de pago, con arreglo a lo establecido en los artículos respectivos del Código Penal.»

Por otra parte, en materia de imputación también puede producirse un conflicto cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 128.1 del RGR, en la diligencia de embargo, junto a la deuda por responsabilidad civil, se hubieren incluido otras deudas tributarias pendientes de pago. En este supuesto, si el importe obtenido con la enajenación de los bienes embargados no cubre la totalidad de las deudas incluidas en la diligencia de embargo, la colisión entre el artículo 126 del CP y el artículo 63.3 de la LGT será inevitable, razón por la cual en el apartado anterior desaconsejábamos dicha acumulación.

Para resolver esta situación podemos acudir a distintas reglas. Una de ellas es aplicar el criterio tributario de la antigüedad de la deuda, en cuyo caso es obligado determinar la fecha en que la indemnización resulta exigible. Otra posibilidad es aplicar la norma de concurrencia de procedimientos ejecutivos, habida cuenta de que la exacción de la responsabilidad civil por parte de la Administración Tributaria se integra en un procedimiento judicial de ejecución forzosa. Finalmente, también podría utilizarse el criterio general del artículo 1.174 del Código Civil y establecer la prelación en función de la mayor o menor onerosidad para el deudor, aunque no parece que dicha circunstancia pueda ser determinante para resolver el conflicto.

Si se aplica la primera de las soluciones propuestas, la fecha de referencia para establecer la prelación a efectos de imputación debe ser la de la firmeza de la resolución judicial por la que se condena al autor de un delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización. Este criterio, que facilita la ordenación temporal atendiendo a la exigibilidad del crédito, probablemente sea el que en mayor medida se ajuste a la prelación objetiva que corresponde aplicar considerando que respecto a todas las deudas incluidas en la diligencia de embargo el acreedor es único. Sin embargo, no tiene en cuenta la relación de preferencia de la acción ejecutiva que, respecto a cada una de dichas deudas, se haya ejercitado.

Si se opta por la segunda posibilidad –más acorde con la naturaleza jurídica de la situación que se plantea–, la norma aplicable para resolver esta cuestión sería el artículo 164.1 a) de la LGT. No obstante, aunque el procedimiento de ejecución de la responsabilidad civil tiene un origen inequívocamente judicial, si en la diligencia de embargo dictada por el órgano de recaudación se acumulan las deudas tributarias con la deuda por responsabilidad civil, se producirá una unicidad de fechas que impedirá determinar el orden de preferencia. Por ello, en este caso, lo que habría que confrontar a fin de establecer el orden de imputación es: de una parte, la fecha en la que se adopta el auto en virtud del cual el juez encomienda a la Administración Tributaria la exacción de la responsabilidad civil; y, de otra, la fecha en la que se dictó la providencia de apremio correspondiente a las deudas tributarias con las que la deuda en concepto de indemnización se acumuló a efectos del embargo.

b) La liquidación de intereses del periodo ejecutivo

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26.2 c) de la LGT, el inicio del periodo ejecutivo determina la exigencia de intereses de demora calculados sobre el importe no ingresado en plazo y por el tiempo al que se extienda el retraso. Por su parte, el artículo 72.3 del RGR, indica que el tipo

de interés aplicable para cuantificar la deuda en concepto de intereses del periodo ejecutivo será el que se establezca por la normativa tributaria o la presupuestaria según se trate de deudas tributarias o de sanciones en el primer caso, o de deudas no tributarias en el segundo. Al propio tiempo, el artículo 128.1 del RGR señala que, junto con la responsabilidad civil fijada en la sentencia condenatoria, se exigirán los intereses que se devenguen desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de su ingreso y las costas del procedimiento de apremio, salvo que el juez o tribunal hubiere acordado otra cosa.

Frente a este régimen jurídico, el artículo 576.1 de la LEC dispone que toda sentencia que condene al pago de una cantidad líquida determina a favor del acreedor el devengo de un interés anual igual al del interés legal del dinero incrementado en dos puntos. Luego, aplicando dicho precepto, la falta de ingreso de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública determinará el deber de satisfacer los intereses de mora procesal calculados sobre el importe de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria.

Planteada la cuestión en estos términos, y habida cuenta de que la disposición adicional décima de la LGT nada dice acerca de la naturaleza de los intereses a exigir al condenado que no satisface la indemnización fijada en la sentencia condenatoria, es obligado pronunciarse acerca de cuál es el régimen jurídico aplicable para calcular la cantidad que, en concepto de intereses del periodo ejecutivo, deben satisfacerse por el retraso en el pago de la responsabilidad civil. La opción por uno u otro régimen no solo incidirá en la determinación del órgano competente para liquidar y exigir los intereses devengados entre la fecha en la que la sentencia condenatoria adquiere firmeza y la fecha del ingreso, sino que también resultará fundamental para establecer el tipo de interés aplicable para calcular su importe.

Si consideramos que la remisión que realiza la disposición adicional décima de la LGT a favor del procedimiento administrativo de apremio tiene un carácter estrictamente formal, en la gestión recaudatoria de las deudas por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública únicamente serán de aplicación de las normas incluidas en la Sección Segunda del Capítulo V de la LGT y las del RGR que las desarrollan. En este caso, al quedar excluidos los artículos 26.2 y 161.4 de la LGT del ámbito objetivo de la remisión, la determinación de los intereses a exigir por la demora en el ingreso de la indemnización necesariamente debe realizarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 576 de la LEC, en cuyo caso lo dispuesto en el artículo 128 del RGR resulta inaplicable y falto de toda cobertura legal, pues difícilmente puede sostenerse que el órgano de recaudación pueda por sí mismo exigir el pago de unas cantidades para cuya liquidación debe aplicar una norma ajena al Derecho Tributario.

Luego, de mantenerse esta interpretación, cabría concluir que corresponde al juez de lo penal practicar la liquidación de los intereses de mora procesal una vez que por el órgano de recaudación le haya sido comunicado el total ingreso de la responsabilidad civil en el procedimiento de apremio seguido contra los bienes del condenado. Si una vez liquidados los intereses se produce el ingreso, tales cantidades deberán ser puestas a disposición de la Administración Tributaria en su condición de acreedora. Por el contrario, en caso de que no se proceda al ingreso, cabe preguntarse si el juez puede ordenar su exacción por la vía administrativa de apremio.

Para resolver esta última cuestión es preciso pronunciarse acerca de la naturaleza jurídica de la deuda que, en concepto de intereses de mora procesal, viene obligado a satisfacer el condenado por un delito contra la Hacienda Pública. Quien entienda que se trata de una prestación accesoria a la principal y que, por consiguiente, participa de su misma naturaleza, necesariamente concluirá que para su exacción cabe seguir el cauce previsto en la disposición adicional décima de la LGT. Por el contrario, quien considere que se trata de una responsabilidad patrimonial que no deriva de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública sino en el incumplimiento del deber de satisfacer la cantidad fijada en la sentencia, concluirá que únicamente al juez sentenciador compete iniciar la ejecución forzosa sobre el patrimonio del moroso.

Una interpretación alternativa es entender que la remisión que se realiza por la disposición adicional décima de la LGT tiene un contenido material de modo que, no solo habilita a la aplicación de las normas incluidas en la Sección Segunda del Capítulo V de la LGT, sino de todas aquellas otras que, independientemente de su ubicación sistemática, configuran el régimen jurídico de la vía de apremio. En este caso, los intereses de demora se liquidarían y exigirían por el órgano de recaudación sin necesidad de intervención del juez de lo penal.

Esta segunda lectura, aunque permite dotar de contenido a lo dispuesto en el artículo 128 del RGR, no resuelve la cuestión de cuál debe ser el tipo de interés aplicable para la determinación de la cuantía a exigir en concepto de intereses del periodo ejecutivo. Considerando que la norma reglamentaria guarda silencio respecto a esta cuestión y habida cuenta de que no se trata de una deuda liquidada por la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 72.3 del RGR debería aplicarse el tipo de interés legal del dinero sin incremento alguno, ni el tributario, ni el procesal. Esta conclusión que resulta coherente con la caracterización jurisprudencial de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, se contradice con la naturaleza jurídica de los intereses de demora que, por mandato de la disposición adicional décima de la LGT, forman parte de la responsabilidad civil. Es decir, carece de sentido alguno que por el periodo que media entre la fecha de finalización del plazo voluntario de ingreso de la cuota tributaria defraudada y la fecha de la sentencia condenatoria se exija el pago de los intereses de demora tributarios, y entre la fecha de firmeza de dicha sentencia y la fecha del ingreso de la indemnización, únicamente se exija el pago de los intereses legales.

A nuestro modo de ver, y sin perjuicio de evidenciar una vez más la deficiente regulación del procedimiento de recaudación de esta clase de deudas, la interpretación que, siendo respetuosa con la competencia funcional del juez de lo penal, resulta más eficiente desde la perspectiva de la gestión recaudatoria, es aquella en virtud de la cual se concluye que corresponde al órgano de recaudación liquidar y exigir el pago de los intereses del periodo ejecutivo previa aprobación judicial de su importe calculado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 576 de la LEC. Con ello, al tiempo que se consigue integrar la liquidación de los intereses del periodo ejecutivo en el mismo procedimiento administrativo de apremio iniciado para proceder a la exacción de la responsabilidad civil, mediante la figura de la aprobación judicial del importe calculado por la Administración, dicha cuestión queda en último término sujeta a la decisión del juez sentenciador. Además, considerando que el interés de mora procesal es incluso superior al interés de demora tributario, las consecuencias económicas del retraso en el pago en ningún caso beneficiarán al condenado moroso.

4.2. La declaración de insolvencia

Según el artículo 173.1 b) de la LGT el procedimiento de apremio termina con el acuerdo por el que se declara el crédito incobrable, sin perjuicio de su ulterior reanudación en caso de que, durante el plazo de prescripción, se tenga conocimiento de la solvencia sobrevenida de alguno de los obligados al pago (art. 173.2 LGT). Luego, no se trata tanto de una terminación definitiva de la vía de apremio como de la finalización de las actuaciones de localización de bienes o de identificación de responsables que no hayan dado resultado ⁴⁶.

Cuando dicha situación se produce respecto de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, el artículo 128.4 c) del RGR establece que el órgano de recaudación deberá informar al órgano judicial responsable de la ejecución de la sentencia condenatoria. Luego, en principio, no se aprecia un tratamiento diferencial de la declaración de insolvencia del obligado al pago según se trate de un procedimiento de apremio de deudas tributarias o de la exacción de la responsabilidad civil. En todo caso, considerando lo establecido en el artículo 76.2 de la LGT, cabría plantearse cuál es el plazo que debe transcurrir entre la declaración de crédito incobrable y la terminación definitiva del procedimiento de apremio como consecuencia de la extinción de la deuda por prescripción.

Si tomamos como referencia la naturaleza jurídica de la responsabilidad civil derivada de un delito, deberíamos concluir que la rehabilitación de la acción ejecutiva contra los bienes del condenado puede producirse durante los 15 años posteriores a la declaración de crédito incobrable. Si, por el contrario, tomamos como referencia el plazo de prescripción aplicable a la acción de cobro de las deudas de derecho público, concluiremos que dicha terminación se producirá a los cuatro años ⁴⁷.

Una vez más, parece que se reproduce el debate acerca del contenido y carácter de la indemnización reconocida a la Administración Tributaria como perjudicada por un delito contra la Hacienda Pública. De todos modos, a lo que en estos momentos interesa, cabría entender que el procedimiento administrativo de apremio concluye definitivamente si después de declarar el crédito incobrable transcurren más de cuatro años sin que el órgano de recaudación realice ninguna actuación encaminada a obtener el ingreso de la deuda. Pero una cosa es que termine la vía de apremio iniciada por orden del juez y otra muy distinta es que se extinga la obligación de pago que pesa sobre el condenado.

Luego, a nuestro modo de ver, mientras se mantenga la posición jurisprudencial acerca de la naturaleza no tributaria de la responsabilidad patrimonial que recae sobre el autor del delito contra la Hacienda Pública, lo coherente es entender que la prescripción del crédito reconocido en la sentencia no se produce hasta que transcurren 15 años sin que conste la realización de una actuación interruptiva. Por ello, aunque hubiere finalizado un procedimiento de apremio no habría inconveniente en iniciar otro distinto si posteriormente se produce la solvencia del obligado al pago, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de que el condenado realice voluntariamente el ingreso de la

⁴⁶ En este sentido, según lo dispuesto en el artículo 104.1 de la LGT, las actuaciones del procedimiento de apremio podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro.

⁴⁷ Así lo establece con carácter general el artículo 15.1 b) de la LGP.

deuda⁴⁸. De todos modos, para iniciar otro procedimiento administrativo de apremio sería necesario que por el juez se ordenare nuevamente a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil.

5. La extensión en vía administrativa del ámbito subjetivo de la responsabilidad patrimonial del condenado

Al confrontar las facultades de la Administración Tributaria para la recaudación de la indemnización que se le reconoce en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, es ineludible interrogarse acerca de si existe la posibilidad de extender el ámbito subjetivo de la responsabilidad patrimonial más allá del que viene delimitado en la resolución judicial. Dicho de otro modo, ¿cabe iniciar un procedimiento de derivación de responsabilidad para obtener el cobro de la indemnización cuando los bienes de los condenados resultan insuficientes?

En principio, la respuesta debe ser negativa, pues los artículos 41 a 43 de la LGT se refieren únicamente a las deudas tributarias. Además, los artículos 174 a 177 de la LGT se ubican en la Sección 3.^a del Capítulo V del Título III de la LGT, y por ello, tal como indicábamos en apartados anteriores, quedarían excluidos de la remisión que la disposición adicional décima de la LGT realiza respecto al procedimiento de apremio.

De todos modos, la normativa tributaria regula un supuesto muy específico de responsabilidad solidaria cuya aplicación analógica merece ser considerada. Nos referimos a las actuaciones descritas en los distintos apartados del artículo 42.2 de la LGT cuyo denominador común es la elusión maliciosa de los bienes susceptibles de ejecución forzosa. En otras palabras, si la Administración Tributaria inicia un procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil y se produce alguna de las situaciones descritas en la norma tributaria –particularmente el incumplimiento de una orden de embargo–, la respuesta jurídica a dicha situación nada tiene que ver con la ejecución de la sentencia penal –pues, en este caso, el acto ilícito lo realiza un tercero–, de modo que la solución debe hallarse en las normas que regulan la relación que se establece entre el destinatario de la orden de embargo y el órgano de recaudación.

Por consiguiente, a nuestro modo de ver, la naturaleza tributaria o no tributaria de la deuda no constituye el elemento determinante para decidir la aplicación de la regla de derivación de responsabilidad, sino que el presupuesto para su aplicación es la titularidad de la acción ejecutiva y, por ello, cabe aplicar lo establecido en el artículo 42.2 de la LGT respecto a todas aquellas deudas exigidas mediante un procedimiento administrativo de apremio, incluida la que tiene su origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

La principal objeción a este planteamiento proviene de la literalidad de lo dispuesto en el artículo 42.2 de la LGT pues, para determinar los obligados solidarios al pago, se refiere a las *deudas*

⁴⁸ Al no tratarse de una deuda tributaria no rige lo dispuesto en los artículos 69 y 221 de la LGT.

tributarias pendientes. Luego, todos aquellos autores que sostengan la naturaleza civil de la responsabilidad patrimonial del condenado por un delito contra la Hacienda Pública rechazarán la utilización de la vía administrativa para luchar contra la insolvencia fraudulenta del obligado al pago de la indemnización, quedando como único cauce de actuación la imputación de un delito de alzamiento de bienes (art. 257 CP). Sin embargo, conforme a lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública: «[...] comprenderá la deuda *tributaria* no ingresada con sus intereses de demora [...]». Luego, aunque la cuantía de dicha deuda venga determinada en la sentencia condenatoria, no por ello pierde su naturaleza originaria, en cuyo caso el órgano de recaudación competente para exigir el pago por vía de apremio podría derivar la responsabilidad a aquellas personas distintas del condenado que colaboren o resulten beneficiados por una transmisión o gravamen fraudulento de aquellos bienes o derechos susceptibles de ser embargados hasta el límite de su valor.

Por otra parte, mención especial merece lo dispuesto en el artículo 43.1 g) y h) de la LGT (introducidos mediante la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para prevención del fraude fiscal), pues tipifican un supuesto de derivación de la responsabilidad inspirado en la doctrina del levantamiento del velo cuyo presupuesto de aplicación es la interposición –activa o pasiva– de personas jurídicas con la finalidad de eludir: «[...] la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública [...]». La amplitud de esta regla induce a pensar que dicho instrumento de actuación frente a los negocios jurídicos societarios realizados en fraude de acreedores puede utilizarse en todos aquellos casos en los que el sujeto activo del crédito sea la Administración Tributaria, circunstancia que concurre cuando lo que se reclama es el pago de la indemnización reconocida en la sentencia condenatoria. Por ello, también en este caso nos inclinamos por considerar aplicable esta vía de extensión subjetiva de la responsabilidad patrimonial cuando los bienes del condenado se encuentren bajo la titularidad formal de una persona jurídica.

II. LA CONCURRENCIA DEL PROCEDIMIENTO DE APREMIO CON OTROS PROCEDIMIENTOS JUDICIALES DE EJECUCIÓN PATRIMONIAL

Una de las situaciones en las que con mayor nitidez se pone de manifiesto la dificultad de adaptar las normas que regulan el procedimiento de recaudación a la exacción de una deuda cuyo origen no es una liquidación tributaria sino una resolución judicial se produce cuando, respecto a los bienes del condenado por un delito contra la Hacienda Pública, se dirigen diversos procedimientos de ejecución patrimonial (administrativos y judiciales), y particularmente en caso de que un proceso concursal concorra con un procedimiento de recaudación en vía de apremio iniciado por orden del juez de lo penal.

La causa de las dificultades interpretativas que se plantean respecto a la naturaleza, calificación y clasificación concursal del crédito por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública se encuentra en la *mutación* que experimenta el derecho al reintegro de la cuota defraudada desde el momento en que se presenta una denuncia por un presunto delito de defraudación, hasta el momento en que por el juez de lo penal se ordena a la Administración Tributaria que proce-

da contra el patrimonio del condenado que no ha satisfecho la indemnización fijada en la sentencia condenatoria.

Esquematisando las etapas por las que discurre la mutación de este singular derecho de crédito podemos distinguir, al menos, cuatro situaciones: a) Al realizarse el hecho imponible nace una obligación tributaria (art. 20.1 LGT), cuya cuota constituye el elemento objetivo del delito tipificado en el artículo 305 del CP; b) Al presentarse una denuncia por delito contra la Hacienda Pública se suspenden los procedimientos tributarios en general y el procedimiento inspector en particular, lo que determina que no puede practicarse la liquidación administrativa de la deuda defraudada (art. 180 LGT); c) En caso de sentencia condenatoria, el juez determina el importe de la indemnización que, en concepto de responsabilidad civil, debe satisfacer el condenado (art. 115 CP); d) Finalmente, si el condenado no efectúa el ingreso voluntario de la cantidad fijada en la sentencia, el juez encomienda a la Administración Tributaria su exacción por la vía de administrativa de apremio (dip. adic. décima LGT).

Como veremos a continuación, según el momento en que se produzca el inicio del procedimiento concursal, en la calificación del derecho de crédito que debe satisfacer el concursado predominará la naturaleza tributaria o civil de la obligación de pago, así como también el carácter administrativo o jurisdiccional del procedimiento ejecutivo que debe seguirse para obtener el ingreso forzoso de la cuota tributaria defraudada.

1. Nacimiento del derecho de crédito reconocido a la Hacienda Pública en la sentencia condenatoria por un delito de defraudación tributaria

Según la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo el derecho de la Hacienda Pública a obtener una indemnización que compense el daño causado por el autor de un delito de defraudación tributaria nace con la sentencia condenatoria⁴⁹. Luego, todo parece indicar que, en su condición de crédito por responsabilidad extracontractual con origen en una resolución judicial, a efectos de concurso, se calificará con arreglo a la fecha de firmeza de la sentencia. Si esto es así, en aquellos casos en los que el obligado a pagar la indemnización incurre en situación de concurso de acreedores después de que se haya dictado la sentencia, el crédito por responsabilidad civil debería considerarse como concursal (art. 84.1 LC). Sin embargo, en aquellos casos en los que el concurso se inicia antes de que finalice el proceso penal, el crédito por responsabilidad civil debería considerarse como un crédito contra la masa o post-concursal (art. 84.2.10.º LC).

No obstante lo anterior, con arreglo a lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT, la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria comprende la *deuda tri-*

⁴⁹ Véase por todas la STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2005/714). En ella la Sala de lo Penal repasa su propia doctrina en materia de responsabilidad civil en el delito contra la Hacienda Pública y, entre otros aspectos, señala que: «[...] la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito [...] sino del delito mismo por lo que se ha afirmado que *forzosamente* ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito (arts. 109, 110, y 116 CP) la indemnización correspondiente o *quantum* del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria.»

butaria no ingresada más sus intereses de demora. Por consiguiente, aunque formalmente la determinación definitiva del importe de la indemnización corresponde al juez de lo penal, materialmente se trata de una obligación *ex lege* nacida con la realización del hecho imponible del tributo cuyo pago se ha eludido. Por ello, no resulta extraño que en las escasas ocasiones en las que los órganos de la jurisdicción mercantil se han pronunciado respecto a esta cuestión, si bien se han adoptado resoluciones de distinto signo, predominen aquellas que toman como fecha para valorar su inclusión o exclusión de la masa pasiva del concurso la correspondiente al devengo del tributo⁵⁰.

Desde esta perspectiva, especial significación adquiere la doctrina de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo⁵¹ en la que, a efectos de calificación concursal, una deuda tributaria se entiende nacida en la fecha del devengo y no en la fecha en la que se practica la correspondiente liquidación, pues de aplicarse dicho criterio al crédito por responsabilidad civil *ex delicto*, únicamente tendrían carácter de créditos post-concursales aquellas indemnizaciones por delitos de defraudación que afecten a tributos devengados con posterioridad al inicio del concurso —es decir, los imputables a la administración concursal— pero no por los delitos imputables al concursado, pues en todos ellos el nacimiento de la deuda (devengo) se habrá producido antes de la declaración del concurso, sin perjuicio que la indemnización se encuentre pendiente de liquidación judicial.

A nuestro modo de ver, el principio de seguridad jurídica impone determinar el momento del nacimiento de cada crédito con referencia a una fecha cierta que no dependa de las vicisitudes del deudor, condición que, respecto a una deuda tributaria, únicamente cabe predicar del devengo del tributo eludido al cometer el delito. Sin embargo, adoptar dicha referencia temporal con respecto al momento en que se considera nacida la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación parece que contraviene el carácter declarativo que, según la doctrina reiterada de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, cabe atribuir a la sentencia condenatoria⁵².

Esta dispar conceptualización que, del crédito por responsabilidad civil, realizan la jurisprudencia penal y la jurisprudencia mercantil podría tener su origen en la disociación que, a menudo, se pro-

⁵⁰ El Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Málaga en su Sentencia 111/2009, de 14 de abril, considera que: «[...] la referencia del apartado 5.º del artículo 91 de la LC lo es a la responsabilidad civil extracontractual y no a otra sin esa *conditio iuris* que hemos referido. Por otro lado el carácter derivado de la propia sentencia no es resarcitorio sino de restitución lo que abunda aún más a que de no haberse producido el hecho delictivo el crédito se situaría, de deberse, como concursal en atención al momento en que el mismo se genera. No es posible que una sentencia condenatoria penal modifique la calificación que correspondería al mismo.»

⁵¹ En la STS 590/2009, de 1 de septiembre, el Alto Tribunal, al valorar el momento en que se consideran nacidos los créditos por cuotas de IVA devengadas antes del inicio del concurso pero liquidadas con posterioridad, establece que: «[...] el momento de nacimiento del crédito a favor de la Hacienda Pública, que es el de realización del hecho imponible, determina que el crédito tenga carácter concursal si se ha producido con anterioridad a la declaración del concurso, en virtud de lo establecido en el artículo 84.2.10.º de la LC».

⁵² En este sentido, LINARES GIL expresa la actual dicotomía cuando señala que: «[...] Aunque quizás sería lo más lógico que la declaración como responsabilidad civil contenida en la sentencia no perturbara la genuina naturaleza del crédito público subyacente, de manera que el delito fiscal sea tratado como un crédito tributario, y de forma similar en caso de delitos contra la Seguridad Social, no cabe desconocer la posición del Tribunal Supremo, en el ámbito penal, contraria a dicho reconocimiento». LINARES GIL, M.: «Incidencia en los créditos públicos del Real Decreto-Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y concursal ante la evolución de la situación económica», en *Revista de Derecho Concursal y Paraconcursal*, núm. 11, 2009, pág. 139.

duce entre el sujeto pasivo del tributo eludido y el responsable civil *ex delicto*. Es decir, si por aplicación de lo dispuesto en el artículo 31 del CP, de los delitos cometidos por personas jurídicas responden las personas físicas que en ellas ostenten la condición de administradores de hecho o de derecho, en todos aquellos casos (los más frecuentes) en los que la defraudación delictiva tenga por objeto un impuesto cuyo sujeto pasivo es una sociedad (y particularmente el Impuesto de Sociedades), la condición de autor del delito –y por extensión de responsable civil– no coincidirá con la de obligado tributario. Luego, habida cuenta de que la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible no se extingue por el hecho de que se declare a un tercero responsable de su pago, para calificar la deuda a efectos concursales, y con carácter previo al establecimiento de la fecha en que se entiende nacida, es obligado distinguir si existe o no coincidencia en la condición de obligado tributario y de responsable civil.

Si ambas condiciones se refieren a una misma persona ⁵³ es plausible entender que la deuda tributaria figura en el pasivo del deudor desde la fecha del devengo del tributo eludido. Luego, en este caso, a efectos de calificación concursal debería prevalecer la condición de sujeto pasivo a la de responsable civil pues, habida cuenta de que una y otra tienen por objeto la misma prestación económica, el pago que se realice extinguirá una única obligación.

Por el contrario, cuando exista divergencia en la condición de obligado tributario y de responsable civil, cabe diferenciar: i) Si el concursado es el sujeto pasivo del tributo sin ser el autor del delito ⁵⁴, en cuyo caso la deuda tributaria figurará en su pasivo desde la fecha del devengo sin perjuicio de que se encuentre pendiente de liquidación; ii) Mientras que si el concursado no es el sujeto pasivo del tributo sino el responsable civil de una deuda tributaria ⁵⁵, dicha deuda no figura en su pasivo sino a partir de la fecha en la que resulte condenado como autor del delito de defraudación. Únicamente en este segundo supuesto tiene sentido aplicar la doctrina de la Sala de lo Penal acerca del carácter de responsabilidad extracontractual predicable de la indemnización fijada en la sentencia condenatoria, mientras que, en todos los demás, para establecer el momento del nacimiento del derecho de crédito de la Hacienda Pública consideramos más preciso extrapolar el planteamiento de la Sala de lo Civil.

2. Clasificación concursal del crédito por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública

Una vez establecidos los criterios para calificar los créditos que tengan su origen en la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública en función de su nacimiento, a efectos de proceder a su clasificación concursal resulta fundamental diferenciar las situaciones que

⁵³ Esta circunstancia se producirá cuando el impuesto eludido sea el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y también respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) cuyo sujeto pasivo sea un empresario no societario o un profesional.

⁵⁴ Pensemos en la sociedad que ha eludido el pago de un impuesto propio (el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre el Valor Añadido) habiendo resultado condenado como autor del delito su administrador, estableciéndose en la sentencia que la sociedad es responsable civil subsidiaria del pago de la indemnización.

⁵⁵ En este caso, se trata de la persona física que, en condición de administrador de una sociedad, resulta condenada como autor de un delito contra la Hacienda Pública y, en consecuencia, declarada responsable civil directo del pago de la indemnización, pero el tributo eludido es un tributo cuyo sujeto pasivo es la sociedad.

pueden plantearse según si el concurso se inicia antes o después de que haya recaído la sentencia condenatoria en la que se fija la indemnización a cargo del autor de una defraudación tributaria delictiva.

2.1. Consecuencias del concurso iniciado con posterioridad a la sentencia condenatoria

Los efectos que, sobre el crédito por responsabilidad civil, produce la iniciación de un proceso concursal de fecha posterior a la sentencia condenatoria son de dos tipos: de una parte, y desde una perspectiva formal, es necesario determinar cuál de los dos procedimientos iniciados –el tributario o el judicial– es el preferente. De otra, desde una perspectiva sustantiva, es necesario establecer la prelación del derecho de crédito de la Hacienda Pública cuando, por la fecha en la que se entiende nacido, figura incluido en la masa pasiva del concursado.

2.1.1. Reglas para la determinación de la preferencia de procedimientos ejecutivos

Con carácter general el artículo 55 de la Ley Concursal (LC) dispone que declarado el concurso no podrán iniciarse apremios tributarios contra el patrimonio del concursado, sin perjuicio de que puedan continuarse los procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiere dictado la providencia de apremio antes de la resolución judicial, y siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. En un sentido semejante, el artículo 164.1 b) de la LGT establece que será preferente el procedimiento de apremio para la ejecución de los bienes o derechos embargados siempre que la providencia de apremio se hubiera dictado con anterioridad a la fecha de declaración del concurso.

Sin embargo, en caso de concurrencia de la vía de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública con un procedimiento concursal dirigido contra el condenado, la regla de prioridad establecida en dichas normas no resuelve el posible conflicto pues, de lo establecido en el artículo 128 del RGR, se desprende que para iniciar la ejecución forzosa en vía administrativa de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública no parece necesario dictar la providencia de apremio. Luego, si esto es así, resultará difícil sostener la preferencia temporal del procedimiento administrativo respecto al procedimiento concursal en la medida en que la Administración no dispone de un acto que refleje de modo indubitado en qué momento se han iniciado las actuaciones ejecutivas contra los bienes de deudor.

Ante ello, una posibilidad sería invocar la naturaleza materialmente jurisdiccional de la ejecución que desarrollan los órganos de recaudación a fin de establecer su preferencia respecto al proceso concursal. Es decir, habida cuenta de que, según la disposición adicional décima de la LGT, es el juez de lo penal quien encomienda la exacción de la deuda a la Administración Tributaria, el título ejecutivo que habilita el procedimiento administrativo no es la providencia apremio (art. 167.2 LGT), sino la propia resolución judicial (art. 517.2.1.º LEC). Sin embargo, también en este caso se produce la paradoja de que, al encomendar la ejecución patrimonial a la Administración, el juez no llegar a adoptar el auto por

el que se despacha la ejecución *civil* sobre los bienes del deudor (art. 551 LEC), por lo que, una vez firme la sentencia, no se iniciará propiamente un proceso jurisdiccional de ejecución. Por consiguiente, la única referencia equivalente para decidir la preferencia de procedimientos ejecutivos es la fecha de la resolución (por lo general en forma de auto) mediante la que el juez de lo penal ordena a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil por el procedimiento de apremio.

En definitiva, si la declaración de concurso se produce con posterioridad a la resolución judicial por la que se ordena el inicio de la vía administrativa de apremio y siempre que esta se hubiere efectivamente iniciado ⁵⁶, podría aplicarse el régimen de preferencia establecido en el artículo 164.1 b) de la LGT con las restricciones que derivan del artículo 55 de la LC respecto a los bienes considerados *necesarios* para la continuidad del negocio. Sin embargo, cuando el concurso se inicia antes de que por el juez se encomiende a la Administración Tributaria la exacción de la responsabilidad civil (o incluso después de producirse dicha orden pero antes del inicio efectivo de las actuaciones ejecutivas por parte de los órganos de recaudación), entendemos que lo dispuesto en el artículo 164.1 b) de la LGT resultará inaplicable.

2.1.2. Reglas para determinar la prelación del crédito por responsabilidad civil

Si la caracterización jurisprudencial de la responsabilidad civil en el delito de defraudación tributaria se llevara hasta el extremo, a efectos de su clasificación, habría que concluir que, tratándose de una responsabilidad civil extracontractual, se trata de un crédito con privilegio ordinario (art. 91.5 LC) en cuyo caso figurará en la masa pasiva por su importe íntegro ⁵⁷. Si por el contrario, atendiendo al verdadero origen de la deuda, concluimos en que se trata de un crédito tributario, a efectos de concurso, salvo aquellos que reúnan las condiciones indicadas en el artículo 90.1 de la LC (o en el art. 91.2 LC), se aplicará lo dispuesto en el artículo 91.4 de la LC. En este caso, el importe a incluir en la masa pasiva como crédito con privilegio general únicamente alcanzaría a la mitad de su importe. El resto tendrá la consideración de crédito ordinario (art. 89.3 LC), mientras que los intereses se clasificarían como crédito subordinado (art. 92.3 LC). Sanción tributaria no existirá por cuanto, de conformidad con el principio de no duplicidad (*non bis in idem*), la sanción penal excluye la sanción administrativa.

La primera opción conduce a la paradoja de que, alterando la naturaleza originaria del crédito, se consigue mejorar su tratamiento concursal. La segunda solución, si bien es cierto que se ajusta al verdadero origen de la deuda, también lo es que resulta contraria a la literalidad de lo dispuesto en el artículo 77.1 de la LGT en el que únicamente establece el régimen de prelación para las deudas tributarias en sentido estricto ⁵⁸.

⁵⁶ Si no se han iniciado las actuaciones materiales de ejecución, resultará difícil mantener que existe un conflicto de competencias entre el juez del concurso y el órgano de recaudación.

⁵⁷ Este planteamiento se siguió, entre otros, por el Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Oviedo, en la Sentencia de 5 de marzo de 2007, donde decreta la aplicación del artículo 91.5 de la LC argumentando que: «Pese a que por parte de la Agencia Tributaria no se ha aportado ningún documento que haga prueba de la existencia de un procedimiento penal iniciado, porque lo único que se aporta son sus propias actas de inspección a partir de las cuales se dice que se incoó el procedimiento, lo cierto es que la administración concursal ha venido reconociendo la existencia de dicho procedimiento y que tiene por objeto un delito fiscal [...]»

⁵⁸ No podemos dejar de compartir el planteamiento del profesor TEJERIZO cuando señala que: «La LGT es clara al respecto porque menciona específicamente a los créditos tributarios. No obstante, la cuestión se suscita porque el RGR (art. 34.1)

Para resolver esta cuestión, una vez más, entendemos que debería distinguirse según coincida o no la condición de sujeto pasivo con la responsable civil. Es decir, en aquellos casos en los que en la misma persona concurren ambas condiciones⁵⁹, predomina la naturaleza tributaria de la obligación de pago y, en consecuencia, el crédito se clasificará con arreglo a lo dispuesto en el artículo 91.4 LC. Por el contrario, cuando el condenado por el delito de defraudación no sea el propio sujeto pasivo del tributo, cabe distinguir dos posibles situaciones: a) El concursado es el sujeto pasivo; b) El concursado es el responsable civil.

En el primer caso es razonable entender que también debería prevalecer el carácter materialmente tributario de la obligación de pago y, en consecuencia, aplicar lo dispuesto en el artículo 91.4 de la LC. En el segundo, al tratarse de un tercero que, sin tener la condición de obligado tributario, resulta condenado a pagar una cantidad equivalente a la cuota defraudada con sus intereses de demora, dicha deuda no tiene su origen en la realización del hecho imponible sino en la realización del hecho delictivo. Por consiguiente, se trata de una responsabilidad civil extracontractual que se ajusta perfectamente a la definición establecida en el artículo 91.5 de la LC.

2.2. Consecuencias del concurso iniciado con anterioridad a la sentencia condenatoria

Cuando el proceso concursal se inicia antes de que se dicte la sentencia por la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública las principales dudas se presentan en el momento de clasificar un crédito cuya liquidación se encuentra pendiente de resolución judicial.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LC (en la redacción dada por el RD-Ley 3/2009, de 27 de marzo), desde la admisión a trámite de la querrela o denuncia por un delito contra la Hacienda Pública, las cantidades defraudadas, cuando no exista liquidación administrativa, se clasificarán como contingentes hasta su reconocimiento por sentencia judicial, en cuyo caso el artículo 87.3 de la LC dispone que serán reconocidos en el concurso sin cuantía propia aunque limitándose los derechos de voto y cobro. Una vez recaída sentencia firme, serán reconocidos en la cuantía y con la calificación que les corresponda.

Esta nueva regulación pretende zanjar una polémica doctrinal y jurisprudencial acerca de si los créditos por responsabilidad civil pendientes de liquidar por el juez de lo penal son condicionales –y por consiguiente, sujetos a condición resolutoria (art. 87.1 LC)– o bien contingentes, en cuyo caso la condición es suspensiva (art. 87.3 LC). Sin embargo, la solución adoptada por el legislador, si bien recoge la opción por la que mayoritariamente se han decantado los jueces de lo mercantil⁶⁰, no ter-

relaciona el derecho con los créditos de la Hacienda Pública, sin especificar a cuáles de ellos se refiere. En nuestra opinión, el problema debe resolverse a favor de la prevalencia de la LGT sobre el RGR, con la consecuencia ineludible de que el derecho de prelación ampara solo a los créditos tributarios», en TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: «Las normas financieras y tributarias de la nueva Ley Concursal», *Nueva Fiscalidad*, núm. 8, diciembre 2002, pág. 34.

⁵⁹ Dicha situación se producirá siempre que el tributo eludido al cometer el delito sea el IRPF. También se producirá en aquellos casos en los que la condición de sujeto pasivo recaiga en una persona jurídica que, al propio tiempo, ha sido condenada como responsable civil subsidiaria de la indemnización exigible al autor del delito (por lo general el administrador).

⁶⁰ En este sentido puede verse la Sentencia de la Audiencia Provincial de A Coruña de 12 de febrero de 2008, según la cual (FJ NOVENO): «[...] tratándose de créditos sometidos a la revisión de la jurisdicción penal, la Administración tributaria ve sus-

mina por resolver la amplísima casuística que puede producirse según el estado de tramitación de los procedimientos tributarios y jurisdiccionales en la fecha de declaración del concurso.

2.2.1. Clasificación de la deuda tributaria liquidada

La exclusión del ámbito de aplicación del artículo 87.2 de la LC de las cuotas tributarias cuya cuantía se conoce por haber sido liquidadas en vía administrativa⁶¹ antes de la presentación de la denuncia conduce necesariamente a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 86.2 de la LC⁶², salvo si dicha liquidación se encuentra recurrida en vía económico-administrativa o ante la jurisdicción contenciosa, en cuyo caso se considerará como un crédito bajo condición resolutoria (art. 87.1 LC).

Sin embargo, dicho tratamiento únicamente puede aplicarse cuando el concursado es el sujeto pasivo del tributo cuya elusión constituye el elemento objetivo del tipo penal, pero no resuelve la situación cuando el concursado es el autor del delito pero no es el sujeto pasivo del tributo. En este segundo caso, habida cuenta de que la deuda por responsabilidad civil nacerá con la sentencia condenatoria, aun conociéndose la cuantía de la deuda tributaria no cabe otra solución que considerar que nos encontramos ante un crédito civil litigioso y, por consiguiente, contingente a efectos del concurso en los términos en que vienen definidos en el artículo 87.3 de la LC, de modo que se reconocerá sin cuantía, con limitación de derechos de voto y cobro y siempre que se haya insinuado en el momento procesal oportuno⁶³.

2.2.2. Clasificación de la deuda pendiente de liquidación

Mayores dificultades plantea la calificación del crédito por responsabilidad civil cuando la deuda tributaria subyacente se encuentra pendiente de liquidación en el momento de declararse el

pendida su potestad de continuar el procedimiento administrativo por imperativo de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, decayendo con ello el presupuesto normativo para poder acogerse al cobijo de la condición resolutoria contenido en el artículo 87.2 de la LC, debiendo entonces ser reconocidos como contingentes ex artículo 87.3 de la LC por la propia incertidumbre en cuanto a su realidad y cuantía, quedando entre tanto su titular suspendido en los derechos concursales de adhesión, de voto y de cobro, siendo por otra parte esa misma razón de incertidumbre en cuanto al resultado que depare la vía penal la que impide que podamos acudir al argumento reforzado de aplicar la contingencia prevista en el artículo 87.5 de la LC.»

⁶¹ Esta situación no será la más frecuente puesto que, por regla general, las denuncias determinan la suspensión de los procedimientos de comprobación (particularmente el procedimiento inspector) en cuya instrucción se han puesto de manifiesto los hechos presuntamente delictivos. Sin embargo, en el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se regula el Reglamento Sancionador Tributario (RST) se indica que, en aquellos casos en los que se aprecie la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública en el curso de la tramitación de un procedimiento sancionador tributario en el que ya conste liquidada la cuota defraudada: «[...] el órgano, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento suspenderá su tramitación y trasladará las actuaciones de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo, se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.»

⁶² Así lo entiende también LINARES GIL cuando señala que: «[...] A nuestro juicio, de existir liquidación administrativa se procederá a su calificación según corresponda a los conceptos liquidados, sin perjuicio de las consecuencias que puedan derivarse de la eventual sentencia que ponga fin al proceso penal.»

⁶³ Para ello, será necesario que, antes de la declaración de concurso, no solo se haya admitido a trámite la querrela en la que el concursado figure como imputado, sino que también figure en la correspondiente pieza de responsabilidad civil.

concurso del imputado por un delito contra la Hacienda Pública. Para analizar las distintas situaciones que se plantean, una vez más, se impone distinguir en función de si coinciden o no la condición de sujeto pasivo del tributo y autor del delito.

Cuando el concursado no es el sujeto pasivo del tributo, a efectos de la clasificación del crédito, resulta fundamental la situación procesal en que se encuentre la acción civil interpuesta conjuntamente con la acción penal⁶⁴. Si se ha admitido a trámite la querrela en la que el concursado figura como imputado e iniciado la pieza de responsabilidad civil en la que también figura como posible responsable, el crédito de la Hacienda Pública tendrá el carácter contingente (por litigioso) en los términos en los que se pronuncia el artículo 87.2 de la LC. Sin embargo, si no se ha interpuesto la querrela o reclamado la responsabilidad civil, en el pasivo del concursado que no es sujeto pasivo del tributo defraudado no figura deuda alguna ni siquiera bajo la consideración de *litigiosa*.

Cuando el concursado es el sujeto pasivo del tributo, entendemos que prevalece la naturaleza tributaria del crédito subyacente de modo que, si bien se aplicará lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LC (en el sentido de considerarlo contingente), dicha calificación proviene del hecho de que resultan de procedimientos de comprobación o inspección que, habiéndose suspendido como consecuencia de la presentación de una denuncia, se reanudarán una vez haya recaído el correspondiente pronunciamiento jurisdiccional. Luego, en estos casos lo relevante no será si se ha admitido a trámite o no la querrela y reclamado la responsabilidad civil, sino si respecto a los tributos devengados se han iniciado los procedimientos de comprobación o investigación. Este matiz adquiere toda su significación cuando se advierte que, si bien por regla general, las denuncias por delito contra la Hacienda Pública se presentan como consecuencia de hechos presuntamente delictivos puestos de manifiesto en un procedimiento inspector, de ello no se sigue que no puedan iniciarse diligencias de investigación directamente por el Ministerio fiscal o a iniciativa del propio órgano judicial. En estos casos, puesto que los procedimientos tributarios no se habrán iniciado, la calificación del crédito deberá realizarse necesariamente con fundamento en lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LC *in fine*.

2.2.3. Consecuencias de las resoluciones posteriores del juez de lo penal sobre la clasificación inicial del crédito por responsabilidad civil

Uno de los fenómenos más interesantes que pueden producirse en un concurso en cuya masa pasiva se incluye un crédito por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública es lo que podríamos denominar como la *reversión o mutación inversa* que se produce sobre la naturaleza del crédito en función del sentido de las resoluciones judiciales que se van sucediendo a lo largo de un juicio por delito de defraudación tributaria.

⁶⁴ Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 108 de la LCrim.: «La acción civil ha de entablarse juntamente con la penal por el Ministerio Fiscal, haya o no en el proceso acusador particular; pero si el ofendido renunciare expresamente su derecho de restitución, reparación o indemnización, el Ministerio fiscal se limitará a pedir el castigo de los culpables». En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, junto al Ministerio fiscal, la acción civil se ejerce, en condición de acusador particular, por la Abogacía del Estado de conformidad con lo indicado en el apartado ocho del artículo 103 de la 31/1990, de 27 de diciembre (en la redacción dada por la disp. adic. 17.^a de la Ley 18/1991, de 6 de junio) y en la Ley 52/1997, de 27 de diciembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas.

Según lo indicado en el artículo 180 de la LGT, en caso de que el Ministerio fiscal no interponga la querrela, el juez instructor decreta el sobreseimiento libre del imputado o el juez sentenciador absuelva a los acusados, desaparece la responsabilidad penal y, en consecuencia, también desaparece la responsabilidad civil derivada del delito ⁶⁵. En estos casos, al tiempo que la Administración Tributaria recupera sus facultades de liquidación, se restablece la naturaleza originaria de la obligación nacida con la realización del hecho imponible del tributo. Luego, los efectos de dichas resoluciones judiciales sobre el crédito que figura en la masa pasiva del concurso como contingente dependerán, como no podría ser de otro modo, de la condición subjetiva del concursado.

Cuando el concursado es el sujeto pasivo del tributo, la exclusión de la responsabilidad criminal en nada afecta a la calificación concursal del crédito, que mantendrá su condición de contingente hasta que se dicte la correspondiente liquidación tributaria, en cuyo caso, según lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LC, una vez comunicada a la Administración concursal le será reconocida la cuantía y demás derechos concursales, sin perjuicio de que, en caso de que el interesado promueva un procedimiento de revisión en vía administrativa, pase a clasificarse como un crédito tributario sujeto a condición resolutoria (art. 87.1 LC). Cuando el concursado no es el sujeto pasivo del tributo, habida cuenta de que el sobreseimiento o la absolución determinan que no llegue a nacer responsabilidad civil alguna, el crédito contingente reconocido en la masa pasiva del concurso simplemente desaparece.

Cuando la resolución judicial sea una sentencia de condena, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87.3 de la LC, en el momento en que adquiera firmeza o sea susceptible de ejecución provisional ⁶⁶, el crédito por responsabilidad civil dejará de clasificarse como contingente y otorgará a su titular todos los derechos concursales que correspondan a su cuantía y calificación. En este caso, según lo expuesto en apartados anteriores, si el concursado declarado responsable civil resulta ser también el sujeto pasivo del tributo predominará la naturaleza tributaria y se aplicará lo dispuesto en el artículo 91.4 de la LC. Por el contrario, si el concursado declarado responsable civil no es el sujeto pasivo del tributo, la resolución judicial tendrá carácter declarativo del crédito que se calificará con arreglo a lo dispuesto en los artículos 84.2.10.º y 91.5 de la LC.

3. La concurrencia del procedimiento de apremio con procedimientos singulares de ejecución patrimonial

Cuando el procedimiento administrativo de apremio de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito de defraudación tributaria concorra con otro procedimiento singular de ejecución, no vemos inconveniente en aplicar la regla del artículo 164.1 a) de la LGT, en cuyo caso tendrá prioridad aquel procedimiento en el curso del cual se hubiere dictado la diligencia de embargo de fecha más antigua. En este caso, a efectos de establecer la prelación para el cobro, entendemos que lo relevante no es la naturaleza tributaria o civil del crédito subyacente (según coincida o no la condición de sujeto pasivo y responsable civil), sino la efectiva iniciación de la vía administrativa de apremio.

⁶⁵ Aunque respecto a otros tipos delictivos, pese a decaer la responsabilidad criminal puede mantenerse la acción civil, cuando se trata de un delito contra la Hacienda Pública, cabe entender que únicamente en caso de condena penal se producirá la liquidación judicial de la cuota defraudada.

⁶⁶ En este sentido, los artículos 984 y 989.1 de la LCrim. se remiten a lo dispuesto en la LEC.

III. LA OPOSICIÓN A LA EXACCIÓN ADMINISTRATIVA DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL

Con carácter general, el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE) y la sujeción de la acción administrativa al control jurisdiccional (art. 106 CE) determinan que cualquier ciudadano, con arreglo a los procedimientos establecidos y observando los límites fijados en cada caso, puede oponerse a la ejecución forzosa que se dirija contra sus bienes, independientemente de si dicha actuación se desarrolla mediante un proceso judicial o mediante un procedimiento administrativo de apremio⁶⁷.

Cuando se trata de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, considerando que puede comprender una fase judicial y una fase administrativa, el cauce a través del cual debe formalizarse la oposición dependerá del régimen de impugnación aplicable a cada uno de los actos adoptados para hacer efectivo el derecho de crédito reconocido en la sentencia condenatoria. A tal efecto, en el apartado segundo del artículo 128 del RGR se establece que los actos dictados por los órganos de la Administración Tributaria en el procedimiento administrativo de apremio de deudas por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública son impugnables mediante el recurso potestativo de reposición y, en todo caso, mediante reclamación económico-administrativa⁶⁸. Sin embargo, la norma reglamentaria introduce una matización al indicar que, cuando los motivos de impugnación aducidos por el interesado se refieran a la adecuación de la actuación administrativa a lo dispuesto en la sentencia condenatoria, dichas cuestiones deben ser resueltas por el juez o tribunal competente para la ejecución de dicha resolución.

Esta disociación, basada en la causa de la oposición a la actuación ejecutiva, aunque trata de dar respuesta a la dualidad de órganos que intervienen en la ejecución de la sentencia penal que incluye una condena al pago de la responsabilidad civil, plantea más interrogantes que soluciones. En primer lugar, exige un trámite previo de calificación por parte del órgano administrativo que, en ocasiones, puede constituir un auténtico pronunciamiento sobre el fondo del asunto⁶⁹. Además, lo habitual en estos casos es que los motivos de impugnación se invoquen simultáneamente, en cuyo caso se producirá una concurrencia de los cauces procesales y administrativos a través de los cuales debe resolverse la oposición del interesado. Y, por último, la norma reglamentaria, como no podría ser de otro modo, no se pronuncia acerca del medio impugnatorio a través del cual el juez de lo penal debería resolver la posible disconformidad de la actuación administrativa respecto al mandato contenido en la resolución judicial.

⁶⁷ Según SANTAMARÍA PASTOR: «[...] En una primera caracterización, la sumisión de la actividad administrativa al control jurisdiccional posee un contenido bien simple: cualquier acto o conducta, positiva o negativa, de la Administración y de sus agentes puede ser sometida a enjuiciamiento por parte de órganos jurisdiccionales, a instancia de cualquier persona o entidad (pública o privada) a quienes dichos actos o conductas lesionen sus derechos o intereses». SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Principios de Derecho Administrativo*, vol. I, Madrid, 2002, pág. 98.

⁶⁸ En este sentido, cabría preguntarse si la referencia expresa a los dos procedimientos ordinarios de revisión de los actos de aplicación de los tributos supone implícitamente excluir la aplicación de los procedimientos especiales de revisión.

⁶⁹ Coincidimos plenamente con ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS cuanto advierte que: «[...] fiar las consecuencias de la distinción a que el interesado invoque como motivo de su oposición la disconformidad del acto de ejecución con la sentencia, como hace el precepto reglamentario, aparece como una suerte de "brindis al sol", y no solo porque este "motivo" es el habitualmente alegado por quien impugna actos de ejecución sino porque su fundamento no puede ser apreciado hasta el momento de resolver». ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A., en «Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública», *Tribuna Fiscal*, núm. 201, 2007, pág. 20.

Por otra parte, y en coherencia con lo expresado en los apartados anteriores, también en este caso tenemos serias dudas de que una norma reglamentaria pueda modificar lo establecido en el artículo 227.2 g) de la LGT –que declara impugnables en vía económico-administrativa los actos del procedimiento de recaudación– y en los artículos 170.3 y 172.1 de la LGT, donde se detallan los motivos de oposición a las diligencias de embargo y a los actos de enajenación de bienes.

Por si el origen jurisdiccional del título en que se liquida la deuda pudiera suscitar algún reparo a la aplicación del régimen general de impugnación de los actos dictados por la Administración Tributaria, resulta particularmente oportuna la indicación de la disposición adicional undécima de la LGT, en cuyo apartado 1.b) se establece que podrá interponerse reclamación económico-administrativa –previa interposición potestativa de recurso de reposición– contra los actos recaudatorios de la AEAT relativos a ingresos de derecho público del Estado y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o relativos a ingresos de derecho público, tributarios o no tributarios, de otra Administración Pública.

Luego, a nuestro modo de ver, y también conforme a lo dispuesto en el apartado 2 b) de la disposición adicional undécima de la LGT, para exceptuar la aplicación de la vía de revisión administrativa a los actos dictados en el procedimiento de apremio de una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública es necesario que dicha circunstancia venga indicada por una norma con rango de ley.

1. La oposición a las resoluciones del juez de lo penal

Con carácter general, la impugnación a las resoluciones judiciales se formaliza mediante el sistema de recursos. Por consiguiente, contra la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública cabe recurrir en apelación y, en su caso, en casación.

Sin embargo, una vez firme la sentencia, cabe preguntarse si el condenado puede oponerse a la resolución judicial por la que, en aplicación de lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT, se ordena a la Administración Tributaria que proceda a la exacción de la responsabilidad civil en vía de apremio. En este sentido, considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 545.4 de la LEC dicha resolución adoptará la forma de auto, entendemos que el condenado podrá impugnarla con arreglo a lo dispuesto en los artículos 556 y siguientes de la LEC.

Las razones que pueden sustentar la interposición de este recurso tendrán como fundamento principal la improcedencia de iniciar la ejecución forzosa⁷⁰. Es decir, tal como se ha expuesto en los apartados anteriores, si el condenado tiene derecho a realizar el pago de la indemnización en sede judicial, podrá oponerse a la resolución judicial que ordenase el inicio de la vía de apremio sin antes haber agotado el plazo de ingreso voluntario (art. 548 LEC). Del mismo modo, también cabría oponerse a dicha resolución, cuando se hubiere concedido un aplazamiento del pago que esté siendo

⁷⁰ A mayor abundamiento puede verse RAMOS MÉNDEZ, F. *Enjuiciamiento criminal*, Atelier, 2006, pág. 187 y ss.

objeto de puntual cumplimiento⁷¹. Por consiguiente, en todos aquellos casos en los que no se acredite la resistencia al pago no cabe iniciar la ejecución forzosa independientemente de cuál sea el cauce formal legalmente establecido para ello. Luego, en principio cabe concluir que las causas generales de oposición a la ejecución civil son también aplicables para oponerse a la resolución judicial por la que se ordena que dicha actuación se desarrolle por la Administración Tributaria.

2. La oposición a la actuación de la Administración Tributaria

Una vez iniciado el procedimiento de apremio para la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, es posible que el condenado no esté conforme con el contenido o la forma de los actos adoptados por el órgano de recaudación y, en ejercicio de su derecho a la defensa, promueva la revisión de dichos actos para que se dejen sin efecto. Ante dicha situación, por lo demás nada infrecuente, se impone decidir cuál será el cauce formal a seguir para sustanciar la oposición del ejecutado a la actuación de la Administración Tributaria, pues con ello indirectamente se decide también cuál es el órgano competente para resolver este tipo de cuestiones.

La principal referencia a la que podemos acudir es el apartado cuarto de la disposición adicional décima de la LGT según el cual, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, la Administración Tributaria informará al juez o tribunal sentenciador de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución de la sentencia condenatoria.

Si partimos del tenor literal del precepto, sería plausible entender que la referencia que realiza respecto a los *incidentes* constituye una remisión al régimen general de sustanciación de las cuestiones incidentales en el proceso civil (art. 387 y siguientes LEC). Sin embargo, no parece que la oposición que se formaliza contra los actos del procedimiento de apremio pueda calificarse propiamente como una cuestión incidental⁷², entre otras razones porque se deduce una vez finalizado el proceso. Luego, en correspondencia con lo dispuesto en el artículo 128.4 del RGR, el órgano de recaudación debe informar al juez de cualquier acontecimiento que afecte a la deuda cuya exacción se le encomienda, fundamentalmente porque la ejecución de la pena privativa de libertad puede depender del pago de la responsabilidad civil⁷³. Pero cuando lo que se produce no es un ingreso o la declaración de crédito incobable sino un acto de oposición a la actuación administrativa no se trata tanto de informar como de resolver.

Una segunda posibilidad es considerar que la impugnación de los actos del procedimiento de apremio constituye un *incidente de ejecución*, puesto que para su adecuada resolución es necesario

⁷¹ En cuanto a la caducidad de la acción ejecutiva y a los posibles defectos procesales (art. 559 LEC) también podrán fundamentar la oposición del ejecutado a la orden de que se proceda a la exacción administrativa de la responsabilidad civil. Sin embargo, la pluspetición (art. 558 LEC) únicamente procederá invocarla contra los actos dictados en el procedimiento de apremio.

⁷² En este sentido compartimos la conclusión de ZABALA para quien los aspectos de los que el órgano de recaudación debe informar al juez más que *incidentes* son *incidencias* de la ejecución. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *op. cit.*, pág. 19.

⁷³ Concretamente según lo dispuesto en el artículo 81.3 del CP uno de los requisitos para conceder la suspensión provisional de la pena es precisamente acreditar el pago de la responsabilidad civil o, en su caso, la imposibilidad total o parcial para hacer frente a dicha obligación.

confrontarlos con el contenido del título ejecutivo que les sirve de fundamento. En este caso, aplicando analógicamente lo dispuesto en el artículo 109 de la LJ, la competencia para resolver cualquier cuestión que el ejecutado puede oponer a la actuación de la Administración Tributaria correspondería en exclusiva al juez de lo penal⁷⁴. La consecuencia de este planteamiento es que, si el juez estima el incidente por entender que el acto administrativo no se ajusta a lo dispuesto en la sentencia, mediante una resolución de un órgano de la jurisdicción penal se estaría anulando un acto de la Administración Tributaria; circunstancia que podría considerarse contraria a lo dispuesto en el artículo 9.4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ).

Para decidir esta compleja cuestión, podría acudir a las reglas recogidas en los artículos 562 y 563 de la LEC. El primero faculta a cualquiera de las partes del procedimiento de ejecución forzosa, y con independencia de la oposición del ejecutado al propio auto por el que se despacha la ejecución, a interponer recurso de reposición ante el juez que lo dictó cuando entienda que se han infringido las normas que regulan los actos concretos del proceso de ejecución⁷⁵. El segundo, faculta a cualquier perjudicado a interponer recurso de reposición –y, si se desestimare de apelación– para que el juez deje sin efecto los actos de ejecución que pudieran resultar contradictorios con el contenido de la sentencia o resolución judicial que constituye el título ejecutivo.

La conclusión que podemos extraer de dichas normas es que la oposición del ejecutado a los actos en los que se concreta la actividad ejecutiva no constituye ni una cuestión incidental ni un incidente de ejecución, sino una impugnación en el sentido propio del término. En otras palabras, se trata del cauce procesalmente previsto para solicitar al órgano que adoptó el acto ejecutivo que revise su adecuación a Derecho y, en su caso, reconsidere la decisión. Si esto es así, cuando por ministerio de la ley el acto jurídico en el que se materializa la ejecución forzosa contra los bienes del condenado a pagar una indemnización no lo adopta el juez sino un órgano de la Administración Tributaria, el régimen de impugnación no puede ser otro que el establecido para promover la revisión de los actos del procedimiento de recaudación en vía de apremio⁷⁶.

2.1. La impugnación en vía administrativa de los actos del procedimiento de apremio

Con carácter general, de las actuaciones propias del procedimiento de apremio son susceptibles de impugnación: la providencia de apremio, las diligencias de embargo y el acuerdo de enajenación.

⁷⁴ Así lo entiende ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS para quien: «No parecen existir aquí potestades administrativas de calificación jurídica o declarativa del incidente, ni de autotutela que permitan a la Administración revisar sus propios actos –de oficio o por vía de recurso de reposición o reclamación administrativa– o desvíen la competencia judicial para la ejecución del orden penal al contencioso-administrativo». ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *op. cit.*, pág. 20.

⁷⁵ Bajo determinadas circunstancias también faculta a la interposición de recuso de apelación o, en defecto de acto contra el que formalizar la impugnación, a presentar un escrito ante el juzgado en el que se exprese la infracción cuya revisión se pretende.

⁷⁶ También llega a esta misma conclusión SOLAZ SOLAZ para quien: «Nos planteamos cuál será la autoridad competente para resolver las incidencias civiles que suscita la ejecución, aunque considero que al remitirse la ley al procedimiento de apremio para la exacción de esta responsabilidad civil por parte de la Administración tributaria, corresponderá a esta y según el procedimiento administrativo y el sistema de recursos contenido en el mismo a quien corresponderá resolver las incidencias del trámite de ejecución que puedan suscitarse». SOLAZ SOLAZ, E.: «El delito fiscal: aspectos conflictivos», *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 20, 2005, pág. 25.

En el primer caso, conforme a lo expuesto en los apartados anteriores, es evidente que el ejecutado no podrá promover la revisión del acto por el que se acuerda el inicio del procedimiento de apremio. En el segundo caso, con sujeción a las causas establecidas en el artículo 170.3 de la LGT, de lo dispuesto en el artículo 128.2 del RGR, se desprende que contra la diligencia de embargo dictada en un procedimiento de apremio iniciado por orden del juez, podrá interponerse recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Finalmente, respecto a la posible impugnación del acuerdo de enajenación (art. 172.1 LGT), únicamente procederá en caso de que la diligencia de embargo que incluya una deuda por responsabilidad civil derivada de delito contra la Hacienda Pública incurra en alguna de las causas que legalmente pueden determinar su nulidad.

Planteada la cuestión en estos términos, de los motivos generales de oposición previstos en el artículo 170.3 de la LGT, cuando la deuda apremiada tiene su origen en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, no parece que exista inconveniente en aceptar como fundamento de la impugnación: a) La extinción de la deuda; b) La prescripción del derecho a exigir el pago; c) Y el incumplimiento de las normas reguladoras de la práctica del embargo. Por el contrario, difícilmente podrá aceptarse como motivo de oposición la falta de notificación de la providencia de apremio, habida cuenta de que en este caso la fuerza ejecutiva proviene de la resolución judicial. En cuanto a la suspensión del procedimiento [art. 170.3 d) LGT], tampoco parece que sea una circunstancia aplicable a la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito, salvo en caso de que se proceda a la ejecución provisional de la sentencia ⁷⁷.

Si esto es así, con arreglo a lo dispuesto en las normas tributarias, la oposición en vía administrativa a la ejecución forzosa del crédito reconocido en la sentencia penal puede fundarse en dos tipos de motivos: a) De una parte, todos aquellos relacionados con la propia existencia de la deuda o con la vigencia del derecho de crédito ⁷⁸; b) Y, de otra, todos aquellos relacionados con la forma de instruir el procedimiento y, particularmente, con la práctica de los embargos. Únicamente cabría excluir la impugnación que se refiera al contenido propio del título que se ejecuta (la sentencia), pues se trata de una cuestión que quedaría fuera del ámbito de decisión de la Administración Tributaria.

Llegados a este punto, también cabe preguntarse acerca de si resulta aplicable el régimen de la suspensión del procedimiento de apremio previsto en el artículo 165 de la LGT, cuando lo que se recauda es una deuda en concepto de responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública ⁷⁹, pues considerando que la fuerza ejecutiva del crédito no proviene de un acto administrativo sino de una resolución judicial, dicha circunstancia determinaría que la eventual interposición de un recurso o reclamación en vía administrativa contra los actos dictados por la Administración Tributaria enervare o demorare el cumplimiento de lo ordenado en la sentencia condenatoria.

⁷⁷ El artículo 556.2 de la LEC establece la regla general en el sentido de que la oposición que se formule contra la ejecución de resoluciones judiciales no suspenderá el curso del juicio ejecutivo. A mayor abundamiento puede verse CACHON CADENAS, M.: «La suspensión de la actividad ejecutiva como consecuencia de la oposición del ejecutado», en *Revista Jurídica de Catalunya*, núm. 4, 2000, págs. 237-250.

⁷⁸ En esta categoría cabe incluir el pago total o parcial de la deuda, o la prescripción de la acción de cobro.

⁷⁹ Con carácter general el artículo 12.2 de la LGP establece que: «Los procedimientos administrativos de apremio podrán ser suspendidos en el caso de recursos o reclamaciones interpuestos por los interesados, en la forma y con los requisitos legal o reglamentariamente establecidos.»

A nuestro modo de ver, si el acto impugnado es un embargo practicado mediante una diligencia que incluye una deuda por responsabilidad civil (o el acto de enajenación que de dicho embargo trae causa), su eventual suspensión de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la LGT no afecta necesariamente a la eficacia del título ejecutivo, pues no se discute su legitimidad y, además, nada impide a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento de apremio.

Por el contrario, sí que podría resultar inaplicable el régimen de suspensión automática amparado en alguna de las causas indicadas en el artículo 165.2 de la LGT, pues en este caso, al impedirse la continuación del cauce formal legalmente establecido para hacer efectivo el cobro de la indemnización reconocida en la sentencia, lo que en último término se enerva es la fuerza ejecutiva de la resolución judicial. Sin embargo, lo cierto es que, si lo que el ejecutado acredita es la existencia de un error en su perjuicio (material, de hecho o aritmético), o el ingreso (total o parcial) de la indemnización, no acertamos a encontrar la razón por la que no pueda suspenderse el procedimiento de recaudación en vía de apremio hasta comprobar si efectivamente dichas circunstancias se han producido.

Por último, señalar que, tal como se ha expuesto en apartados anteriores, la situación descrita en el artículo 172.3 de la LGT, en principio no resultaría aplicable a la exacción de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, salvo en aquellos casos en los que la diligencia de embargo se hubiere adoptado como consecuencia del inicio del procedimiento de apremio en ejecución provisional de sentencia.

2.2. El control judicial de la ejecución administrativa de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública

Con carácter general, el control judicial de los actos de las Administraciones Públicas corresponde a los jueces y tribunales del orden contencioso-administrativo (art. 1 LJ). Luego, si para modificar dicha atribución legal de competencia es necesario una norma con rango de ley (art. 9.1 LOPJ), no parece que pueda sostenerse que el juez de lo penal pueda revisar y, en su caso, dejar sin efecto un acto dictado por la Administración Tributaria, aunque se trate de un acto dictado en el seno de un procedimiento de apremio para el cobro de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

Planteada la cuestión en estos términos, si cualquier acto administrativo contrario a lo dispuesto en una resolución judicial es nulo de pleno derecho⁸⁰, los actos del procedimiento de apremio que, a juicio del ejecutado, se separen de lo indicado en la sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, una vez firmes en vía administrativa, podrán ser impugnados mediante recurso contencioso-administrativo (art. 25 y siguientes LJ).

Sin embargo, de ello no se sigue que las consecuencias de aplicar lo dispuesto en la disposición adicional décima de la LGT sean desposeer al juez de lo penal de su competencia para decidir en exclusiva todo aquello que afecte a la resolución que ha dictado, pues si entre los motivos de impug-

⁸⁰ Así se desprende de lo establecido entre en el artículo 62.1 g) de la LPAC en concordancia con lo dispuesto en los artículos 103.1 de la LJ y 17.2 de la LOPJ.

nación alegados por la parte figura alguno que requiera establecer el sentido y alcance de la sentencia condenatoria, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 4 de la LJ y 10.2 de la LOPJ, el juez de lo contencioso-administrativo deberá plantear una cuestión prejudicial ante el juez de lo penal y suspender la tramitación del recurso contencioso-administrativo; de modo que si así no lo hiciere, el deudor podrá promover un conflicto de competencia (arts. 42 y 43 LOPJ).

En definitiva, a nuestro modo de ver, del artículo 117.3 de la Constitución emana un mandato inequívoco en el sentido de que exista un control judicial efectivo que asegure el íntegro cumplimiento de las resoluciones de los jueces y tribunales, pero dicho mandato no atribuye dicha función a un orden jurisdiccional en particular⁸¹. Luego, considerando que no existe norma legal que excepcione su aplicación, es razonable concluir que los actos dictados por la Administración Tributaria al proceder a la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito son revisables por los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa.

2.3. *La presentación de tercerías ante la jurisdicción civil*

Cuando la oposición a la ejecución forzosa del pronunciamiento civil de una sentencia penal no proviene del propio ejecutado sino de un tercero, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 996 de la LCrim., las tercerías de dominio o de mejor derecho que puedan deducirse se sustanciarán y decidirán con sujeción a las disposiciones establecidas en la LEC, concretamente a lo dispuesto en los artículos 595 siguientes respecto a la tercería de dominio, y en los artículos 614 y siguientes respecto a la tercería de mejor derecho.

Sin embargo, cuando el embargo lo hubiere adoptado un órgano de la Administración Tributaria en el curso de un procedimiento de apremio para el cobro de la indemnización reconocida en una sentencia condenatoria por un delito contra la Hacienda Pública, por remisión de la disposición adicional décima de la LGT, se observarán también las reglas establecidas en el artículo 165.3 de la LGT. En particular, la reclamación deberá presentarse ante el órgano de recaudación que dictó la diligencia de embargo que únicamente suspenderá las actuaciones de realización cuando se trate de una tercería de dominio⁸². Si lo que se invoca por el tercero es un derecho preferente para cobrar, de conformidad con lo expuesto en el apartado anterior, dicha circunstancia no impedirá la continuación de las actuaciones administrativas sin perjuicio de que una vez realizados los bienes del ejecutado se decida sobre la prelación de créditos.

⁸¹ En este sentido resulta oportuna la reflexión que realiza SANTAMARÍA PASTOR respecto al contenido constitucional de la potestad de control jurisdiccional de la actividad administrativa, para quien: «[...] se trata de una potestad jurisdiccional, esto es, atribuida a los órganos del Poder Judicial que el Título VI regula, aunque sin prejuzgar en modo alguno el tipo de Jueces y Tribunales a los que la ley haya de atribuirla en concreto: estos podrán ser los Tribunales comunes (civiles o laborales), o bien Tribunales especializados (contencioso-administrativos), o unos y otros según las materias, sistema mixto hoy vigente entre nosotros».

⁸² En un sentido semejante el artículo 12.4 de la LGP establece que la interposición de una tercería de dominio determina, previo aseguramiento, la suspensión del procedimiento de apremio pero «[...] solo en la parte que se refiere a los bienes o derechos controvertidos, sustanciándose este incidente en la vía administrativa como previa a la judicial». Si por el contrario, se trata de una tercería de mejor derecho: «[...] proseguirá el procedimiento hasta la realización de los bienes y el producto obtenido se consignará en depósito a resultas de la tercería».

IV. EFECTOS DE LA REFORMA DEL CÓDIGO PENAL EN LA RECAUDACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CIVIL DERIVADA DEL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA ⁸³

La aprobación de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, supone importantes modificaciones en la regulación del delito contra la Hacienda Pública. A nivel general, mediante el artículo *tercero*, por el que se da nueva redacción al artículo 31 del CP, se amplía a las personas jurídicas el ámbito subjetivo de la acción penal, y mediante el artículo *octogésimo quinto* se regulan las penas de multa a imponer a las sociedades que resulten condenadas por haber cometido una defraudación tributaria. A nivel especial, el artículo *octogésimo* modifica el apartado primero del artículo 305 del CP fijando en cinco años de privación de libertad la pena máxima a imponer a la persona física que cometa una defraudación tributaria y, además, introduce un nuevo apartado (el quinto) dedicado íntegramente a regular la responsabilidad civil, tanto en lo que se refiere a su naturaleza y contenido, como al procedimiento para proceder a su exacción en caso de impago.

Según la disposición final séptima, la reforma entra en vigor a partir del día 23 de diciembre de 2010. Luego, conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria primera, y sin perjuicio de su aplicación retroactiva cuando resulte más favorable para el reo, cabe entender que, desde la perspectiva del delito contra la Hacienda Pública, resultará aplicable a la defraudación de cuotas tributarias devengadas a partir de dicha fecha. Si esto es así, considerando que la comprobación administrativa de los posibles hechos imposables realizados a partir del día 23 de diciembre de 2010 no se producirá hasta que concluya la comprobación de los periodos impositivos anteriores, es razonable pronosticar que, salvo supuestos puntuales, las denuncias administrativas de posibles delitos contra la Hacienda Pública a los que sea aplicable la reforma no se presentarán de manera inmediata. Por ello, la casuística jurisprudencial que permita ir resolviendo las distintas situaciones que, sin duda, se plantearán como consecuencia de la imputación penal de las personas jurídicas todavía se nos anuncia lejana en el tiempo.

Por el contrario, en lo que se refiere a la regla introducida en el artículo 305.5 del CP sobre la responsabilidad civil, no vemos inconveniente alguno en que se aplique, no solo a los procedimientos penales que se inicien a partir de la fecha de entrada en vigor de la nueva ley, sino a todos aquellos que se encuentren pendientes de resolución, pues, a nuestro modo de ver, en la medida en que se trata de una regla que no afecta a la determinación del tipo penal ni a la sanción sino a un aspecto formal del proceso penal como es la competencia (judicial o administrativa) para liquidar y exigir el pago de la cuota defraudada, es razonable entender que los jueces y tribunales de lo penal se abstendrán de incluir en la sentencia condenatoria un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública cuando no haya prescrito el derecho de la Administración Tributaria para liquidar la cuota tributaria.

⁸³ Este apartado no figura en el texto inicialmente presentado en el mes de abril de 2010, sino que ha sido añadido a efectos de su publicación habida cuenta de las consecuencias que representa la reciente entrada en vigor de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, en la futura definición del régimen jurídico de la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública.

1. La naturaleza jurídica de la obligación de reintegrar el importe de la cuota tributaria defraudada

Con la introducción del artículo 31 bis del CP se abre un nuevo escenario de consecuencias todavía imprevisibles en el ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, pues cuando la condición de sujeto pasivo del tributo eludido recae en una sociedad, la norma penal no sustituye la persona física por la persona jurídica en la condición de autor del delito, sino que lo que admite es la imputación de ambas. Por consiguiente, las variantes y combinaciones que, a partir de ahora, puede adoptar el ámbito subjetivo de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública cuando los hechos punibles son imputables a una persona jurídica son muy amplias, pues la acción penal podrá dirigirse contra la sociedad, contra el administrador, o contra ambos simultáneamente.

Desde la perspectiva de la naturaleza jurídica del deber de reintegrar la cuota defraudada, entendemos que la ampliación del ámbito subjetivo de la acción penal (y por consiguiente de la acción civil derivada del delito) permitirá atribuir a cada imputado la condición que le es propia. Es decir, cuando entre los posibles autores de un delito contra la Hacienda Pública figure una sociedad mercantil, siempre coincidirá en la persona jurídica la condición de sujeto pasivo del tributo y de posible responsable civil *ex delicto*. Luego, salvo en caso de que haya prescrito el derecho de la Administración Tributaria a liquidar la cuota, respecto a la persona jurídica únicamente existirá una obligación de pago, que es la nacida al realizar el hecho imponible del tributo defraudado. Por el contrario, cuando junto a la sociedad también figure imputado el administrador, existirán dos obligaciones de pago cada una de las cuales merece un tratamiento jurídico distinto pues, si bien la sociedad mantiene siempre su condición de deudor tributario, la deuda del administrador no nace de la realización del hecho imponible sino de su participación en el hecho delictivo, por lo que únicamente puede satisfacer la cuota defraudada en concepto de responsable civil. Cuando ambos resulten condenados por una defraudación tributaria respecto a la cual ha prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación, en el nuevo artículo 116.3 del CP, se contempla la posibilidad de que sean declarados responsables civiles solidarios.

Desde la perspectiva de la calificación concursal del crédito por responsabilidad civil derivada del delito, entendemos que la redacción del artículo 305.5 del CP puede consolidar la vía interpretativa que venimos sosteniendo en los apartados anteriores y que presumiblemente permitirá resolver los problemas derivados de la disociación entre la condición de sujeto pasivo del tributo y autor del delito de defraudación tributaria.

Es decir, cuando una sociedad imputada o condenada como autora de un delito contra la Hacienda Pública incurra en situación de concurso de acreedores por la defraudación de cuotas tributarias devengadas antes del inicio del procedimiento concursal, a efectos de determinar el momento de su nacimiento debe prevalecer la naturaleza tributaria del débito que aparece en el pasivo en la fecha de la realización del hecho imponible. Por el contrario, cuando quien incurra en situación concursal sea el administrador, el criterio para determinar el nacimiento de la deuda en concepto de responsabilidad civil no puede ser otro que la fecha de la sentencia condenatoria. De este modo, la posibilidad de diferenciar la condición jurídica de cada uno de los condenados permitirá que se concilien definitivamente las dos visiones que, respecto a la naturaleza jurídica del derecho de crédito nacido de una defraudación tributaria delictiva, nos ofrecen las Salas de lo Penal y de lo Civil del Tribunal Supremo.

2. La recaudación de la deuda defraudada en ejecución de la sentencia condenatoria

A diferencia de lo establecido en la disposición adicional décima de la LGT, en el artículo 305.5 del CP se establece que la responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública queda circunscrita a la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal y a los intereses de demora que se hubieren generado.

Esta redacción pone de manifiesto que el legislador penal rompe definitivamente con la doctrina jurisprudencial de la *mutación* pues, si bien continúa vinculando el daño causado por el autor de un delito contra la Hacienda Pública con el importe de la cuota tributaria defraudada, la naturaleza jurídica de la obligación de pago que recae en el autor de la defraudación delictiva dependerá de si en la fecha de presentación de la denuncia se mantiene o no vigente el derecho de la Administración Tributaria a comprobar, y sobre todo a liquidar la deuda tributaria devengada con la realización del hecho imponible.

Si esto es así, el deber de reintegrar las cuotas o cantidades dejadas de ingresar será una obligación tributaria independientemente de que, por el hecho de superar los 120.000 euros, se denuncie la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, si por haber transcurrido el plazo señalado en el artículo 68.1 a) de la LGT no se ha podido regularizar la situación tributaria del contribuyente antes de la presentación de la denuncia, la única forma que el Estado dispone para tratar de recuperar el importe defraudado por el autor de un delito contra la Hacienda Pública es considerar que el daño patrimonial se ha consumado y, en consecuencia, convertir el deber de reintegrar la cuota tributaria en una deuda por responsabilidad civil derivada del delito. En este caso, ya no puede hablarse propiamente de una mutación de la naturaleza jurídica por cuanto la obligación tributaria ya estará extinguida por efecto de la prescripción (que, según lo dispuesto en el art. 69.2 LGT, debe apreciarse de oficio), circunstancia que determina el nacimiento de una nueva obligación (la de resarcir) para cuya determinación es necesaria la intervención del juez de lo penal.

Luego, desde la perspectiva de la acción civil a ejercer junto a la acción penal en el delito contra la Hacienda Pública, el legislador penal introduce un régimen de subsidiariedad inverso al actualmente establecido en el artículo 180 de la LGT, pues a partir de ahora la liquidación judicial de la deuda por responsabilidad civil será subsidiaria de la liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada. Por consiguiente, es plausible entender que el legislador tributario deberá modificar en alguna medida la actual regulación del efecto suspensivo que la presentación de la denuncia produce en los procedimientos tributarios no sancionadores⁸⁴ y particularmente sobre el procedimiento inspector.

En este sentido, para adaptar la normativa tributaria a la reforma penal, una posibilidad es mantener el efecto suspensivo de la denuncia hasta la firmeza de la sentencia condenatoria para que, en ejecución de la misma, sea la Administración Tributaria la que practique la liquidación de la cuota defraudada. En este caso, la única consecuencia de la reforma será que el juez de lo penal no incluirá en la sentencia condenatoria el pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito cuando la denuncia se refiera a periodos tributarios no prescritos. La ventaja de esta solución es que

⁸⁴ Respecto al procedimiento sancionador tributario el principio de no duplicidad (*non bis in idem*) determina que la suspensión se produzca en todo caso y se mantenga hasta que se adopte la resolución judicial correspondiente.

no supone una alteración sustancial del modelo actual de relación entre los procedimientos tributarios y el proceso penal y, además, permite reducir significativamente los supuestos en los que la recaudación se efectúe por orden del juez. El inconveniente es que sigue difiriendo el cobro de la cuota defraudada a la finalización del procedimiento judicial.

Una segunda posibilidad es suprimir el efecto suspensivo de la denuncia ⁸⁵. En este caso, el procedimiento tributario de liquidación y recaudación de la cuota defraudada concurrirá con el procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública. La ventaja de esta solución es que anticipa el cobro de la cuota defraudada y lo separa de las circunstancias que afectan al proceso penal. El principal inconveniente son los efectos penales de la simultaneidad de procedimientos tanto a nivel de las garantías del imputado como respecto a las inevitables cuestiones prejudiciales que pueden plantearse para determinar si la cuota tributaria defraudada supera o no el límite legalmente establecido para considerar que reviste trascendencia penal.

La tercera posibilidad, por la que ya nos decantamos en nuestro trabajo anterior ⁸⁶, es mantener el efecto suspensivo de la denuncia hasta que por el juez de instrucción se acuerde imputar o no la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. En este caso, la instrucción judicial no se verá afectada por una actuación concurrente de la Administración Tributaria pero, una vez acordada la apertura del juicio oral podrá practicarse la liquidación administrativa de la cuota defraudada sin necesidad de esperar a la conclusión definitiva del proceso penal.

En cualquier caso, y sea cual sea la opción que el legislador escoja, lo cierto es que el deber de reintegrar la cuota tributaria defraudada recupera su naturaleza originaria de manera que, salvo en caso de prescripción, es la Administración Tributaria quien ejercerá las competencias que le son propias practicando la liquidación y exigiendo el pago de la deuda por el procedimiento de recaudación. Luego, el único factor a decidir es si dicha liquidación tributaria se practica antes, durante o después de que se dicte la resolución judicial. Por ello, aunque aún es pronto para un pronunciamiento definitivo, entendemos que la exacción administrativa de la responsabilidad civil declarada en la sentencia condenatoria quedará fundamentalmente circunscrita a los delitos contra la Hacienda Pública denunciados una vez consumada la prescripción tributaria.

No obstante lo anterior, en aquellos casos en los que junto a la sociedad autora del delito también resulte condenado el administrador, cabe plantearse si es posible la liquidación administrativa

⁸⁵ En la exposición de motivos del Proyecto de reforma (núm. 119-1) presentado y tramitado en el Congreso de los Diputados en la VIII Legislatura (2004/2008), el legislador se proponía como objetivo: «[...] que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal como parece ser la tendencia general en derecho comparado». Respecto a esta cuestión, JUAN LOZANO y TRIGO SIERRA entienden que la recomendación contenida en la norma proyectada: «[...] no parece ser tanto que la remisión del expediente por presunto delito no se realice hasta que se haya ultimado procedimiento de inspección, sino más bien parece querer mantenerse la posibilidad de remisión del expediente con anterioridad pero sin que ello suponga la paralización del procedimiento para la liquidación y recaudación de la deuda tributaria». JUAN LOZANO, A. y TRIGO SIERRA, L.: «Notas sobre la incidencia de la proyectada reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública», en *Actum Fiscal*, núm. 3, mayo 2007, pág. 47. Sin embargo, la exposición de motivos de la Ley Orgánica 5/2010 guarda silencio respecto a los efectos de la reforma en los procedimientos tributarios.

⁸⁶ A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J.: «La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública» en *RCyT*. CEF, núm. 326, mayo 2010, págs. 134-142.

de la deuda tributaria no prescrita a la persona jurídica y la declaración judicial de responsable civil referida la persona física. A nuestro modo de ver, aunque técnicamente podría sostenerse que sobre el deber de reintegrar la cuota defraudada existen dos condiciones subjetivas simultáneas de naturaleza jurídica distinta, una nacida del hecho imponible y otra nacida del hecho delictivo, considerando que, salvo prescripción, prevalece la naturaleza tributaria de la obligación de pago, no tendría sentido que el juez declare al administrador responsable civil de la deuda tributaria de la sociedad cuando, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 41 y siguientes de la LGT, en el marco del procedimiento de recaudación, la propia Administración puede declararlo responsable solidario o subsidiario de la deuda tributaria.

Desde la perspectiva del tratamiento concursal de la responsabilidad civil, nos inclinamos por considerar que en aquellos supuestos en los que la acción penal se ejerza respecto de periodos tributarios no prescritos, en la medida en que la Administración liquidará la deuda tributaria defraudada y dirigirá su acción de cobro respecto al sujeto pasivo del tributo, no habrá condena judicial por responsabilidad civil, en cuyo caso la naturaleza del derecho de crédito a incluir en la masa pasiva si, respecto al imputado por un delito contra la Hacienda Pública (sea persona física o jurídica), se inicia un procedimiento concursal, será siempre tributaria. Por el contrario, cuando la acción penal se ejerza respecto de un periodo tributario prescrito, la obligación de pago de la responsabilidad civil no surgirá hasta que se dicte la sentencia condenatoria, por lo que, a efectos concursales, deberá tratarse como una deuda derivada de la resolución judicial, independientemente de si el concursado tiene o no la condición de sujeto pasivo del tributo defraudado.

LA CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN FUSIONES Y ESCISIONES: EL TRATAMIENTO FISCAL DEL FONDO DE COMERCIO Y OTRAS CUESTIONES CONEXAS

GERARDO CUESTA CABOT

*Abogado y economista.
Departamento Fiscal de Uría Menéndez*

Extracto:

EL Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades prevé una serie de mecanismos para la corrección de la doble imposición que se puede poner de manifiesto como consecuencia de operaciones de fusión o escisión.

En este trabajo se realiza un análisis crítico de estos mecanismos y, especialmente, de la deducibilidad fiscal del fondo de comercio de fusión, reflexionando sobre su contexto, naturaleza, condiciones y diferenciación respecto de los conceptos contables. Al hilo de este análisis quedan de manifiesto numerosos aspectos controvertidos y deficiencias de la regulación, muchas de las cuales no han podido ser resueltas por la doctrina administrativa y jurisprudencial.

Palabras clave: fusiones, escisiones, doble imposición, fondo de comercio, diferencia de fusión, operaciones de reestructuración, neutralidad fiscal y plusvalías latentes.

THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION IN MERGERS AND DEMERGERS: THE TAX TREATMENT OF THE GOODWILL AND OTHER RELATED ISSUES

GERARDO CUESTA CABOT

*Abogado y economista.
Departamento Fiscal de Uría Menéndez*

Abstract:

THE Spanish Corporate Income Tax act foresees certain mechanisms for the avoidance of potential double taxation arising as a consequence of mergers and demergers.

This paper carries out a critical analysis of these mechanisms, specially as regards the tax deductibility of the merger goodwill, considering its context, nature, conditions and differences with the accounting concepts. A wide number of controversial aspects and defects of the regulations are exposed in this analysis, many of which have not been clarified or corrected by the administrative and jurisprudential precedents.

Keywords: mergers, demergers, double taxation, goodwill, merger difference, restructuring transactions, tax neutrality and embedded capital gains.

Sumario

1. Introducción.
2. El sistema del Impuesto sobre Sociedades para la corrección de la doble imposición en fusiones y escisiones acogidas al Régimen de Neutralidad.
 - 2.1. Doble imposición como consecuencia de la anulación de la participación en la entidad transmitente.
 - 2.2. Doble imposición como consecuencia de transmisiones previas de las participaciones en la sociedad transmitente.
3. El artículo 89.3 del TRLIS.
 - 3.1. Operaciones a las que puede resultar de aplicación el artículo 89.3 del TRLIS.
 - 3.2. Determinación de la diferencia de fusión, revalorización de activos y generación del fondo de comercio de fusión según el artículo 89.3 del TRLIS.
 - 3.3. Fondo de comercio de fusión del artículo 89.3 del TRLIS *vs.* fondo de comercio de fusión contable.
 - 3.4. Requisitos para que la imputación de la diferencia de fusión establecida en el artículo 89.3 del TRLIS tenga efectos fiscales.
 - 3.5. La necesidad de dotar una reserva para la deducción del fondo de comercio de fusión del artículo 89.3 del TRLIS.
 - 3.6. El fondo de comercio del artículo 89.3 del TRLIS en fusiones transnacionales.
4. La doble imposición y la deducibilidad del fondo de comercio puesto de manifiesto en fusiones y escisiones a las que no haya sido de aplicación el diferimiento previsto en el Régimen de Neutralidad.
5. Reflexiones finales.

1. INTRODUCCIÓN

Los fenómenos de doble tributación son un claro obstáculo para el funcionamiento eficiente de los mercados, lo cual se pone especialmente de manifiesto en el ámbito de las operaciones de concentración y reestructuración empresarial.

En estas operaciones la potencial doble imposición se deriva fundamentalmente del hecho de que las plusvalías latentes y el fondo de comercio de todo negocio explotado por una sociedad están implícitos tanto en el valor de su patrimonio como en el valor de sus participaciones. Así, existe una potencial renta que puede llegar a tributar doblemente, por un lado, en sede de la sociedad transmitente (absorbida, si se trata de una fusión por absorción) y, por otro, en sede de sus socios.

Por ello, es habitual que en este tipo de operaciones sea crítico el análisis de la posible aplicación de los mecanismos legalmente previstos para evitar o paliar la doble imposición, y especialmente el que se articula a través de la deducibilidad fiscal del fondo de comercio.

A este respecto, conviene anticipar que, aunque sustancialmente responde a un mismo concepto económico ¹, el fondo de comercio deducible fiscalmente no coincidirá necesariamente con el fondo de comercio contable del negocio adquirido, especialmente en operaciones acogidas al régimen especial de neutralidad fiscal («**Régimen de Neutralidad**» o «**Régimen Especial**») previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades («**TRLIS**»), pues su configuración está fuertemente mediatizada por su función como mecanismo de corrección de la doble imposición.

¹ El fondo de comercio o *goodwill* representa la puesta en valor de las interacciones y sinergias que se derivan de la explotación conjunta de los activos de un negocio en funcionamiento, como expectativa de los ingresos futuros de ese negocio. De esta forma, generalmente se considera fondo de comercio a la parte del valor de un conjunto de activos que excede de la suma de los valores que tales activos tendrían por separado. Podría decirse, si se me permite la licencia, que respecto de estos activos ocurre algo análogo a lo que BENEDETTI dice en un famoso poema sobre sí mismo y su amada, «en la calle, codo a codo, somos mucho más que dos».

El objeto de este trabajo es realizar un análisis crítico de las particularidades del tratamiento fiscal del fondo de comercio que se puede poner de manifiesto en fusiones y escisiones, especialmente cuando estas se acogen al Régimen de Neutralidad, así como del resto de los mecanismos previstos en nuestro sistema para evitar o mitigar la doble imposición en estas operaciones, reflexionando sobre sus deficiencias y aspectos controvertidos, muchos de los cuales no han podido ser resueltos por la doctrina administrativa o jurisprudencial.

2. EL SISTEMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LA CORRECCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN EN FUSIONES Y ESCISIONES ACOGIDAS AL RÉGIMEN DE NEUTRALIDAD

Como es sabido, en una fusión o escisión acogida al Régimen de Neutralidad, la entidad o entidades transmitentes (absorbidas, si se trata de una fusión por absorción) no tributan generalmente por la diferencia entre el valor de mercado de sus activos y su coste de adquisición (como sí ocurre fuera de este régimen o en caso de renuncia a su aplicación), de forma que estos activos pasan al patrimonio de la entidad beneficiaria de la operación conservando el mismo valor de adquisición a efectos fiscales que tenían en sede de la entidad o entidades transmitentes (arts. 84 y 85 TRLIS). Esto significa, en síntesis, el diferimiento en la imposición de las rentas que en otro caso se habrían puesto de manifiesto en la operación.

De esta forma, en virtud de este régimen de diferimiento, las plusvalías y el fondo de comercio pendientes de materializar se trasladan a la entidad adquirente (absorbente, si se trata de una fusión por absorción), en sede de la cual se materializarán potencialmente en el futuro, generando en tal caso la tributación que en el momento de la fusión quedó suspendida. Así, por ejemplo, si con posterioridad a una fusión la entidad adquirente (absorbente) vendiera a un tercero el negocio adquirido como consecuencia de la fusión, esta entidad tributaría normalmente por la diferencia entre el precio de venta y el coste de adquisición a efectos fiscales de los activos y pasivos correspondientes (diferencia que se correspondería, al menos en parte, con las plusvalías latentes de los activos transmitidos y, en su caso, con el fondo de comercio del negocio que ya existían en el momento de la fusión). En estos supuestos podría parecer que no cabe hablar de doble imposición, puesto que sobre esta diferencia no habría tributado la entidad transmitente (absorbida) con ocasión de la fusión, en virtud del Régimen de Neutralidad.

Sin embargo, esa diferencia entre el valor de mercado del negocio de una sociedad y su coste de adquisición a efectos fiscales se manifiesta también en el valor de sus participaciones y, por consiguiente, (i) la anulación de tales participaciones como consecuencia de la fusión o escisión o (ii) la transmisión de estas participaciones previa a la fusión o escisión, podrían dar lugar a una renta en sede de los socios sujeta a tributación. En este caso, la doble tributación se hace evidente, toda vez que las plusvalías del negocio (incluyendo su fondo de comercio) habrán tributado, por un lado, en cabeza de los socios con ocasión de la anulación de su participación o la transmisión de esta con carácter previo a la fusión y, por otro, tributarán en la sociedad cuando esta última las materialice en el futuro.

2.1. Doble imposición como consecuencia de la anulación de la participación en la entidad transmitente

En principio, según establece el artículo 15.7 del TRLIS «en la fusión, absorción o escisión total o parcial se integrará en la base imponible de los socios la diferencia entre el valor normal del mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada».

Bajo el Régimen de Neutralidad los socios de la entidad transmitente (absorbida, si se trata de una fusión por absorción) no integrarán en su base imponible la referida diferencia, en tanto en cuanto sean residentes en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los títulos recibidos a cambio sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español (art. 88 TRLIS). En estos casos las participaciones en la sociedad adquirente recibidas por los socios de la sociedad transmitente toman como valor de adquisición a efectos fiscales aquel que tenían sus antiguas participaciones en la sociedad transmitente (aumentado o disminuido en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida).

Estamos, en definitiva, ante un mero diferimiento de la tributación de las plusvalías latentes y el fondo de comercio implícitos en el valor de las participaciones de la sociedad transmitente anuladas como consecuencia de la operación. Quiere esto decir que la tributación sobre las plusvalías latentes y el fondo de comercio del negocio de la sociedad transmitente no se evita, sino que se difiere, tanto en sede de esta (ex arts. 84 y 85 TRLIS), como en sede de los socios (ex art. 88 TRLIS), con lo que una misma renta podrá ser objeto de tributación posterior en la sociedad beneficiaria y en sus socios, dando origen así a una doble imposición económica que podrá corregirse o mitigarse, en su caso, bajo el régimen general de deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30 del TRLIS ².

Distinto es el caso cuando el socio que anula su participación es la propia sociedad beneficiaria de la fusión o escisión. Aquí cabe hablar no ya de doble imposición económica, sino de doble imposición jurídica, por cuanto que es un mismo sujeto pasivo, la sociedad beneficiaria, la que podría llegar a tributar doblemente por una misma renta (la que se puede poner de manifiesto con ocasión de la anulación de su participación en la entidad transmitente y que potencialmente también se puede materializar sobre los activos que hace suyos por el valor de adquisición fiscal que existía en la entidad transmitente). Por otra parte, y como es obvio, la sociedad beneficiaria, al anular su participación en la sociedad transmitente, no recibe a cambio otras participaciones que, en su caso, puedan dar lugar en el futuro a la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30 del TRLIS.

² Un caso particular de potencial doble imposición al margen de estos supuestos es aquel en el que la sociedad transmitente participa en la entidad adquirente (e.g., fusión inversa). En estos casos la entidad absorbida transmitirá, entre otros posibles activos, sus participaciones en la entidad absorbente, participaciones que no se integrarán en el balance de esta última, sino que serán atribuidas a los socios de la sociedad absorbida, quienes normalmente las valorarán por el mismo valor de adquisición fiscal que tenían las participaciones en la entidad absorbida que entregan a cambio (art. 88 TRLIS). Para evitar situaciones de exceso o defecto de imposición en estos casos, el artículo 89.4 del TRLIS prevé que, cuando la entidad transmitente participe en el capital de la entidad adquirente, no se integrarán en la base imponible de aquella las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación, aun cuando la entidad hubiera ejercitado la facultad de renuncia al régimen de diferimiento establecida en el artículo 84.2 del TRLIS.

En este supuesto, si la participación de la entidad beneficiaria de la fusión o escisión en la entidad transmitente es igual o superior a un 5 por 100, según dispone el artículo 89.1 del TRLIS, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva derivada de la anulación de la participación, siempre que se corresponda con reservas de la entidad transmitente (absorbida, en el caso de fusión), ni la renta negativa que se ponga de manifiesto por la misma causa. Como ha reconocido la Dirección General de Tributos («DGT»), debe entenderse que este precepto se refiere tanto a las reservas expresas³ como a las reservas tácitas (plusvalías latentes y fondo de comercio) de la sociedad transmitente [Consulta V0615/2007, de 23 de marzo (NFC025472), entre otras]⁴. En consecuencia, en estos casos se evitará la tributación de las plusvalías y el fondo de comercio no realizados del negocio de la entidad transmitente que se manifiestan en el socio adquirente que anula su participación como consecuencia de tal anulación, con lo que no existirá doble imposición⁵.

Dicho de otro modo, cuando es la propia sociedad beneficiaria de la fusión la que participa en la sociedad transmitente en al menos un 5 por 100, esa participación se anula sin que la sociedad beneficiaria reciba títulos a cambio de los anulados, de forma que, al no tributar esa anulación en los términos establecidos en el artículo 89.1 del TRLIS, no hay un diferimiento de las plusvalías de los títulos anulados, sino una exención definitiva, lo que excluye que pueda darse doble imposición.

Por el contrario, si la participación de la entidad beneficiaria en la entidad transmitente (absorbida, en el caso de fusión) previa a la fusión o escisión es inferior al 5 por 100, no entrará en juego el artículo 89.1 del TRLIS, y su anulación determinará una renta por el importe de la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos patrimoniales recibidos proporcionalmente atribuible a la participación y el valor contable de esta (art. 89.2 TRLIS). En este caso, según el tenor literal de la norma, no podría evitarse la doble imposición, que se consumará en el momento en el que las plusvalías y el fondo de comercio del negocio de la sociedad transmitente, diferidos en virtud del Régimen de Neutralidad, se realicen en sede de la entidad beneficiaria de la operación.

En efecto, siendo la participación previa en la entidad transmitente inferior al 5 por 100, la entidad beneficiaria de la fusión o escisión podrá aplicar la deducción por doble imposición prevista en el artículo 30.3 del TRLIS⁶ (al 50%) por la parte de la renta que deba integrar como consecuencia

³ Entendiendo como tales también la prima de emisión, según confirmó el TEAC en Resolución de 18 de diciembre de 2008 [R.G. 2064/2007 (NFJ031525)], aunque la DGT viene exigiendo que las reservas expresas hayan tributado, y que tengan reconocido el derecho a la deducción por doble imposición de dividendos en caso de distribución, lo que le lleva a excluir las reservas expresas de una SICAV que hayan tributado al 1 por 100 [Consulta V2371/2010, de 29 de octubre (NFC039582)].

⁴ No obstante, sería deseable una mayor claridad en la norma, como reclaman algunos autores. Una solución menos formalista y técnicamente más precisa podría ser evitar la referencia a las reservas, estableciendo con carácter general la ausencia de tributación salvo para la parte de la renta obtenida en la anulación de la participación que, en su caso, se corresponda con rentas que no han tributado o no van a tributar en la entidad participada debido a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores, en línea con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 30.5 del TRLIS.

⁵ La renta que obtenga el socio absorbente como consecuencia de la anulación de su participación no necesariamente se corresponderá con reservas expresas o tácitas de la entidad participada. Así ocurrirá cuando la sociedad participada haya tenido pérdidas en el pasado, pérdidas que podrían haber dado lugar a un deterioro en el valor de la participación que el socio ha podido deducir fiscalmente o a una minusvalía registrada por un anterior titular de la participación. En estos casos, la renta que obtenga el socio como consecuencia de la anulación de su participación que se corresponda con la reversión de ese deterioro o minusvalía se integrará en su base imponible, pero sin que esto produzca doble imposición alguna.

⁶ Según establece este precepto «La deducción también se aplicará en los supuestos de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las ope-

de la anulación de su participación en la transmitente, en la medida en que se corresponda con beneficios no distribuidos. Sin embargo, no podrá aplicarse esta deducción por las plusvalías latentes y el fondo de comercio que correspondan a la participación y por los cuales la entidad transmitente no habrá tributado en el momento de la fusión, habiendo quedado diferidos en virtud de los artículos 84 y 85 del TRLIS, salvo que se interprete, como hace la mayoría de la doctrina, que el artículo 30.3 del TRLIS, cuando admite la deducción respecto de «la renta que la sociedad [absorbida] (...) deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de esta ley», incluye la renta que no haya sido integrada por haber quedado diferida en aplicación del Régimen de Neutralidad⁷. Esta interpretación flexible, que compartimos, estaría en línea con lo mantenido por la DGT en Consulta V2615/2007, de 4 de diciembre (NFC028020)⁸. Una interpretación diversa consagraría la doble imposición en estos supuestos, doble imposición que, paradójicamente, en ausencia del Régimen de Neutralidad, el artículo 30.3 del TRLIS mitigaría.

2.2. Doble imposición como consecuencia de transmisiones previas de las participaciones en la sociedad transmitente

Es posible que con anterioridad a la fusión hayan tenido lugar transmisiones de participaciones en la entidad transmitente (absorbida), de forma que las plusvalías latentes y el fondo de comercio del negocio de la entidad absorbida hayan tributado ya en cabeza de los anteriores titulares de las participaciones como consecuencia de tales transmisiones. En estos casos la amenaza de doble imposición es inmediata, por cuanto que, ya sometidos a tributación las plusvalías y el fondo de comercio del negocio de la entidad absorbida con ocasión de una transmisión previa de sus participaciones, solo quedará que la entidad beneficiaria de la fusión, que adquiere el patrimonio de la sociedad absorbida por sus valores históricos bajo el Régimen de Neutralidad, materialice esta renta potencial, para que la doble imposición se consuma.

Los anteriores titulares de las participaciones en la entidad transmitente (absorbida, en caso de fusión por absorción) pudieron haber transmitido estas a la propia entidad beneficiaria de la fusión o a terceros. En este último supuesto, si existen participaciones de terceros en la entidad transmitente al tiempo de la fusión o escisión, estos normalmente valorarán a efectos fiscales los

raciones de fusión, escisión total o cesión global del activo y pasivo, respecto de las rentas computadas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital, y a la renta que la sociedad que realiza las operaciones a que se refiere el párrafo anterior deba integrar en la base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.3 de esta ley». Como han puesto de manifiesto algunos autores, una interpretación de este precepto acorde con su espíritu y finalidad debiera llevar a entender también incluidas las escisiones parciales. PRIETO RICO, Mauro: «Régimen fiscal de la escisión de sociedades», *RCyT*. CEF, núm. 188, noviembre 1998; MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo: «Fiscalidad de la escisión de sociedades anónimas», Aranzadi, Elcano, 2006.

⁷ LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio y ORTEGA CARBALLO, Enrique: «Fusiones», *Memento práctico Francis Lefebvre*, Madrid, 2006; MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo, *op. cit.*, y ARAGÓN ARAGÓN, Manuel (dir.): «Análisis de la Ley 43/1995 del impuesto sobre sociedades y de su Reglamento», Aranzadi, Pamplona, 1997.

⁸ En esta consulta la DGT admite la aplicación de la deducción prevista en el artículo 30.3 del TRLIS en un supuesto en el que una entidad adquiere acciones propias para su amortización entregando a sus socios acciones en una entidad no residente, dando lugar a una plusvalía ex artículo 15 del TRLIS exenta en virtud del artículo 21 del TRLIS y, por tanto, no integrada en su base imponible.

títulos que reciban en la entidad beneficiaria de la operación por el mismo valor de adquisición fiscal que tenían los títulos en la entidad transmitente que entregan a cambio, como se indicó en el epígrafe anterior (art. 88.2 TRLIS). En este caso, el sistema para corregir o mitigar la doble imposición es el general, esto es, la deducción por doble imposición interna establecida en el artículo 30 del TRLIS, deducción que generalmente podrán aplicar los socios cuando, en el futuro, la sociedad beneficiaria de la fusión materialice las plusvalías latentes y el fondo de comercio, generando unas reservas que, al ser objeto de distribución en forma de dividendo, podrán dar lugar a una deducción para el socio a pesar de que de la distribución del dividendo se derive un deterioro en el valor de la participación, siempre y cuando el anterior titular haya tributado, en las condiciones establecidas en el artículo 30.4 del TRLIS.

Sin embargo, cuando quien ha adquirido participaciones de anteriores titulares en la entidad transmitente es la propia entidad beneficiaria de la fusión o escisión, esta vía queda cerrada, pues las participaciones de la entidad beneficiaria en la entidad transmitente se anularán sin más. Es decir, como es lógico, la entidad beneficiaria no recibirá a cambio otras participaciones que en el futuro puedan generar un derecho a la deducción por doble imposición en virtud del artículo 30 del TRLIS.

Para corregir la posible doble imposición en estos supuestos, el artículo 89.3 del TRLIS prevé, con el alcance y limitaciones que se examinarán más adelante, que cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente en, al menos, un 5 por 100, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada (el fondo de comercio) será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe.

Con lo anterior, el legislador ha pretendido que, bajo determinados requisitos, no se tribute dos veces por unas mismas plusvalías latentes y fondo de comercio. En caso contrario, la entidad absorbente volvería a tributar por unas plusvalías latentes y fondo de comercio ya gravados en sede de los anteriores titulares de la participación, consumándose la doble imposición, bien en una ulterior venta del negocio por la entidad absorbente, con la consiguiente tributación de esta sobre las plusvalías latentes de los activos del negocio y fondo de comercio preexistentes a la fusión; bien a lo largo de la vida del negocio, con la sucesiva generación de los ingresos derivados de este sin reconocer ni por tanto poder deducir el gasto correspondiente por la progresiva depreciación o deterioro de las plusvalías de los activos y el fondo de comercio preexistentes a la fusión ⁹.

⁹ En palabras de la DGT, la finalidad del artículo 89.3 del TRLIS «no es otra que evitar supuestos de doble imposición en territorio español en los casos en que el precio de adquisición de la participación en la entidad absorbida exceda del importe de sus fondos propios en el momento en que tiene lugar la transmisión del patrimonio de dicha entidad con ocasión de la operación de fusión, correspondiendo ese exceso tanto a mayores valores de los elementos del inmovilizado que integran ese patrimonio como a activos intangibles, de manera que si el importe del referido exceso se ha manifestado como renta en la persona o entidad transmitente de la participación y, por ello ha supuesto que dicha renta se ha integrado en su base imponible sin reducción alguna estando sometida a una tributación efectiva, al objeto de que ese mismo importe no salga a relucir de nuevo en forma de renta en sede de la entidad absorbente una vez realizada la operación de fusión y, en consecuencia, no resulte una doble imposición sobre esa misma renta», Consulta V1623/2009, de 9 de julio (NFC034622), entre otras.

3. EL ARTÍCULO 89.3 DEL TRLIS

3.1. Operaciones a las que puede resultar de aplicación el artículo 89.3 del TRLIS

El artículo 89.3 del TRLIS en ningún momento se refiere a la fusión como la única operación en la que pueden producirse los efectos que en él se regulan. Sin embargo, es evidente que no cualquier operación del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS es susceptible de cumplir las condiciones establecidas en el artículo 89.3 del TRLIS, toda vez que este precepto tiene como premisa que se produzca la anulación de una participación previa de la entidad adquirente en la transmitente.

De las operaciones de reorganización empresarial definidas en el artículo 83 del TRLIS, únicamente en las fusiones y, en ocasiones, en las escisiones, se «anulan» las participaciones de la entidad transmitente. Generalmente esta anulación se producirá como consecuencia de la disolución sin liquidación de la entidad transmitente (este es el caso de las fusiones y las escisiones totales), aunque también podría darse como consecuencia de una reducción de capital en la que se amorticen participaciones (este podría ser el caso de una escisión parcial, si en ella se prevé una reducción de capital de este tipo).

Por otra parte, el hecho de que se requiera que la entidad adquirente tenga una participación previa en la entidad absorbente excluye todas aquellas operaciones en las que la entidad adquirente sea de nueva creación.

Con ello, el grupo de operaciones candidatas a la generación de un fondo de comercio deducible en virtud del artículo 89.3 del TRLIS queda reducido a las fusiones por absorción y a las escisiones totales (o parciales, si dan lugar a una reducción de capital mediante amortización de acciones) en las que la entidad beneficiaria de la escisión preexista y tenga una participación previa en la entidad que se escinde.

Superados los anteriores condicionantes, en nuestra opinión no existiría ninguna justificación para limitar aún más las operaciones susceptibles de acogerse al artículo 89.3 del TRLIS y excluir las escisiones, sino que, por el contrario, el régimen establecido en este artículo debe entenderse plenamente aplicable a las escisiones en las que se den las condiciones indicadas.

En este sentido, aunque nos refiramos en ocasiones por economía o simplificación únicamente al término *fusión* y sus derivados, debe entenderse que todo lo que se diga respecto de las fusiones es extrapolable, *mutatis mutandis*, a las escisiones en las que se den las circunstancias descritas.

3.2. Determinación de la diferencia de fusión, revalorización de activos y generación del fondo de comercio de fusión según el artículo 89.3 del TRLIS

Para corregir la doble imposición descrita en el epígrafe 2.2 anterior *in fine*, esto es, la derivada de la tributación de los anteriores titulares de las participaciones de la entidad transmitente (absor-

bida, en el caso de fusión) con ocasión de la transmisión de su participación a la entidad adquirente, el artículo 89.3 del TRLIS atribuye determinados efectos fiscales a la «diferencia de fusión», entendida esta como el importe de la diferencia entre (i) el precio de adquisición¹⁰ de la participación previa de la entidad absorbente en la entidad absorbida y (ii) los fondos propios atribuibles a dicha participación. Estos efectos fiscales son, como es sabido, la generación de un fondo de comercio deducible con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe y el reconocimiento, en sede de la entidad absorbente, de los activos adquiridos por su valor razonable como coste de adquisición fiscal, en las condiciones que se analizarán más adelante.

Metodológicamente, el artículo 89.3 del TRLIS parte de la necesidad de imputar la diferencia de fusión a los bienes y derechos adquiridos (y también, en nuestra opinión, aunque la norma no lo mencione expresamente, a los pasivos adquiridos) bajo el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo. La parte de la diferencia de fusión no imputable a las plusvalías latentes de los bienes y derechos adquiridos constituirá, de manera residual, el fondo de comercio a efectos fiscales.

El desarrollo del método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio se contiene actualmente en el Capítulo III de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre («NFCAC»). A este respecto, el método de integración global regulado en el Capítulo III de las NFCAC descansa con carácter general en el método de adquisición para la llamada *eliminación inversión-patrimonio neto*¹¹, remitiéndose expresamente a lo establecido en la norma de registro y valoración («NRV») 19.^a, Combinaciones de Negocios, del Plan General de Contabilidad («PGC»). Según el método de adquisición, los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad dependiente se deben registrar por su valor razonable, de tal forma que la diferencia entre este valor y su valor de adquisición fiscal «consumirá» la diferencia de fusión en primer término para así determinar, de forma netamente residual, el fondo de comercio a efectos fiscales, según lo indicado.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que las NFCAC excluyen la aplicación del método de adquisición cuando la sociedad adquirida no constituye un negocio según criterios contables¹² o cuando ambas sociedades tuvieran la calificación de empresas del grupo antes de que se formalizara su vinculación en virtud de una operación de aportación no dineraria o de una escisión. En estos casos se aplican reglas especiales (arts. 38 y 39 NFCAC, NRV 21.^a del PGC), según las cuales los activos y pasivos adquiridos no se valorarán normalmente por su valor razonable. Aunque creemos que existe suficiente base para interpretar que la imputación de la diferencia de fusión a efectos del artículo 89.3 del TRLIS en todo caso debe seguir el método de adquisición, sería desde luego deseable una precisión normativa al respecto.

¹⁰ Corregido, en su caso, por los ajustes de valor que hayan tenido impacto fiscal.

¹¹ La eliminación inversión-patrimonio neto se define en las NFCAC como la compensación de los valores contables representativos de los instrumentos de patrimonio de la sociedad dependiente que la sociedad dominante posea, directa o indirectamente, con la parte proporcional de las partidas de patrimonio neto de la mencionada sociedad dependiente atribuible a dichas participaciones.

¹² A estos efectos se entiende por negocio un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes.

Por otra parte, interesa destacar el carácter residual del fondo de comercio del artículo 89.3 del TRLIS. Como se ha indicado, únicamente la parte de la diferencia de fusión que, en su caso, subsista tras la imputación a los bienes y derechos adquiridos (esto es, únicamente la parte de la diferencia de fusión que no corresponda a plusvalías latentes de los bienes y derechos adquiridos) se considerará fondo de comercio a efectos fiscales. Así, por ejemplo, cuando la sociedad transmitente (absorbida) es una entidad que únicamente tiene participaciones en otras entidades (lo que comúnmente se denomina como sociedad *holding*) difícilmente podrá generarse un fondo de comercio de fusión, puesto que la diferencia de fusión debiera ser enteramente atribuible al fondo de comercio financiero de las participaciones en las entidades participadas, que actualizarían su valor de adquisición fiscal hasta alcanzar su valor razonable.

Finalmente, en cuanto a los efectos fiscales de la parte de la diferencia de fusión que se haya imputado a los activos adquiridos (quedando, por tanto, «revalorizados» a efectos fiscales), deben realizarse las siguientes consideraciones:

a) Bienes y derechos adquiridos susceptibles de revalorización fiscal.

A pesar de que, según establece el artículo 89.3 del TRLIS, para imputar la diferencia de fusión y determinar residualmente el fondo de comercio fiscalmente deducible se deben tener en cuenta las plusvalías latentes (esto es, la diferencia entre el valor razonable y el valor de adquisición fiscal en sede de la entidad transmitente) de todos los bienes y derechos adquiridos, en cuanto a los efectos fiscales de esta imputación la norma se limita a mencionar que produce efectos fiscales la imputación realizada respecto de los *bienes del activo fijo* (activo no corriente) adquiridos.

Así, bajo el tenor literal de la norma, la diferencia de fusión atribuible al activo corriente (incluyendo, entre otros conceptos, las existencias o las inversiones a corto plazo) y por tanto «consumida» por este, no surtiría efectos fiscales, o lo que es lo mismo, los elementos del activo corriente pasarían a formar parte del patrimonio de la entidad adquirente por el mismo valor de adquisición fiscal que tenían en la entidad transmitida. No se eliminaría pues la doble imposición respecto de esta parte de la diferencia de fusión, a pesar de que sobre ella haya pagado impuestos el anterior titular de las participaciones de la sociedad absorbida.

No se entiende por qué el legislador podría haber querido excluir del mecanismo de corrección de la doble imposición del artículo 89.3 del TRLIS las plusvalías latentes del activo corriente, lo que sería, además de contrario al espíritu y finalidad del precepto, incoherente con la propia deducibilidad del fondo de comercio, pues este es expresión de los ingresos futuros del negocio, a cuya obtención contribuyen todos los activos sin distinción. Podrá objetarse que en condiciones normales el activo corriente no presentará plusvalías latentes relevantes cuantitativamente. Sin embargo, esto no puede justificar la inconsistencia técnica en la corrección de la doble imposición, por lo que creemos que, teniendo en cuenta la finalidad y el contexto de la norma, debiera interpretarse que los efectos fiscales de la imputación de la diferencia de fusión se extienden a todos los activos adquiridos¹³.

¹³ Las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya evitan esta discusión aclarando específicamente que la imputación de la diferencia de fusión a los bienes y derechos adquiridos, sin distinción, tiene efectos fiscales. BEIRAS CAL, Antón: «Bronca en el 103. Acerca del efecto fiscal de la imputación de las diferencias de fusión a los bienes y derechos de circulante en las operaciones realizadas al amparo del régimen especial de la LIS», *Quincena Fiscal*, abril II, 2007.

Esta interpretación ha sido mantenida por el Tribunal Económico-Administrativo Central («TEAC») en Resolución de 16 de diciembre de 2005 [R.G. 1278/2002 (NFJ022473)] y está en línea con la argumentación de su postura tradicional sobre la extensión de los efectos fiscales de la imputación de la diferencia de fusión a los activos adquiridos en la fusión (el art. 103.3 de la Ley 43/1995, correlato del art. 89.3 TRLIS, en su redacción aplicable para ejercicios iniciados antes de 1 de enero de 2001 no mencionaba que la imputación de la diferencia de fusión a los activos adquiridos pudiera tener efectos fiscales, lo que ocasionó que la DGT interpretara que no los tenía, manteniendo el TEAC un criterio discrepante)¹⁴.

Finalmente, aunque la norma se refiera a los *bienes* del activo fijo, como únicos elementos susceptibles de revalorización fiscal, es claro que estos pueden ser tanto bienes como derechos, como reconoce el propio artículo 89.3 del TRLIS implícitamente al prever que la revalorización fiscal se debe tener en cuenta a la hora de calcular las amortizaciones de los artículos 12.6 y 12.7 del TRLIS (que regulan la amortización del fondo de comercio, en este caso, previo a la fusión, y del inmovilizado intangible con vida útil indefinida, sin que ni uno ni otro puedan considerarse *bienes* en sentido estricto).

b) Alcance de la revalorización fiscal.

Como se ha adelantado, cumplidos los requisitos del artículo 89.3 del TRLIS, la revalorización de, al menos, los elementos del activo fijo, tendrá plenos efectos fiscales. Así, por ejemplo, el nuevo valor de adquisición a efectos fiscales se tendrá en cuenta a efectos de la materialización de la deducción por reinversión por la entidad adquirente [y así lo ha admitido la DGT en Consultas V0106/2004, de 21 de septiembre (NFC020114) y V1776/2009, de 29 de julio (NFC034870)] o, incluso, si el activo revalorizado es una participación en una entidad que posteriormente es absorbida en una segunda fusión, el valor revalorizado en la primera fusión será la referencia para el cálculo de la diferencia de fusión de la segunda fusión [Consulta V0511/2010, de 17 de marzo (NFC037663)].

Por ello entendemos superflua la previsión legal de que será deducible de la base imponible, en el caso de bienes amortizables, la amortización contable de la parte de la diferencia de fusión que les haya sido imputada, en los términos previstos en el artículo 11 del TRLIS, siendo igualmente aplicable la deducción establecida en los artículos 12.6 y 12.7 del TRLIS.

La revalorización fiscal de los elementos del activo fijo regulada en el artículo 89.3 del TRLIS no solo surte efectos respecto de los artículos 11, 12.6 y 12.7 del TRLIS, que expresamente menciona la norma, sino respecto de cualesquiera otros preceptos del TRLIS.

¹⁴ Pueden citarse, entre otras, las Resoluciones de 25 de junio de 2004 [R.G. 1199/2003 (NFJ018004)] y 28 de febrero de 2008 [R.G. 3237/2006 (NFJ028886)]. Razona el Tribunal: «El objetivo de la norma contenida en el artículo 103.3, objeto del conflicto, es el de eliminar la posible doble imposición que se produciría si se hiciera tributar la diferencia entre el precio pagado por la participación y el valor teórico de la misma, en primer lugar, en sede del anterior tenedor de la participación y, posteriormente, se impidiera que este coste pagado tuviera la consideración de coste de adquisición a efectos fiscales, con lo que se sometería de nuevo a imposición. De no interpretarse esta norma, tal y como lo hace este Tribunal, se llegaría a la conclusión de que el legislador solo ha querido eliminar el exceso de imposición cuando esta se materializa como consecuencia de plusvalía tácitas identificables como fondo de comercio; pero no en el caso de que estas plusvalías se correspondan con otros activos, conclusión a la que no se le encuentra una apoyatura razonable». En similares términos se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en Sentencias de 2 de diciembre de 2008, rec. 710/2007 (NFJ033408) y 9 de septiembre de 2009.

Así, por ejemplo, no debiera existir ningún obstáculo a la aplicación del artículo 12.5 del TRLIS, esto es, a la deducción del fondo de comercio financiero de participaciones en entidades no residentes adquiridas de la sociedad absorbida, calculado sobre el valor revalorizado en aplicación del artículo 89.3 del TRLIS. De hecho, el artículo 12.5 no condiciona la aplicación de la deducción del fondo de comercio financiero a la forma de adquisición de las participaciones correspondientes y resultaría arbitrario que quien adquiere en compraventa tuviera un tratamiento más favorable que quien adquiere como consecuencia de una operación de fusión ¹⁵.

3.3. Fondo de comercio de fusión del artículo 89.3 del TRLIS vs. fondo de comercio de fusión contable

La norma contable (NRV 19.^a, apartado 2.5) considera fondo de comercio el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos (una vez reconocidos y valorados tales activos y pasivos según lo dispuesto en el apartado 2.4 de dicha norma) ¹⁶.

En consecuencia, el fondo de comercio contable no tiene por qué coincidir con el fondo de comercio que, en su caso, deba reconocerse fiscalmente según lo establecido en el artículo 89.3 del TRLIS. De hecho, el reconocimiento fiscal del mayor valor de activos y fondo de comercio de fusión previsto en el artículo 89.3 del TRLIS se configura como un mecanismo de corrección de la doble imposición, por lo que está sujeto a restricciones y reglas particulares, mientras que la norma contable, como no puede ser de otra manera, prescinde de tales consideraciones, ciñéndose al registro del fondo de comercio efectivamente puesto de manifiesto en la combinación de negocios de que se trate. Entre otros, pueden señalarse los siguientes puntos de divergencia:

1. La norma contable parte del coste de la combinación de negocios, no del precio de la participación previa de la entidad adquirente (absorbente) en la entidad transmitente (absorbida).

El coste de la combinación de negocios es un concepto más amplio ¹⁷ que el precio de adquisición de la participación, pues comprende o puede comprender otros supuestos y conceptos,

¹⁵ En todo caso, tras la decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 recaída en el procedimiento C45/2007 (que ha dado lugar a la consiguiente modificación del art. 12.5 TRLIS operada por la Ley 39/2010, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011), la deducción prevista en este artículo 12.5 del TRLIS no es aplicable en el caso de participaciones en entidades comunitarias, a excepción de que la adquisición se hubiera producido antes del 21 de diciembre de 2007. Mediante una nueva decisión, de 12 de enero de 2011, la Comisión ha extendido esta restricción a participaciones de entidades no comunitarias, salvo que se trate de una participación mayoritaria adquirida antes de la publicación de esta decisión y existan obstáculos explícitos para la realización de una fusión transnacional. Entendemos que con base en el principio de confianza legítima podría mantenerse que también resulta aplicable el artículo 12.5 del TRLIS a una sociedad absorbente que antes del 21 de diciembre de 2007 (o antes de la fecha de publicación de la decisión de 12 de enero de 2011, si se trata de filiales no comunitarias) hubiera adquirido participaciones en una sociedad *holding* residente que participe en sociedades no residentes, aunque la absorción de la *holding* (y por tanto la adquisición directa de las participaciones en las filiales extranjeras) sea posterior.

¹⁶ Salvo en el caso de combinaciones de negocios entre entidades de un mismo grupo, en cuyo caso aplicará la NRV 21.^a.

¹⁷ A pesar de que ha quedado considerablemente limitado tras la modificación introducida por el 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. Esta modificación excluye conceptos inicialmente incluidos por el PGC en la definición de coste de la combinación de negocios tales como los honorarios de los asesores que hayan intervenido en la operación.

al definirse, en términos generales, como la suma de: (i) los valores razonables de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos a cambio del negocio adquirido; y (ii) el valor razonable de cualquier contraprestación contingente que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones.

2. El fondo de comercio contable, definido como el exceso del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, podrá verse disminuido como consecuencia del reconocimiento de pasivos fiscales por impuesto diferido (como ocurrirá normalmente bajo el diferimiento previsto en el Régimen de Neutralidad).
3. Para la norma contable es irrelevante que la entidad adquirente tenga un determinado grado de participación previa en la entidad transmitente (absorbida) o que el anterior titular de la participación haya tributado o no con ocasión de su transmisión.
4. Contablemente debe determinarse qué entidad es la adquirente en una combinación de negocios con base en la realidad económica de la operación más que en la forma jurídica de esta, por lo que puede darse el caso de que la entidad absorbente no sea la adquirente, sino la adquirida (lo que el PGC define como fusión inversa). Por tanto, el negocio adquirido (y con él, los activos que puedan actualizar su valor o el fondo de comercio que pueda generarse), desde un punto de vista contable, dependerá de las circunstancias económicas de la operación, sin que deba ser necesariamente el que corresponda a la entidad absorbida.

Por contra, el artículo 89.3 del TRLIS no puede sustraerse de la forma jurídica de la operación, puesto que el reconocimiento de mayor valor de activos y fondo de comercio que regula no es otra cosa que una excepción al principio general de que, bajo el Régimen de Neutralidad, los activos pasan a la entidad jurídicamente adquirente por el mismo valor de adquisición que tenían en la entidad que transmite su titularidad legal, siendo dicha transmisión jurídica la que, fuera del diferimiento previsto en el Régimen de Neutralidad, podría dar lugar a una renta según lo establecido en el artículo 15 del TRLIS.

Todas estas diferencias tienen como fundamento la diversa finalidad de la norma contable y el artículo 89.3 del TRLIS. Así, mientras la primera trata de recoger la realidad económica de la operación y reflejar contablemente el fondo de comercio que pueda existir en cada caso, la segunda parte de la conservación del valor de adquisición fiscal de los activos de la entidad transmitente en sede de la entidad adquirente y la no generación de fondo de comercio alguno, como consecuencia lógica del régimen de diferimiento previsto en el Régimen de Neutralidad. Por ello, en aplicación del Régimen de Neutralidad, y no mediando renuncia al diferimiento, únicamente se prevé la valoración de los activos adquiridos a mercado y la generación de un fondo de comercio deducible de manera excepcional, como medida de corrección de la doble imposición, en el supuesto en el que el anterior titular de la participación en la entidad absorbida ya haya tributado (o la norma presuma que así ha sido, según se examinará más adelante) sobre las plusvalías latentes y el fondo de comercio implícitos en el valor de transmisión la participación.

Otro aspecto en el que se pueden dar diferencias entre la norma contable y el artículo 89.3 del TRLIS es el relativo a la fecha relevante para la determinación de la diferencia de fusión y el fondo de

comercio (es decir, la fecha en la cual deben medirse las magnitudes relevantes para calcular la diferencia de fusión y el fondo de comercio)¹⁸. El artículo 89.3 del TRLIS no indica cuál es esa fecha a efectos fiscales, a diferencia del PGC, según el cual el fondo de comercio de fusión se determina a partir de los valores existentes en la fecha de adquisición, que es aquella en la que la entidad adquirente toma el control del negocio adquirido (lo cual normalmente se producirá con anterioridad a la fecha de efectos jurídicos de la fusión o escisión)¹⁹. Sobre este particular podrían mantenerse tres posturas distintas:

- a) Tomar a efectos fiscales la fecha o fechas en las que se hubieran adquirido las participaciones previas en la entidad transmitente.

La finalidad de la norma aconsejaría acudir a la fecha (o fechas) en las que se produjo la transmisión de la participación en la entidad absorbida por el anterior titular y, por consiguiente, se materializaron las plusvalías latentes y el fondo de comercio implícito en la participación que potencialmente pudieran dar lugar a la doble imposición que el artículo 89.3 del TRLIS trata de corregir. Precio, fondos propios y valoración de los activos quedarían así referidos todos ellos a una única fecha por cada adquisición de acciones previas.

- b) Tomar a efectos fiscales la fecha de referencia para la determinación del fondo de comercio contable.

Podría mantenerse que, ante el silencio de la norma fiscal y la remisión expresa del artículo 89.3 del TRLIS al método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y sus normas de desarrollo (lo que incluye las NFCAC y la NRV 19.^a del PGC), la fecha de referencia a efectos fiscales debería coincidir con la contable (esto es, la fecha de adquisición, según se define esta en la NRV 19.^a y la NRV 23.^a del PGC)²⁰.

Esta alternativa tendría la ventaja práctica de evitar tener que realizar una valoración de los activos adquiridos en una fecha distinta a efectos exclusivamente fiscales. Sin embargo, parecería una solución menos respetuosa con la finalidad correctora de la doble imposición que la alternativa anterior.

- c) Retrasar la fecha de referencia fiscal a la fecha de efectos jurídicos de la fusión (que es la fecha de inscripción de la escritura de fusión en el Registro Mercantil, según lo establecido en el art. 46 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles).

¹⁸ Obsérvese que esta fecha no tiene por qué coincidir con el *dies a quo* o fecha desde la cual la sociedad absorbente puede deducir el fondo de comercio derivado de la fusión, fecha que, en todo caso, debiera ser la de presentación de la escritura de fusión para su inscripción registral, según ha mantenido el TEAC reiteradamente, incluso para los supuestos en los que existe retroacción contable, criterio que ha sido refrendado por la Audiencia Nacional [Sentencias de 13 de julio de 2009 (NFJ035455), 23 de noviembre de 2009 (NFJ037307) y 30 de septiembre de 2010 (NFJ040710), entre otras].

¹⁹ En los supuestos de fusión o escisión, con carácter general, la fecha de adquisición será la de celebración de la Junta de accionistas u órgano equivalente de la empresa adquirida en que se apruebe la operación, siempre que el acuerdo sobre el proyecto de fusión o escisión no contenga un pronunciamiento expreso sobre la asunción de control del negocio por la adquirente en un momento posterior. En el supuesto de entidades integrantes de un grupo se entiende producida esa adquisición en el momento de su integración en el grupo. Los efectos jurídicos, en cambio, se producirán con carácter general en la fecha de registro de la operación.

²⁰ Véase nota anterior.

Este planteamiento, a pesar de ser el mantenido por la DGT y por el TEAC ²¹, nos parece menos justificado que los anteriores, puesto que la fecha de efectos jurídicos de la operación es irrelevante, tanto para la determinación de las plusvalías del antiguo titular de las participaciones de la entidad transmitente, como para la determinación, en su caso, de la renta que pueda obtener la sociedad adquirente con la transmisión posterior del negocio (o su explotación), que son las rentas que pueden dar lugar a la doble imposición que el artículo 89.3 del TRLIS trata de corregir. Sin que, por otra parte, sea una alternativa que goce de apoyatura legal específica o plantee ventajas prácticas sobre las anteriores.

De hecho, si se sigue este criterio, la diferencia de fusión puede verse alterada arbitrariamente, tanto en su cuantía, por la evolución de los fondos propios de la entidad participada hasta el momento de efectos jurídicos de la fusión, como en su composición, pues la parte asignable o no al fondo de comercio podrá variar en función de la evolución del valor de mercado de los activos de la entidad absorbida hasta que se produce la fusión ²².

Es significativo que el propio TEAC, en su citada Resolución de 27 de octubre de 2006 [R.G. 1383/2004 (NFJ024850)], admita que tomar la fecha de inscripción como fecha de referencia para determinar el valor teórico contable de la entidad absorbida a efectos del cálculo de la diferencia de fusión puede dar lugar, si existe retroacción contable, a un exceso o defecto de imposición en sede de la entidad absorbente. Así, si la entidad absorbida ha venido obteniendo beneficios, la absorbente tributará sobre estos en virtud de la retroacción contable, reduciéndose paralelamente el importe de la diferencia de fusión deducible al aumentar el valor teórico contable de la sociedad absorbida. Por el contrario, si ha venido generando pérdidas, la absorbente podría deducírselas en virtud de la retroacción contable, obteniendo además, en el momento de la inscripción de la fusión, una mayor diferencia de fusión deducible, al haberse reducido el valor teórico contable de la sociedad absorbida. Por ello, el TEAC afirma que, existiendo retroacción contable, aunque deba tomarse el valor teórico contable en la fecha de inscripción registral para el cálculo de la diferencia de fusión, este debe corregirse, eliminando los beneficios o pérdidas imputados a la sociedad absorbente en virtud de la retroacción contable.

La tesis del TEAC deja al descubierto una de las anomalías que hemos señalado derivadas de tomar la fecha de registro como fecha de referencia para el cálculo de la diferencia de fusión: la diferencia de fusión se ve afectada arbitrariamente en su cuantía por la evolución de los fondos propios de la entidad absorbida hasta ese momento, de tal manera que, aunque no exista retroacción contable, se traslada el beneficio o pérdida obtenido por la entidad absorbida a la absorbente en forma de una menor o mayor diferencia de fusión, respectivamente ²³.

²¹ Consultas V1544/2009, de 26 de junio (NFC032950) y V1362/2009, de 9 de junio (NFC033680); Resolución del TEAC de 27 de octubre de 2006 [R.G. 1383/2004 (NFJ024850)].

²² En el supuesto planteado en la Consulta V0511/2010, de 17 de marzo (NFC037663), se produce la situación anómala a la que nos referimos, en relación con la composición de la diferencia de fusión. En particular, en esta consulta, habiéndose perdido las plusvalías latentes de los activos de la sociedad absorbida durante el periodo de tiempo transcurrido desde la adquisición de sus participaciones hasta la inscripción de la fusión, se produce un incremento artificial del fondo de comercio, al resultarle asignable un mayor importe de la diferencia de fusión.

²³ En caso de beneficios, una distribución de estos en forma de dividendos previa a la fusión podría evitar que la diferencia de fusión se viera disminuida por estos.

3.4. Requisitos para que la imputación de la diferencia de fusión establecida en el artículo 89.3 del TRLIS tenga efectos fiscales

El artículo 89.3 del TRLIS condiciona los efectos fiscales de la imputación de la diferencia de fusión y la deducibilidad fiscal de la amortización del fondo de comercio de fusión a la concurrencia de una serie de requisitos:

- a) Que la participación previa de la entidad adquirente (absorbente) en la entidad transmitente (absorbida) sea igual o superior al 5 por 100.
- b) Que, en caso de que la participación en la entidad transmitente (absorbida) hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español, se cumplan determinados requisitos respecto de la tributación de la transmisión o transmisiones previas de dicha participación ²⁴.
- c) Que la entidad adquirente (absorbente) y la entidad de la que esta hubiera adquirido su participación en la entidad absorbida no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

3.4.1. La participación previa de al menos un 5 por 100

La norma exige una participación previa de la entidad adquirente en la transmitente de al menos un 5 por 100. Así, por ejemplo, en el supuesto de una fusión inversa no se generará fondo de comercio a efectos del artículo 89.3 del TRLIS, al no contar la entidad absorbente con participación en la entidad absorbida ²⁵ (sin perjuicio de que contablemente sí pueda generarse un fondo de comercio de fusión).

La exigencia de este porcentaje de participación mínimo coincide con el requisito establecido en los artículos 30.2 y 30.5 del TRLIS para la aplicación de la deducción por doble imposición interna sobre dividendos (en su modalidad total) y plusvalías, lo que viene a ser un elemento más que evidencia la idea subyacente en el legislador de que el régimen del artículo 89.3 del TRLIS es un mecanismo de corrección de la doble imposición interna.

Al margen de esta consideración, a nuestro juicio no parece justificada la exigencia de este umbral mínimo para la corrección de la doble imposición (ni en el marco del art. 89.3 TRLIS ²⁶ ni en el marco de los arts. 30.2 y 30.5 TRLIS).

²⁴ Es reseñable que este requisito no existe en el correlato del artículo 89 del TRLIS de las Normas Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya.

²⁵ Consulta V1571/2009, de 30 de junio (NFC033765).

²⁶ En igual sentido se manifiesta GUERREIRO ANTOLÍN, quien entiende que requerir un umbral mínimo del 5 por 100 para que se den los efectos fiscales de la imputación de la diferencia de fusión y la generación del fondo de comercio es «contrario al espíritu y finalidad de la norma», por lo que debería rechazarse, siendo más razonable considerar que estos efectos fiscales «deberían reconocerse por lo menos en aquellos importes en que se hubiera producido una integración de renta». GUERREIRO ANTOLÍN, Luis: «El fondo de comercio: un concepto controvertido. Aspectos Fiscales», *Revista española de capital riesgo*, n.º 1/2009.

3.4.2. Condiciones aplicables cuando la participación se adquirió de una persona física o un no residente

En caso de que la participación en la entidad transmitente (absorbida) hubiere sido adquirida a personas o entidades no residentes en territorio español o a personas físicas residentes en territorio español (o a una entidad vinculada que hubiera adquirido, a su vez, a tales personas o entidades), los efectos fiscales de la imputación de la diferencia de fusión y la generación de un fondo de comercio deducible en los términos previstos del artículo 89.3 del TRLIS quedarán condicionados al cumplimiento de una serie de requisitos:

a) Participación adquirida a personas o entidades no residentes o a una entidad vinculada que hubiera adquirido, a su vez, a tales personas o entidades.

En este caso, se exige, bien que (i) un importe equivalente a la diferencia de fusión atribuible a la participación de que se trate haya tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación, bien que (ii) ese importe haya tributado efectivamente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en concepto de beneficio obtenido con ocasión de la transmisión de la participación, soportando un gravamen equivalente al que hubiera resultado de aplicar el Impuesto sobre Sociedades, siempre que el transmitente no resida en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

La referida tributación puede haberse dado en cualquier operación de transmisión de la participación (esto es, no tiene por qué tratarse de aquella por la cual la entidad absorbente se hace con la participación en la sociedad absorbida ni la transmisión inmediata anterior), con independencia de que el transmitente hubiera sido residente fiscal en España y la fecha en que hubiera tenido lugar [Consulta 1712/1999, de 30 de septiembre (NFC010275)].

Se ha criticado que la ley equipare a estos efectos la tributación en España a la tributación en otro Estado miembro de la Unión Europea, bajo el argumento de que, siendo la sociedad absorbente y la sociedad absorbida residentes en España (o teniendo la sociedad absorbida un establecimiento permanente en España, porque en otro caso no aplicaría normalmente el art. 89 TRLIS)²⁷, la tributación se mantiene en el Estado de residencia del anterior titular de la participación en la sociedad transmitente, siendo el Estado fuente de las plusvalías latentes y fondo de comercio correspondientes (España) el que renuncia a hacer tributar tales plusvalías latentes y fondo de comercio en sede de la entidad absorbida y, además, permite la aplicación del artículo 89.3 del TRLIS sobre tales plusvalías latentes y fondo de comercio en sede de la entidad absorbente²⁸.

Sin embargo, esta equiparación fue precisamente introducida por la Ley 14/2000, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, a requerimiento expreso de la Comisión, que había juzgado incompatible con el Derecho de la Unión una discriminación por razón de la residencia en

²⁷ Véase epígrafe 3.6 de este trabajo.

²⁸ SANZ GADEA, Eduardo: «Fusiones y operaciones asimiladas: aspectos internacionales», *Noticias de la Unión Europea*, 2004, n.º 239. SERRANO GUTIÉRREZ, Ángel: «La reforma del artículo 103.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, según la Ley 24/2001, de medidas fiscales, administrativas y del orden social». *Fiscal mes a mes*, n.º 73.

otro Estado miembro a estos efectos. Por otro lado, no parece que en el contexto de la corrección de la doble imposición en fusiones y escisiones pueda resultar de aplicación práctica el principio general de tributación en el Estado de la fuente, pues parecería ciertamente difícil de aplicar un sistema que operara sobre las rentas obtenidas por los socios que han transmitido participaciones a lo largo de toda la vida de la sociedad absorbida, en vez de sobre las rentas de esta última.

b) Participación adquirida a personas físicas residentes o a una entidad vinculada que hubiera adquirido, a su vez, a tales personas o entidades.

Si la participación se adquirió de personas físicas residentes en España, la norma establece que deberá probarse que la ganancia patrimonial obtenida por tales personas físicas se ha integrado en la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («IRPF»).

Es reseñable que, en contraste con lo requerido en el caso de que la participación haya sido adquirida a no residentes, en este caso (i) la norma parece tener únicamente en cuenta lo acaecido respecto de la última transmisión de la participación (aquella en la que intervino la persona física residente), ignorando (para bien o para mal) la tributación que haya podido tener lugar respecto de transmisiones anteriores, y sin requerir que la ganancia patrimonial obtenida se corresponda con la diferencia de fusión; y (ii) se hace referencia explícita a la necesidad de que el contribuyente pruebe la tributación requerida por la norma ²⁹.

3.4.2.1. Sentido y alcance de las condiciones aplicables en el caso de adquisición de la participación a no residentes o personas físicas residentes

Resulta evidente que las condiciones descritas van encaminadas a vincular los efectos fiscales de la imputación de la diferencia de fusión del artículo 89.3 del TRLIS a la existencia de tributación en sede de la persona o entidad de quien la entidad absorbente hubiera adquirido la participación, lo cual parecería coherente con su configuración como mecanismo para corregir la doble imposición.

Sin embargo, resulta llamativo que cuando la participación se ha adquirido de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades no se exija condición alguna respecto de la tributación del transmitente o de los anteriores titulares de la participación. Tributación que puede no haber existido o haber sido mínima, ya sea en aplicación de alguna exención (como ocurriría en caso de participaciones en entidades no residentes, en las condiciones establecidas en el art. 21 TRLIS) o bajo algún régimen especial (piénsese en el caso de entidades de capital riesgo o instituciones de inversión colectiva, por ejemplo), o porque no se hayan puesto de manifiesto plusvalías en la última transmisión de la participación (la realizada por el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades) pero sí en anteriores transmisiones, que, de hecho, pudieron realizarse por no residentes o personas físicas sin tributar o con tributación reducida.

²⁹ Si bien, en el caso de participaciones adquiridas a no residentes, el artículo 89.3 a) 1.º también exige explícitamente prueba en el caso de tributación en otro Estado de la Unión Europea; y el artículo 45 del RIS obliga a la sociedad adquirente a presentar «justificación (...) del cumplimiento de los requisitos contemplados en los párrafos a) y b) del apartado 3 del artículo 89 de la Ley del Impuesto».

Por ello, requerir tributación en el transmitente o anteriores titulares cuando las participaciones se adquieren a no residentes o personas físicas residentes y no hacerlo respecto de adquisiciones a sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades nos parece poco justificable. Especialmente en el caso de adquisiciones a personas físicas residentes, puesto que estas, al igual que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades están sujetas por obligación personal a tributación en España, sin que por otra parte en el IRPF existan exenciones totales que puedan hacer que la plusvalía obtenida en la transmisión de la participación no tribute.

Esta diferencia de trato es especialmente acusada bajo la interpretación de la DGT, que no se limita a exigir prueba de que el transmitente persona física ha declarado en su IRPF la ganancia patrimonial, en su caso, obtenida, sino que va más allá, al entender (i) que tal ganancia patrimonial debe alcanzar, al menos, el importe de la diferencia de fusión proporcional a la participación que corresponda, y (ii) que, en el supuesto de que sean de aplicación los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, estos limitarán los efectos fiscales de la diferencia de fusión.

Así, bajo el criterio de la DGT, si la ganancia patrimonial obtenida por un sujeto pasivo del IRPF es inferior a la diferencia de fusión correspondiente a la participación que hubiera transmitido, esta diferencia de fusión únicamente tendrá efectos fiscales en la cuantía de la ganancia patrimonial obtenida. Si además son de aplicación los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, solo la proporción de la ganancia patrimonial que subsista tras la aplicación de tales coeficientes tendrá efectos fiscales.

Más aún, según la DGT, incluso en el supuesto de que la ganancia patrimonial obtenida por el sujeto pasivo del IRPF hubiera sido superior a la diferencia de fusión correspondiente a la participación transmitida, la aplicación de los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF limitarán en todo caso los efectos fiscales de esa diferencia de fusión (a pesar de que la ganancia patrimonial que subsista tras la aplicación de los coeficientes pueda ser superior a la diferencia de fusión), de forma que *igualmente dicha diferencia tendrá efectos fiscales en la misma proporción en que la parte de la ganancia patrimonial correspondiente a esa diferencia se ha [ya] integrado en la base imponible del IRPF por aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores establecidos en la normativa del IRPF* [Consultas V1623/2009 (NFC034622) y V1624/2009 (NFC034629), de 9 de julio, y V1735/2010 (NFC039029), de 28 de julio].

Finalmente, también resulta criticable la diferencia que establece la ley entre el supuesto de que la participación se hubiera adquirido a personas físicas residentes y el supuesto en que se hubiera adquirido a no residentes, por cuanto en este último caso prevé expresamente que pueda probarse la tributación respecto de cualquier transmisión de la participación (esto es, no necesariamente respecto de la transmisión mediante la cual la entidad absorbente haya adquirido la participación previa en la absorbida, sino respecto de cualquier otra anterior). Diferencia de trato que colocaría en una peor posición a las adquisiciones realizadas a personas físicas residentes, lo cual parece injustificable y contrario a la finalidad correctora de la doble imposición de la norma. Una interpretación acorde con dicha finalidad debiera permitir la acreditación de la existencia de tributación en cualquier transmisión de la participación en todos los casos, como ocurre, por otra parte, en el contexto de la deducción por doble imposición interna por dividendos, a efectos de lo previsto en el artículo 30.4 e) del TRLIS.

3.4.2.2. La prueba

Como se ha indicado, el artículo 89.3 del TRLIS atribuye explícitamente al sujeto pasivo la carga de la prueba de (i) la integración de la ganancia patrimonial obtenida en la base imponible del IRPF, en caso de participaciones previas adquiridas a personas físicas residentes y (ii) la tributación efectiva en otro Estado de la Unión Europea, en caso de participaciones previas adquiridas a no residentes. Carga de la prueba que el artículo 45 del RIS parece extralegalmente atribuir al sujeto pasivo en todo caso, esto es, también cuando la participación previa se haya adquirido de un no residente y se haya producido tributación en España con ocasión de cualquier transmisión de la participación³⁰.

En nuestra opinión no parece razonable exigir al sujeto pasivo la prueba de circunstancias que la Administración conoce o tiene los medios para conocer y que para el sujeto pasivo pueden ser difíciles o imposibles de acreditar, como es el caso de la tributación en España de anteriores transmisiones de las participaciones o la integración en la base imponible del IRPF de la ganancia obtenida por el anterior titular de las participaciones³¹. A estos efectos conviene tener presente lo establecido en los artículos 105.2 de la LGT, según el cual «los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria» y 35 F) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que establece que los ciudadanos tienen derecho a «no presentar documentos no exigidos por las normas aplicables al procedimiento de que se trate, o que ya se encuentren en poder de la Administración actuante».

Este criterio ha sido avalado recientemente por la Audiencia Nacional en Sentencia de 4 de marzo de 2010 [rec. 536/2006 (NFJ037825)], sentencia que, aunque referida a la obligación de prueba establecida por el artículo 30.4 e) del TRLIS, entendemos plenamente aplicable en el ámbito del artículo 89.3 del TRLIS. Según la Audiencia Nacional, «no cabe que la Inspección solicite información que ya consta en sus archivos (...). Y menos, que no haciendo uso del acceso a la información a la que solo [ella]

³⁰ El artículo 45 del RIS obliga a la sociedad adquirente a presentar «justificación (...) del cumplimiento de los requisitos contemplados en los párrafos a) y b) del apartado 3 del artículo 89 de la Ley del Impuesto».

³¹ La DGT, por el contrario, se ha mostrado tradicionalmente muy formalista en cuanto a la exigencia de la carga de la prueba al sujeto pasivo en este contexto, rehusando precisar qué medios serían suficientes para darla por cumplida. Así, por todas, puede citarse la Consulta V1735/2010, de 28 de julio (NFC039029): «Por lo que se refiere a la justificación por parte de la entidad consultante de que la ganancia patrimonial de los socios se ha integrado en su base imponible, esta es una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho, por lo que deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la Sección 2.ª del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa" y en el artículo 105.uno, que en relación con la carga de la prueba establece que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada. En consecuencia con todo lo anterior, este Centro Directivo no puede especificar cuáles son los medios más idóneos para acreditar la integración de la ganancia patrimonial en la base imponible de los socios ya que no están contemplados de forma explícita en la Ley del Impuesto ni en las normas dictadas en su desarrollo. Será el interesado quien habrá de presentar, en cada caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar dicha integración, los cuales serán valorados por la Administración tributaria competente en materia de comprobación».

puede acceder, se permita considerar no probado lo que solo ella conoce o puede conocer, pues (...) todos los medios están a su alcance».

3.4.2.3. Supuestos de ausencia de tributación por aplicación del Régimen de Neutralidad a la operación que dio lugar a la adquisición de las participaciones previas

La norma no contiene una previsión específica para los supuestos en que las personas físicas o no residentes anteriores titulares de la participación en la entidad absorbida no hubieran tributado con ocasión de la transmisión de su participación a la entidad absorbente porque tal transmisión se hubiera acogido al Régimen de Neutralidad.

Piénsese, por ejemplo, en el supuesto, nada extraño en la práctica, de que mediante un canje de valores acogido al Régimen de Neutralidad una persona física hubiera aportado sus participaciones en una entidad a otra entidad que posteriormente absorbe a la anterior. En este caso, la persona física no habría tributado en el momento del canje, y las nuevas participaciones recibidas a cambio de las entregadas conservarían el coste y fecha de adquisición de estas últimas³². La doble imposición se diferiría, pero se podría poner de manifiesto cuando en una ulterior operación el anterior titular de las participaciones (en nuestro ejemplo, la persona física) transmitiera sus participaciones en la sociedad absorbente, materializando en ese momento la renta que quedó diferida en el momento del canje.

En nuestra opinión, para evitar que en estos supuestos se produzca una doble imposición contraria al espíritu y finalidad de la norma, debiera entenderse que la tributación por parte de las personas físicas o entidades no residentes que hubieran diferido su tributación en virtud del Régimen de Neutralidad puede verificarse en cualquier momento anterior o posterior a la fusión.

De esta forma, volviendo a nuestro ejemplo, una vez que el socio persona física hubiera transmitido sus participaciones en la sociedad absorbente, tributando en ese momento por la renta diferida en virtud del Régimen de Neutralidad aplicado al canje de valores, debieran reconocerse en sede de la entidad absorbente los efectos fiscales previstos en el artículo 89.3 del TRLIS en relación con la imputación de la diferencia de fusión y el fondo de comercio que corresponda a esas participaciones.

3.4.3. *La no pertenencia a un mismo grupo de la entidad adquirente y la entidad que le transmitió su participación en la entidad transmitente*

A los requisitos anteriores, el apartado b) del artículo 89.3 del TRLIS añade uno más³³: que la entidad absorbente y aquella que le hubiera transmitido su participación en la entidad absorbida no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Cód-

³² El TEAC, en Resolución de 9 de octubre de 2008 (NFJ030881), analiza un caso análogo, confirmando que si las participaciones previas en la entidad absorbida fueron adquiridas mediante una aportación acogida al Régimen de Neutralidad, el valor de referencia para determinar la diferencia de fusión a efectos del artículo 89.3 del TRLIS no es el declarado en la aportación, sino el coste de adquisición fiscal de las acciones aportadas.

³³ En línea con lo exigido en los artículos 11.4, 12.6 y 12.7 del TRLIS respecto de la amortización del inmovilizado intangible.

go de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Como ha puesto de manifiesto SANZ GADEA³⁴, este requisito tiene un fundamento técnico discutible, y solo puede comprenderse como una cautela que trata de evitar el traspaso de resultados entre entidades del mismo grupo mercantil, aunque para tal finalidad ya existen las normas sobre operaciones vinculadas. Desde luego, no parece relevante para la existencia o no de la doble imposición que el artículo 89.3 del TRLIS pretenda corregir el hecho de que la entidad transmitente de la participación forme o no parte del grupo de la adquirente, sino si ha tributado o no por las plusvalías latentes y fondo de comercio implícitos en su participación.

En todo caso, la norma flexibiliza en alguna medida este requisito, al prever que «no se aplicará respecto del precio de adquisición de la participación satisfecho por la persona o entidad transmitente cuando, a su vez, la hubiese adquirido de personas o entidades no vinculadas residentes en territorio español». A este respecto interesa realizar dos observaciones.

En primer lugar, la referencia a entidades no vinculadas entendemos que debiera interpretarse realizada a entidades que no formen parte del grupo. Es decir, en caso de que la entidad absorbente hubiera adquirido a una entidad de su grupo su participación en la entidad absorbida, los efectos fiscales de la diferencia de fusión deberían reconocerse respecto del precio por el cual esa entidad del grupo hubiera adquirido, a su vez, la participación a una entidad ajena al grupo, aunque fuera vinculada, pues no tiene sentido que no pueda evitarse una restricción que solo opera para adquisiciones intragrupo (y no para adquisiciones a entidades vinculadas) cuando ha existido una previa adquisición a una entidad vinculada que no forme parte del grupo.

En segundo lugar, no parece ajustarse al espíritu y finalidad del artículo 89.3 del TRLIS como mecanismo para la corrección de la doble imposición el que la excepción a la restricción indicada se refiera solo a entidades ajenas al grupo residentes en territorio español de las que la entidad del grupo hubiera adquirido previamente la participación, cuando lo cierto es que (i) una entidad no residente podría también haber tributado en España o en la Unión Europea, como el propio artículo 89.3 del TRLIS reconoce y admite a efectos de lo dispuesto en su párrafo a)³⁵; y (ii) el no residente ajeno al grupo pudo incluso haber adquirido a su vez la participación a un residente también ajeno al grupo. De hecho, en cuanto a esta segunda circunstancia, la propia DGT ha admitido, en Consultas V2243/2009, de 7 de octubre (NFC035987) y V2600/2009 (NFC036976), de 24 de noviembre, que teniendo en cuenta «cuál es la razón de ser de la existencia de esta restricción, que no es otra que evitar la deducibilidad de la diferencia de fusión que se ponga de manifiesto por transmisiones realizadas dentro del grupo (...) parece lógico pensar que, en la medida en que dicha adquisición se ha realizado a persona o entidades no vinculadas residentes en territorio español, aunque de forma indirecta, por cuanto han existido varias

³⁴ En el contexto del artículo 11.4 del TRLIS. SANZ GADEA, Eduardo: *Impuesto sobre Sociedades (I)*, Centro de Estudios Financieros, 2004.

³⁵ En este sentido, podría incluso interpretarse que el requisito de que la adquisición previa no se haya realizado a una entidad del grupo solo opera cuando esta, a su vez, haya adquirido la participación de una entidad residente o no la haya adquirido de nadie, puesto que para adquisiciones anteriores a no residentes o personas físicas ya jugaría la restricción prevista en el artículo 89.3 a) 1.º del TRLIS (participaciones adquiridas de entidades vinculadas que, a su vez, hayan adquirido la participación de entidades no residentes o personas físicas).

transmisiones intermedias entre entidades no residentes, será posible aplicar la excepción a la aplicación de la restricción prevista en la citada letra b) del artículo 89.3 del TRLIS, de manera que aquella parte del precio de adquisición satisfecho a terceros ajenos al grupo quedará excluida de la restricción prevista en el citado precepto».

Finalmente, la norma establece que cuando no se cumpla el requisito previsto en el apartado b) del artículo 89.3 del TRLIS, pero sí se cumpla el resto de los requisitos de este precepto, las dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios serán deducibles si se prueba que responden a una *depreciación irreversible*. Se trata de una previsión poco o nada clara en cuanto a su alcance y sentido:

- a) En primer lugar, porque la amortización, como expresión contable de la depreciación experimentada por el inmovilizado material, inversiones inmobiliarias o inmovilizado intangible de vida útil definida, es, con carácter general, irreversible ³⁶, con lo que no se entiende qué quiere decir la norma al exigir que la amortización responda a una depreciación irreversible.
- b) En segundo lugar, porque al referirse el precepto a las «dotaciones para la amortización de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios», pareciera incluir la amortización del fondo de comercio (pues este forma parte de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios), cuando desde 2008, con la entrada en vigor del actual PGC, el fondo de comercio no es amortizable contablemente. A estos efectos debe tenerse en cuenta que antes de la entrada en vigor del actual PGC se exigía para la deducibilidad fiscal del fondo de comercio del artículo 89.3 del TRLIS la contabilización de la dotación a la amortización del fondo de comercio en un importe igual o superior al deducible fiscalmente. Desde 2008 este no es el caso, por lo que a nuestro juicio debió haberse modificado la redacción del párrafo comentado en consecuencia, de forma que no hubiera dudas respecto de su aplicabilidad al fondo de comercio deducible fiscalmente en veinteavas partes.
- c) Finalmente, porque las pérdidas irreversibles cuya deducibilidad el legislador ha querido permitir no tienen por qué darse necesariamente como consecuencia de la amortización de los elementos adquiridos, sino que también podrían manifestarse como consecuencia de su enajenación o deterioro irreversible (de hecho, en el caso de intangibles de vida útil indefinida, no habrá lugar a la amortización sino, en su caso, al deterioro). Por ello, entendemos que debiera admitirse la deducibilidad de toda pérdida irreversible, con independencia del supuesto que la desencadene.

3.5. La necesidad de dotar una reserva para la deducción del fondo de comercio de fusión del artículo 89.3 del TRLIS

Según establece el artículo 12.6 del TRLIS, para la deducibilidad fiscal anual de la veinteava parte del precio de adquisición originario del fondo de comercio prevista en este precepto se requiere, entre otros requisitos, que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fis-

³⁶ NRV 2.ª 2.1 del PGC. En el mismo sentido, SERRANO GUTIÉRREZ, Ángel, *op. cit.*

calmente deducible, en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Por su parte, el artículo 273.4 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital («**TRLSC**»), establece que deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.

La DGT [entre otras, Consultas V1227/2010, de 2 de junio (NFC038580), V2253/2009, de 8 de octubre (NFC035962) y V1544/2009, de 26 de junio (NFC032950)] viene manteniendo que aquellos requisitos que no están específicamente regulados en el artículo 89 del TRLIS y sí en el artículo 12.6 del TRLIS deben hacerse extensibles al fondo de comercio regulado en el artículo 89 del TRLIS. En consecuencia, para la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio de fusión prevista en el artículo 89 del TRLIS, la DGT considera necesario que se dote una reserva indisponible en los términos establecidos en el artículo 12.6 del TRLIS.

A nuestro juicio no debiera extenderse la aplicación de los requisitos del artículo 12.6 del TRLIS al fondo de comercio del artículo 89 del TRLIS, toda vez que la ley no prevé expresamente esa extensión y que el fondo de comercio del artículo 89 del TRLIS difiere sustancialmente del fondo de comercio del artículo 12.6 en cuanto a su finalidad y contexto. De hecho, como hemos visto, el fondo de comercio del artículo 89.3 es una magnitud puramente fiscal, que tiene como fundamento y finalidad la corrección de la doble imposición, mientras que el fondo de comercio del artículo 12.6 del TRLIS se corresponde sustancialmente (con las especialidades fiscales que correspondan en cada caso) con el que deba reconocerse desde un punto de vista contable o económico en operaciones no acogidas al diferimiento previsto en el Régimen de Neutralidad.

Dejando al margen lo anterior, y partiendo del criterio de la DGT según el cual para la deducibilidad del fondo de comercio del artículo 89.3 del TRLIS debe dotarse la reserva indisponible según lo establecido en el artículo 12.6 del TRLIS, se ha planteado qué impacto podría tener en la deducibilidad del fondo de comercio el que se produzca un deterioro de su valor contable. En estos casos, según la Consulta 3 del BOICAC 73/Marzo 2008 (NFC029541) del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el cálculo del importe mínimo por el que deberá dotar la reserva indisponible a que se refiere el artículo 273 del TRLSC, cuando se haya producido una corrección valorativa por deterioro de valor del fondo de comercio, ha de realizarse en función del valor contable del fondo de comercio que aparece en el activo del balance (que estará corregido por las pérdidas de valor que se hayan contabilizado).

A estos efectos, la DGT entiende que el artículo 12.6 del TRLIS obliga a dotar una reserva indisponible, al menos por el importe fiscalmente deducible, que podrá ascender hasta la veinteaava parte del precio de adquisición originario del fondo de comercio, aunque se haya producido una corrección valorativa del valor contable del fondo de comercio, con lo que la base sobre la que se determina la dotación a la reserva indisponible a efectos del artículo 12.6 del TRLIS permanecerá invariable y será superior en estos casos a la establecida en el artículo 273 del TRLSC.

En definitiva, la DGT considera que la norma fiscal establece un límite máximo de deducción, mientras que la norma contable regula un importe mínimo de dotación de la reserva indisponible. Si la dotación contable de la reserva indisponible se corresponde con el importe mínimo que regula la norma mercantil, inferior al límite máximo establecido a efectos fiscales, la cantidad deducible para determinar la base imponible del periodo impositivo se corresponderá con la dotación contable a dicha reserva. Si se quiere alcanzar el importe máximo de deducción, se deberá dotar una reserva mayor, que equivalga al importe de ese máximo.

A nuestro juicio, podría entenderse que la exigencia del artículo 12.6 del TRLIS (caso de considerarse aplicable al fondo de comercio del art. 89.3 TRLIS) de dotar la reserva indisponible al menos en el importe fiscalmente deducible está suficientemente cualificada por la precisión que realiza el propio artículo 12.6 del TRLIS en el sentido de que la dotación a la reserva debe realizarse «en los términos establecidos en la legislación mercantil», lo que permitiría concluir que en ningún caso sería necesario fiscalmente realizar una dotación superior a la exigida mercantilmente.

Únicamente cuando el fondo de comercio se ha deteriorado contablemente en su totalidad abandona la DGT su posición formalista, para concluir que en estos casos no será necesaria la dotación de reserva indisponible alguna para la aplicación de la deducción, puesto que la reserva indisponible habrá pasado a ser disponible de acuerdo con los criterios mercantiles³⁷, lo cual resulta paradójico.

3.6. El fondo de comercio del artículo 89.3 del TRLIS en fusiones transnacionales

Corresponde en este epígrafe hacer una breve reflexión sobre los efectos fiscales de la diferencia de fusión cuando la entidad transmitente no reside en España. En todo caso, consideraremos que la entidad adquirente sí reside o está establecida en España, puesto que de lo contrario, no siendo sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades ni tratándose de un establecimiento permanente en España (que podría constituirse incluso como consecuencia de la propia fusión), los efectos fiscales de la diferencia de fusión (y por tanto, los mecanismos para corregir la doble imposición) deberían determinarse, en su caso, bajo las reglas del impuesto equivalente de su Estado de residencia, no bajo el TRLIS.

Siendo la sociedad transmitente no residente en España, no entrarán en juego las reglas contenidas en los artículos 84.1 y 85.1 del TRLIS salvo que se transmita un establecimiento permanente situado en territorio español [art. 84.1 c) TRLIS]³⁸. Esto significa que, no siendo de aplicación el régimen de diferimiento derivado de dichas reglas, la sociedad adquirente recibirá los bienes y derechos adquiridos por el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal de mercado, lo que incluye, en su caso, el fondo de comercio puesto de manifiesto en la operación. No se aplicará, por tanto, lo

³⁷ Consultas V1544/2009, de 26 de junio (NFC032950), V1596/2009, de 6 de julio (NFC034624) y V2253/2009, de 8 de octubre (NFC035962).

³⁸ Sin embargo, téngase en cuenta que la DGT ha admitido recientemente [Consulta V1737/2010, de 28 de julio (NFC039039)] la aplicación del diferimiento a una fusión entre dos sociedades residentes en Luxemburgo acogida al Régimen de Neutralidad, en la que la sociedad absorbida transmitía a la absorbente una participación del 54 por 100 en una sociedad residente en España, a pesar de que, como la propia consulta reconoce, la renta diferida no encaja en ninguno de los supuestos del artículo 84 del TRLIS.

dispuesto en el artículo 89.3 del TRLIS, que está condicionado a la aplicación del régimen de diferimiento del artículo 84 del TRLIS, sin que de ello quepa concluir la inexistencia de doble imposición.

De hecho, esa doble imposición podrá darse incluso en España si la entidad absorbida transmite activos situados en el territorio nacional y la entidad absorbente tributa en España con motivo de la anulación de su participación en la entidad absorbida, o bien han tributado en España los anteriores titulares de la participación con ocasión de su transmisión.

Aunque en el caso de la anulación de la participación de la entidad absorbente en la entidad absorbida la doble imposición podría corregirse o mitigarse en virtud de los mecanismos establecidos en los artículos 89.1 del TRLIS y 30.3 del TRLIS, no ocurrirá lo mismo cuando la tributación se ha producido en cabeza de anteriores titulares de la participación con ocasión de su transmisión, como se examinará en el epígrafe siguiente, al no poder activarse el mecanismo previsto en el artículo 89.3 del TRLIS en ausencia de diferimiento.

4. LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LA DEDUCIBILIDAD DEL FONDO DE COMERCIO PUESTO DE MANIFIESTO EN FUSIONES Y ESCISIONES A LAS QUE NO HAYA SIDO DE APLICACIÓN EL DIFERIMIENTO PREVISTO EN EL RÉGIMEN DE NEUTRALIDAD

En ausencia del diferimiento previsto en el Régimen de Neutralidad (bien porque no sea aplicable, bien porque se renuncie a él, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 84.2 TRLIS), la sociedad absorbida tendrá que tributar con ocasión de la fusión, integrando en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los activos que transmita a la sociedad absorbente, según lo establecido en el artículo 15.3 del TRLIS.

La entidad adquirente, por su parte, valorará los elementos adquiridos (incluyendo el fondo de comercio que se ponga de manifiesto, en su caso) por su valor normal de mercado ³⁹ (o por el valor convenido entre las partes, con el límite del valor normal de mercado, según el art. 85.2 TRLIS) ⁴⁰ y, si tiene participaciones previas en la entidad absorbida, tendrá que tributar por la diferencia entre el valor normal de mercado de los activos adquiridos y el valor contable de la participación anulada (art. 15.7 TRLIS), pudiendo aplicar en ese caso la deducción por doble imposición interna prevista

³⁹ Obsérvese que la valoración resultante de la aplicación del artículo 15 del TRLIS puede no coincidir con la contable (por ejemplo, este será el caso cuando la entidad adquirente a efectos contables no se corresponda con la entidad adquirente a efectos legales, o cuando no se registre el patrimonio adquirido por su valor razonable, como puede ocurrir en las operaciones intragrupo, entre otros supuestos). Esto motivará que se deban realizar los ajustes que procedan en virtud del artículo 18 del TRLIS, en función del tipo de activo, incluido el fondo de comercio, incluso si este no se ha contabilizado [Consulta V2752/2009, de 11 de diciembre (NFC036901)].

⁴⁰ La aplicación de la regla establecida por este artículo 85.2 del TRLIS puede dar lugar a distorsiones y situaciones de sobreimposición, toda vez que el valor convenido por las partes puede diferir del valor de mercado en el momento de la transmisión, que es sobre el que la entidad transmitente tributará según el artículo 15.3 del TRLIS. Por ello, entendemos que siendo la entidad transmitente sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, la regla del artículo 85.2 del TRLIS debe ceder frente a las reglas de valoración que se deducen del juego de los artículos 15 y 18 del TRLIS. En este sentido, entre otros, MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo, *op. cit.*; y LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio: «Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores», en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996.

en el artículo 30.3 del TRLIS al 50 por 100 o al 100 por 100, en función de que la participación anudada en la entidad transmitente sea inferior o al menos del 5 por 100, respectivamente.

Sin embargo, no se prevé ningún mecanismo para corregir la doble imposición que pueda darse cuando la tributación sobre las participaciones de la sociedad absorbente en la sociedad absorbida no se ha producido con ocasión de su anulación, sino en transmisiones de participaciones anteriores a la fusión. En efecto, en estos casos, por un lado los anteriores titulares de las participaciones pueden haber tributado por las plusvalías latentes y fondo de comercio de la sociedad absorbida atribuibles a su participación con ocasión de la transmisión de esta y, por otro, la sociedad absorbida tributará por esas plusvalías latentes y fondo de comercio ex artículo 15.3 del TRLIS como consecuencia de la fusión.

Esta doble imposición, como decimos, no se corrige en nuestro sistema, lo cual no es justificable, por lo que a nuestro juicio se hace necesario una modificación legislativa sobre este particular, de forma que se reconozca un crédito o deducción para evitar esta doble imposición en la sociedad absorbida o en la sociedad absorbente, cuando los anteriores titulares de las participaciones hayan tributado con ocasión de su transmisión.

Por otra parte, el fondo de comercio fiscal que, en su caso, se ponga de manifiesto como consecuencia de una operación de fusión, escisión, aportación de negocio o cesión global de activo y pasivo no acogida al Régimen de Neutralidad, será deducible en las condiciones y con los requisitos generales establecidos en el artículo 12.6 del TRLIS.

A estos efectos, ha de tenerse en cuenta que el fondo de comercio no será deducible cuando la entidad adquirente y la transmitente formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio ⁴¹. Precisamente el incumplimiento de este requisito ha llevado a la DGT a rechazar la posibilidad de deducir el fondo de comercio puesto de manifiesto en una fusión por absorción de una sociedad por parte de su matriz no acogida al Régimen de Neutralidad [V0756/2010, de 20 de abril (NFC037948)] o en una cesión global de activo y pasivo entre dos entidades de un mismo grupo [V1631/2009, de 9 de julio (NFC034517)], dándolo por cumplido, en cambio, en una escisión total no acogida al Régimen de Neutralidad que da lugar a un fondo de comercio en sede de las entidades beneficiarias [V2752/2009, de 11 de diciembre (NFC036901)].

5. REFLEXIONES FINALES

Teniendo en cuenta que el buen funcionamiento del sistema de corrección de la doble imposición es fundamental para que las fusiones y escisiones puedan realizarse de manera eficiente, no se entiende que el legislador no haya puesto más empeño en proveer al mercado de una regulación

⁴¹ Con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido a personas o entidades vinculadas. Véanse, *mutatis mutandis*, los comentarios realizados en el epígrafe 3.4.3 anterior.

exenta de las incertidumbres y desajustes técnicos que aquejan a la actual. Prueba de ello es que la regulación del fondo de comercio deducible en el Régimen de Neutralidad prácticamente no ha sido objeto de ninguna modificación sustancial desde su redacción inicial en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Como se ha visto en los epígrafes anteriores, en ocasiones la doctrina administrativa y jurisprudencial ha venido a corregir algunas de las deficiencias de la regulación, pero en muchos otros casos no ha podido hacerlo, acrecentándose muchas de ellas con la última reforma contable.

En consecuencia, se hace necesaria una reforma de la actual normativa para simplificarla y dotarla de mayor claridad y menor cicatería, eliminando o reduciendo requisitos no justificables técnicamente (como por ejemplo los porcentajes mínimos de participación para activar los mecanismos de los arts. 89.1 y 89.3 TRLIS) y haciendo un esfuerzo para dotar de mayor seguridad jurídica al mercado.

A este respecto, además de otras cuestiones comentadas en los epígrafes anteriores, nos parece especialmente importante evitar la incertidumbre que provoca la necesidad de probar en determinados casos la tributación de anteriores titulares de la participación de la sociedad transmitente. En aquellos casos en que sea necesario acreditar esta tributación (y lo deseable es que no lo fuera, al menos, en el caso de residentes en España), quizá podría facilitarse esta tarea desde la propia Administración con carácter consultivo y previo a la operación que se desee realizar, pues, como ha afirmado la Audiencia Nacional, esta tiene todos los medios a su alcance para verificar si ha existido o no tributación en España.

Con todo ello, y haciendo de la corrección efectiva de la doble imposición y, subsidiariamente, de evitar discrepancias innecesarias con la contabilidad, objetivos y criterios interpretativos básicos de la regulación, se trataría, en definitiva, de eliminar dificultades y obstáculos no justificados para la realización de estas operaciones, y con ello facilitar la dinamización de nuestra Economía y retomar el espíritu de neutralidad fiscal que no deja de ser la piedra angular sobre la que se construyó el Régimen Especial.

LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR Y EL CANON DIGITAL

CARLOS GÓMEZ JIMÉNEZ

*Inspector de Hacienda del Estado en la
Dirección General de Tributos*

Extracto:

EL objeto del presente trabajo es efectuar un análisis de la eventual acción por responsabilidad del Estado legislador que se podría deducir contra España como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (Sala Tercera), de 21 de octubre de 2010, en el asunto C-467/08 en el procedimiento entre Padawan, SL y Sociedad General de Autores y Editores de España (SGAE). Asimismo, se analiza la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 2 de marzo de 2011, manifestación de la Resolución jurisdiccional del TJUE de 21 de octubre de 2010.

En este trabajo se analizará la naturaleza jurídica del denominado «canon digital» y cómo su régimen jurídico es alterado por la doctrina dimanante de la sentencia del TJUE, la responsabilidad del Estado legislador así como su eventual aplicación en el caso específico del canon digital a partir de la resolución judicial mencionada.

Palabras clave: responsabilidad patrimonial del Estado legislador, canon digital y Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

STATE RESPONSIBILITY FOR DAMAGES IN CASE OF BREACH OF LAW AND THE FAIR COMPENSATION

CARLOS GÓMEZ JIMÉNEZ

*Inspector de Hacienda del Estado en la
Dirección General de Tributos*

Abstract:

THE purpose of this study is an analysis of possible action for damages against Spain alleging a breach of the European law by national legislation in the judgement of the Court of Justice of European Union (ECJ), (Third Chamber) of 21 October 2010, in Case C-467/08 in the proceedings «PADAWAN, SL» and Sociedad General de Autores y Editores de España (SGAE). It also analyzes the judgement of the Audiencia Provincial de Barcelona of 2 March 2011, demonstration of the judicial decision of the ECJ of 21 October 2010.

In this paper we analyze the legal status of so-called «canon digital» (fair compensation) and how its status is altered by the doctrine arising from that judgement of the ECJ, the responsibility of the state for damages and its possible application in the specific case of «canon digital» under basis of that judgement.

Keywords: state responsibility for damages, fair compensation and Court of Justice of European Union.

Sumario

1. El denominado «canon digital».
 - 1.1. Régimen jurídico.
 - 1.2. Naturaleza jurídica.
2. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator.
 - 2.1. Introducción.
 - 2.2. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator en el ámbito del Derecho español.
 - 2.3. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator en el ámbito del Derecho Comunitario.
3. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator y su eventual aplicación en el caso del canon digital.
 - 3.1. Introducción.
 - 3.2. La Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2010.
 - 3.3. Consecuencias de la Sentencia de 21 de octubre de 2010.

Bibliografía.

El objeto del presente trabajo es efectuar un análisis de la eventual acción por responsabilidad patrimonial del Estado legislador que se podría deducir contra España como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) (Sala Tercera), de 21 de octubre de 2010, en el asunto C-467/08 en el procedimiento entre Padawan, SL y Sociedad General de Autores y Editores de España (SGAE). Asimismo, se analiza la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 2 de marzo de 2011, manifestación de la resolución jurisdiccional del TJUE de 21 de octubre de 2010.

En este trabajo, he preferido orillar el análisis de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo, en la cual se declara la nulidad de pleno derecho de la Orden PRE/1743/2008, de 18 de junio de 2008, que establece la relación de equipos, aparatos y soportes materiales sujetos al pago de la compensación equitativa por copia privada, las cantidades aplicables a cada uno de ellos y la distribución entre las diferentes modalidades de reproducción, por cuanto simplemente declara la ilegalidad de dicha orden reguladora de las cuantías del canon digital, en base a argumentos de carácter procedimental (en su aprobación se obviaron el necesario dictamen del Consejo de Estado así como las memorias económica y justificativa), pero no la propia legalidad del canon digital residenciado en la Ley de Propiedad Intelectual.

En este trabajo se analizará la naturaleza jurídica del denominado «canon digital» y cómo su régimen jurídico es alterado por la doctrina dimanante de la sentencia del TJUE, la responsabilidad del Estado legislador así como su eventual aplicación en el caso específico del canon digital a partir de la resolución judicial mencionada.

1. EL DENOMINADO «CANON DIGITAL»

1.1. Régimen jurídico

El denominado «canon digital», en puridad, «compensación equitativa por copia privada» tal como se denomina legalmente (art. 25 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, en adelante TRLPI), se encuentra regulado, como consecuencia de su armonización en el ámbito europeo por dos normas fundamentales:

- La Directiva 2001/29/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de mayo de 2001, relativa a la armonización de determinados aspectos de los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en la sociedad de la información, en adelante la Directiva.
- El TRLPI cuya modificación mediante la Ley 23/2006, de 7 de julio, por la que modifica el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, transpuso al Derecho español la Directiva 2001/29/CE.

1.1.1. Regulación de la Directiva 2001/29/CE

El artículo 2 de la Directiva establece que:

«Los Estados miembros establecerán el derecho exclusivo a autorizar o prohibir la reproducción directa o indirecta, provisional o permanente, por cualquier medio y en cualquier forma, de la totalidad o parte:

- a) a los autores, de sus obras;
- b) a los artistas, intérpretes o ejecutantes, de las fijaciones de sus actuaciones;
- c) a los productores de fonogramas, de sus fonogramas;
- d) a los productores de las primeras fijaciones de películas, del original y las copias de sus películas;
- e) a los organismos de radiodifusión, de las fijaciones de sus emisiones, con independencia de que estas se transmitan por procedimientos alámbricos o inalámbricos, inclusive por cable o satélite».

Por otro lado, el artículo 5.2 b) del mismo Cuerpo Legal dispone que:

«2. Los Estados miembros podrán establecer excepciones o limitaciones al derecho de reproducción contemplado en el artículo 2 en los siguientes casos:

b) en relación con reproducciones en cualquier soporte efectuadas por una persona física para uso privado y sin fines directa o indirectamente comerciales, siempre que los titulares de los derechos reciban una compensación equitativa, teniendo en cuenta si se aplican o no a la obra o prestación de que se trate las medidas tecnológicas contempladas en el artículo 6;».

A la vista de la normativa anterior, el derecho exclusivo a autorizar o prohibir la reproducción directa corresponde a los autores, si bien los Estados miembros pueden establecer excepciones o limitaciones a dicho derecho. En particular, en el caso de las personas físicas para uso privado sin uso comercial siempre que los titulares reciban una compensación equitativa.

En cuanto a los motivos de su regulación el considerando (35) de la exposición de motivos se pronuncia en los siguientes términos:

«35) En determinados casos de excepciones o limitaciones, los titulares de los derechos deberían recibir una compensación equitativa para recompensarles adecuadamente por el uso que se haya hecho de sus obras o prestaciones protegidas. A la hora de determinar la forma, las modalidades y la posible cuantía de esa compensación equitativa, deben tenerse en cuenta las circunstancias de cada caso concreto. Un criterio útil para evaluar estas circunstancias sería el posible daño que el acto en cuestión haya causado a los titulares de los derechos. Cuando los titulares de los derechos ya hayan recibido una retribución de algún tipo, por ejemplo, como parte de un canon de licencia, puede ocurrir que no haya que efectuar un pago específico o por separado. El nivel de compensación equitativa deberá determinarse teniendo debidamente en cuenta el grado de utilización de las medidas tecnológicas de protección contempladas en la presente Directiva. Determinadas situaciones en las que el perjuicio causado al titular del derecho haya sido mínimo no pueden dar origen a una obligación de pago.»

Dichos objetivos concretos de la compensación equitativa deben enmarcarse en los objetivos generales de la Directiva que se establecen en el considerando (9) de la exposición de motivos que determina que:

«9) Toda armonización de los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor debe basarse en un elevado nivel de protección, dado que tales derechos son primordiales para la creación intelectual. Su protección contribuye a preservar y desarrollar la creatividad en interés de los autores, los intérpretes, los productores, los consumidores, la cultura, la industria y el público en general. Por lo tanto, la propiedad intelectual ha sido reconocida como una parte integrante del derecho de propiedad.»

Conforme a lo anterior, se puede concluir que la compensación equitativa por copia privada se establece cuando una persona física reproduce de forma privada sin fines comerciales una obra propiedad de un autor para compensarle de los posibles daños que para el autor se puedan derivar de dicha reproducción. Todo ello, claro está, enmarcado en los fines de la propia Directiva que se recogen en el considerando (9). Dichos fines generales los podemos clasificar en dos grandes grupos: fines estrictamente privados, la protección de los derechos del autor y otros afines, y los fines públicos, tales como la protección a los consumidores, la cultura, la industria y el público en general.

1.1.2. El Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual

El artículo 25 del TRLPI regula en sus 25 apartados la compensación equitativa por copia privada. Son de especial importancia los apartados 1, 2 y 4 que pasamos a reproducir:

«1. La reproducción realizada exclusivamente para uso privado, mediante aparatos o instrumentos técnicos no tipográficos, de obras divulgadas en forma de libros o publicaciones que a estos efectos se asimilen reglamentariamente, así como de fonogramas, videogramas o de otros soportes sonoros, visuales o audiovisuales, originará una compensación equitativa y única por cada una de las tres modalidades de reproducción mencionadas, en favor de las personas que se expresan en el párra-

fo b) del apartado 4, dirigida a compensar los derechos de propiedad intelectual que se dejaran de percibir por razón de la expresada reproducción. Este derecho será irrenunciable para los autores y los artistas, intérpretes o ejecutantes.

2. Esa compensación se determinará para cada modalidad en función de los equipos, aparatos y soportes materiales idóneos para realizar dicha reproducción, fabricados en territorio español o adquiridos fuera de este para su distribución comercial o utilización dentro de dicho territorio.

(...)

4. En relación con la obligación legal a que se refiere el apartado 1, serán:

a) Deudores: los fabricantes en España, en tanto actúen como distribuidores comerciales, así como los adquirentes fuera del territorio español, para su distribución comercial o utilización dentro de este, de equipos, aparatos y soportes materiales previstos en el apartado 2.

Los distribuidores, mayoristas y minoristas, sucesivos adquirentes de los mencionados equipos, aparatos y soportes materiales, responderán del pago de la compensación solidariamente con los deudores que se los hubieran suministrado, salvo que acrediten haber satisfecho efectivamente a estos la compensación y sin perjuicio de lo que se dispone en los apartados 14, 15 y 20.

b) Acreedores: los autores de las obras explotadas públicamente en alguna de las formas mencionadas en el apartado 1, juntamente en sus respectivos casos y modalidades de reproducción, con los editores, los productores de fonogramas y videogramas y los artistas intérpretes o ejecutantes cuyas actuaciones hayan sido fijadas en dichos fonogramas y videogramas.»

Por otro lado, el artículo 31.2 del TRLPI establece que:

«2. No necesita autorización del autor la reproducción, en cualquier soporte, de obras ya divulgadas cuando se lleve a cabo por una persona física para su uso privado a partir de obras a las que haya accedido legalmente y la copia obtenida no sea objeto de una utilización colectiva ni lucrativa, sin perjuicio de la compensación equitativa prevista en el artículo 25, que deberá tener en cuenta si se aplican a tales obras las medidas a las que se refiere el artículo 161. Quedan excluidas de lo dispuesto en este apartado las bases de datos electrónicas y, en aplicación del artículo 99 a), los programas de ordenador.»

A la vista de la normativa reproducida, la ley española reconoce el derecho de los autores a una compensación equitativa en caso de reproducción para usos exclusivamente privados a favor de los autores de las obras. El deudor es el fabricante, en tanto que actúe como distribuidor comercial, y el acreedor, el autor de las obras.

En cuanto a los motivos de su establecimiento, el preámbulo de la Ley 23/2006 determina en el párrafo segundo del apartado I de su preámbulo el objetivo general de transposición de la Directiva al Derecho español.

Al margen de ello, los párrafos sexto y séptimo del apartado II del preámbulo de la Ley 23/2006 señalan respectivamente de forma específica en relación con la compensación equitativa que:

«Otra de las novedades más importantes es la nueva regulación del régimen de copia privada en la que se han intentado mantener los principios ya asentados en nuestro ordenamiento que originan la debida compensación que los fabricantes e importadores de equipos, aparatos y soportes materiales idóneos para reproducir obras protegidas deben pagar a los autores y demás titulares de derechos de propiedad intelectual.

Esta nueva regulación responde a la necesidad de armonizar los intereses tanto de los titulares de derechos de propiedad intelectual afectados por la limitación de copia privada, establecida en el artículo 31.2 de la ley, como de los distribuidores de equipos, aparatos y soportes materiales sujetos al pago de la compensación por copia privada, y trata de establecer un marco equilibrado que constituya un régimen en beneficio de todos los agentes afectados y adecuado a las nuevas realidades sociales y tecnológicas de la sociedad de la información.»

Asimismo, no hay que perder de vista que la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual, establece en el último párrafo de su preámbulo que:

«En definitiva, mediante el conjunto de instituciones analizadas, que suponen una profunda modernización del régimen jurídico de la propiedad intelectual, la presente ley se propone dar adecuada satisfacción a la demanda de nuestra sociedad de otorgar el debido reconocimiento y protección de los derechos de quienes a través de las obras de creación contribuyen tan destacadamente a la formación y desarrollo de la cultura y de la ciencia para beneficio y disfrute de todos los ciudadanos.»

En conclusión, a la vista de lo recogido anteriormente y, en la medida en que la normativa actual del TRLPI es producto de la recepción en Derecho español de la Directiva 2001/29/CE, se puede afirmar que al igual que esta, la regulación de la compensación equitativa por reproducción privada en la normativa española responde a dos tipos de fines, unos eminentemente privados y otros de carácter público.

Así, por un lado, se establece para proteger el derecho a la propiedad intelectual del autor para indemnizarle de los posibles perjuicios que se pudieran derivar de la copia privada. Por otro lado, se positiviza para la protección de fines de carácter colectivo como la protección de la cultura, en el bien entendido de que dicha protección redunde en beneficio de toda la sociedad.

1.2. Naturaleza jurídica

Una vez determinado el Derecho positivo aplicable al denominado «canon digital» ya podemos estar en disposición de hacer un análisis de su naturaleza jurídica. En este sentido, dentro de la doctrina se han expuesto básicamente dos grandes teorías acerca de su naturaleza.

Por un lado, están los que consideran que el canon digital es una exacción parafiscal de las que se pueden subsumir en la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, entre los cuales hay que destacar al profesor FALCÓN Y TELLA. Así, la compensación equitativa por copia privada sería considerada como una exacción parafiscal en la medida en que cumple los tres requisitos que deben cumplir las exacciones parafiscales desde un punto de vista dogmático (coactividad, extrapresupuestariedad y afectación).

Por otro lado, estarían los que evitan su calificación como exacción parafiscal, por ejemplo Guillermo RUIZ ZAPATERO, fundamentando sus afirmaciones básicamente en que el canon se establece no en beneficio de un ente público, sino de alguien privado, en definitiva, del autor de la obra.

Desde nuestro punto de vista, la compensación por copia privada se podría encuadrar dogmáticamente dentro del concepto de exacción parafiscal al cual se refiere la disposición adicional primera de la LGT, puesto que cumple los requisitos exigidos para la consideración conceptual de tal. Veámoslos.

- Coactividad, dicha coactividad es clara al establecerse en virtud de una norma con rango de ley.
- Extrapresupuestariedad, evidentemente este requisito también concurre en la medida en que la compensación por copia privada no aparece recogida en los Presupuestos Generales del Estado.
- Afectación, la propia *ratio legis* expresada de forma explícita por el legislador en el artículo 25.1 del TRLPI está dirigida a la compensación al autor de los eventuales daños que se pudieran derivar como consecuencia de la reproducción de la obra con fines privados.

En cuanto a la crítica hecha desde algunos sectores respecto a su consideración de exacción parafiscal basándose en el hecho de que el canon se percibe por parte de un particular, el autor de la obra a través de las entidades gestoras de los derechos de autor, hay que señalar que lo relevante para su calificación, tal como ha señalado el Tribunal Constitucional (TC), no es el carácter del receptor, público o privado, sino los fines de la prestación económica que en todo caso deben ser públicos.

Así, se pronunció el TC en la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, con relación al enjuiciamiento de diversas exacciones parafiscales consistentes en varias contribuciones para la cobertura de contingencias de incapacidad a la Seguridad Social. En concreto, se señala en su fundamento jurídico 15 que:

«Siempre que, al mismo tiempo –debemos precisar aquí–, como se desprende de la propia expresión constitucional (prestaciones «de carácter público», dice el art. 31.3 CE), la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público.»

Una vez determinado que lo realmente sustancial es el fin público de la obligación y no quien la percibe, debemos analizar si el denominado canon digital posee dicha característica.

En este sentido, a pesar de que expresamente la ley dispone que el canon se establece para compensar al autor de los eventuales perjuicios que le pueden provocar las copias privadas, no es menos cierto que dichos fines eminentemente privados se enmarcan en un contexto regulatorio, una directiva y una ley dimanante de dicha Directiva, con unos objetivos con evidente caracterización pública tal como se ha recogido anteriormente.

Así, en concreto se puede destacar el considerando (9) del preámbulo de la Directiva –*Su protección* (la del derecho de propiedad intelectual) *contribuye a preservar y desarrollar la creatividad en interés de los autores, los intérpretes, los productores, los consumidores, la cultura, la industria y el público en general*– o el último párrafo del preámbulo de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual –*la presente ley se propone dar adecuada satisfacción a la demanda de nuestra sociedad de otorgar el debido reconocimiento y protección de los derechos de quienes a través de las obras de creación contribuyen tan destacadamente a la formación y desarrollo de la cultura y de la ciencia para beneficio y disfrute de todos los ciudadanos*–.

Es decir, lo que subyace en el establecimiento del canon digital no es solo la protección del derecho de la propiedad intelectual, sino valores públicos tales como los derechos de los consumidores (art. 51.2 de la Constitución Española, en adelante CE), la cultura (art. 149.2 CE), la industria (art. 38 CE), la ciencia (art. 44.2 CE) o la educación (art. 27.5 CE). Todos ellos valores cuya protección se encuentra dentro del ámbito de la protección de los poderes públicos.

En conclusión, a la vista de lo expuesto en líneas precedentes, la figura objeto de análisis en el presente trabajo puede ser calificada como exacción parafiscal al revestir los requisitos exigidos para ser considerada como tal, sin que se pueda obstar su percepción por un titular no público, en la medida en que lo relevante para el establecimiento de la misma no es la titularidad pública de su receptor, sino el carácter público de los fines que persigue.

Por tanto, al ser considerada como exacción parafiscal le sería de aplicación, al margen de la regulación del TRLPI, la disposición adicional primera de la LGT que señala que:

«Las exacciones parafiscales participan de la naturaleza de los tributos rigiéndose por esta ley en defecto de normativa específica.»

En consecuencia, en última instancia y en defecto de su normativa específica les resultaría de aplicación la LGT.

2. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO-LEGISLADOR

2.1. Introducción

La responsabilidad del Estado-Legislador se produce en aquellos supuestos en que se originan daños económicamente evaluables en el administrado por la actividad legislativa del Estado generando, consecuentemente, una obligación de resarcimiento.

Dentro de este concepto genérico no se incluirían todos los supuestos en principio resarcibles, puesto que hay algunos casos que se incardinarían a través de la institución de la expropiación forzosa cuando concurren alguno de los supuestos legitimadores de la misma, esto es, interés público o utilidad social. Dicha opinión fue ratificada por el TC en las sentencias vertidas en el caso RUMASA donde se consagró que las expropiaciones por ley singular cumplían los *standars* constitucionales.

A la vista de lo anterior, dejando al margen la expropiación en virtud de acto legislativo que queda excluida por la propia letra de la ley española, como veremos a continuación se pueden diferenciar dos grandes ámbitos de responsabilidad del Estado-Legislador en función de dónde se residencia el parámetro de legalidad que sirve de contraste para analizar el acto legislativo en cuestión.

Así, por un lado, estaría la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador cuando el acto legislativo de un órgano del Estado español (también normas con rango de Ley de las Comunidades Autónomas) se contrasta con la CE como parámetro de legalidad. En sentido estricto, se analiza la constitucionalidad de la ley. Por otro lado, estaría la responsabilidad patrimonial originada en la falta de adecuación del acto legislativo del Estado, entendido en los términos anteriores, con el Derecho Comunitario.

2.2. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en el ámbito del Derecho español

2.2.1. Derecho positivo

La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador es una institución jurídica regulada en nuestro Derecho positivo. En este sentido, el artículo 139.3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en adelante LRJ, establece que:

«3. Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que estos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezcan en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos.»

Conforme al precepto reproducido, respecto a la responsabilidad patrimonial del Estado en su vertiente de legislador se puede afirmar que:

- Existe un principio general de reconocimiento.
- La indemnización se establecerá en los términos establecidos en los propios actos legislativos.
- Se deben cumplir una serie de requisitos. Dichos requisitos son los siguientes:

- Que no tengan un carácter expropiatorio.
- Que los ciudadanos no tengan el deber de soportar tales actos.
- Que se establezca en el propio acto legislativo.

En la medida en que dentro del ámbito estrictamente referido al Derecho español el parámetro de legalidad de la ley, valga la redundancia, es la Constitución, y que es el TC el que tiene encomendada la potestad de determinación de la inconstitucionalidad de las leyes, es a partir de las decisiones del TC en este sentido cuando se podrá valorar la existencia de un perjuicio susceptible de generar un supuesto de responsabilidad patrimonial del Estado legislador del artículo 139.3 de la LRJ.

Por lo tanto, este precepto hay que ponerlo en relación con el artículo 40.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en adelante LOTC, sin cuyo contenido no podemos entender la eventual responsabilidad del Estado legislador, ya que habla de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes y su posible relación con el principio de cosa juzgada.

En este sentido, el artículo 40.Uno de la LOTC señala que:

«Uno. Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.»

En resumen, este precepto da carta de naturaleza al principio de cosa juzgada respecto de aquellos procesos que fenecidos con anterioridad a la sentencia de inconstitucionalidad hayan aplicado las propias leyes declaradas inconstitucionales. Estableciendo dos excepciones en relación con las cuales sí se podrán revisar los procesos:

- Que los procesos sean penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento administrativo sancionador.
- Que como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada con rango de ley resulte:
 - O reducción de la pena o de la sanción.
 - O exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

No obstante lo anterior, la letra de la ley fue matizada por el TC en la STC 22/1996 que en el fundamento jurídico 2 realizaba la siguiente afirmación:

«2. Centrándonos, pues, ahora, en la primera de las dos cuestiones a las que, por lo dicho, se ciñe el objeto de este procedimiento de amparo, conviene reproducir el tenor literal del tan repetido

fundamento jurídico 12 de la STC 179/1994, cuya interpretación constituye el verdadero núcleo del litigio. Se dijo entonces que "es preciso determinar cuál es el alcance y efectos que corresponde atribuir (al) (...) fallo y, en tal sentido, debemos establecer que han de considerarse situaciones consolidadas no susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia, no solo aquellas situaciones que hayan sido definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la LOTC), sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución), todas aquellas otras que no hubieran sido impugnadas en la fecha de publicación de esta Sentencia, es decir, tanto los pagos ya efectuados de cuotas no recurridas, como las devengadas y aún no pagadas, que no estén pendientes de reclamación o recurso administrativo o judicial interpuestos dentro de plazo antes de dicha fecha, a partir de la cual esta sentencia producirá todos los efectos que le son propios".»

En consecuencia, el TC ampliaba el ámbito del artículo 40.Uno de la LOTC en el sentido de que no eran revisables y, en consecuencia, no podían dar lugar a responsabilidad del Estado-Legislador, no solo los supuestos en los cuales concurriera la cosa juzgada sino que tampoco eran revisables, por directa aplicación del artículo 9.3 de la CE, aquellos casos en los que en la fecha de publicación de la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad no se hubiera impugnado la actuación administrativa.

2.2.2. *Jurisprudencia*

El proceso interpretativo del Tribunal Supremo (TS) respecto de la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador se puede sustanciar en las siguientes ideas capitales.

- El ámbito de la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador es una cosa y la revisión de los actos en aplicación de leyes declaradas inconstitucionales es otra o, lo que es lo mismo, una cosa es el mantenimiento de los actos en aplicación del principio de cosa juzgada, tal como se ha interpretado de forma laxa por el TC, y otra es la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador. Es decir, que el acto en aplicación de la ley inconstitucional no pueda ser revisado como consecuencia de los efectos *ex nunc* de la sentencia no impide que exista obligación de responsabilidad del Estado-Legislador siempre que se cumpla el resto de los requisitos legalmente exigibles, puesto que la sustantividad de la institución hay que buscarla en la antijuridicidad del daño producido, título legitimador de la imputación de la responsabilidad patrimonial al Estado-Legislador.

Los fundamentos de derecho cuarto y séptimo de la Sentencia del TS de 13 de junio de 2000 se pronuncian en los siguientes términos:

«Ciertamente, el Poder Legislativo no está exento de sometimiento a la Constitución y sus actos –leyes– quedan bajo el imperio de tal Norma Suprema. En los casos donde la ley vulnera la Constitución, evidentemente el Poder Legislativo habrá conculcado su obligación de sometimiento, y la antijuridicidad que ello supone traerá consigo la obligación de indemnizar. Por tanto, la responsabilidad del Estado-Legislador puede tener, asimismo, su segundo origen en la inconstitucionalidad de la ley.

La determinación del título de imputación para justificar la responsabilidad del Estado legislador por inmisiones legislativas en la esfera patrimonial (que ha vacilado entre las explicaciones que lo fundan en la expropiación, en el ilícito legislativo y en la teoría del sacrificio, respectivamente) ofrece así una especial claridad en el supuesto de ley declarada inconstitucional.

(...)

SÉPTIMO. Esta Sala estima, sin embargo, en la sentencia que sirve de precedente a esta, que la acción de responsabilidad ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia, pues la sentencia firme dictada, al no corregir el perjuicio causado por el precepto inconstitucional mediante el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad a la que acudieron otros tribunales, consolidó la actuación administrativa impugnada.

(...)).

- Derivado de la afirmación anterior el Alto Tribunal considera que en la medida en que el ámbito de la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador se encuadra al margen de la eventualidad de la revisión de los actos en aplicación de la ley inconstitucional no debe exigirse al ciudadano dañado por el acto legislativo iniciar y agotar los procedimientos legalmente habilitados por el Derecho para la impugnación de los actos administrativos.

Así, el fundamento de derecho octavo de la sentencia citada con anterioridad establece que:

«Podría sostenerse que las partes recurrentes están obligadas a soportar el perjuicio padecido por no haber en su momento recurrido las autoliquidaciones en vía administrativa. De prosperar esta tesis, el daño causado no sería antijurídico, pues, como expresa hoy el artículo 141.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común solo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que este no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley.

Esta Sala, sin embargo, estima que no puede considerarse una carga exigible al particular con el fin de eximirse de soportar los efectos de la inconstitucionalidad de una ley la de recurrir un acto adecuado a la misma fundado en que esta es inconstitucional. La ley, en efecto, goza de una presunción de constitucionalidad y, por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo. Por otra parte, los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad de la ley, sino que únicamente pueden solicitar del tribunal que plantee la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión, entre otros supuestos, de la impugnación de una actuación administrativa. Es solo el tribunal el que tiene facultades para plantear de oficio o a instancia de parte al Tribunal Constitucional las dudas sobre la constitucionalidad de la ley relevante para el fallo (art. 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional).

La interpretación contraria supondría imponer a los particulares que pueden verse afectados por una ley que reputen inconstitucional la carga de impugnar, primero en vía administra-

tiva (en la que no es posible plantear la cuestión de inconstitucionalidad) y luego ante la jurisdicción contencioso-administrativa, agotando todas las instancias y grados si fuera menester, todos los actos dictados en aplicación de dicha ley, para agotar las posibilidades de que el tribunal plantease la cuestión de inconstitucionalidad.

Basta este enunciado para advertir lo absurdo de las consecuencias que resultarían de dicha interpretación, cuyo mantenimiento equivale a sostener la necesidad jurídica de una situación de litigiosidad desproporcionada y por ello inaceptable.»

- En relación con los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, el TS manifestó que en ausencia de determinación en la sentencia del TC de los efectos que la declaración de inconstitucionalidad tiene respecto a los actos en aplicación de la ley declarada inconstitucional, son los tribunales ordinarios los que deben especificar dichos efectos.

En este sentido, son representativos los argumentos esgrimidos en el fundamento de derecho cuarto de la Sentencia del TS de 5 de junio de 2001 que se expresaba en los siguientes términos:

«En nuestra opinión, cuando la propia sentencia del Tribunal Constitucional no contenga pronunciamiento alguno al respecto, corresponde a los jueces y tribunales, ante quienes se suscite tal cuestión, decidir definitivamente acerca de la eficacia retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad en aplicación de las leyes y los principios generales del derecho interpretados a la luz de la jurisprudencia, de manera que, a falta de norma legal expresa que lo determine y sin un pronunciamiento concreto en la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad, han de ser los jueces y tribunales quienes, en el ejercicio pleno de su jurisdicción, resolverán sobre la eficacia *ex tunc* o *ex nunc* de tales sentencias declaratorias de inconstitucionalidad.»

2.3. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator en el ámbito del Derecho Comunitario

2.3.1. Derecho positivo

El principio de responsabilidad del Estado-Legislator en el ámbito de la Unión Europea ha sido elaborado de una forma eminentemente jurisprudencial, no obstante lo anterior, dicho principio jurisprudencial tiene su punto de arranque en el antiguo artículo 5 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea actual artículo 10 en la versión consolidada de dicho Tratado. Así, este precepto determina que:

«Los Estados miembros adoptarán todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del presente Tratado o resultantes de los actos de las instituciones de la Comunidad. Facilitarán a esta última el cumplimiento de su misión.

Los Estados miembros se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización de los fines del presente Tratado.»

2.3.2. *Jurisprudencia*

Tal como se ha señalado con anterioridad, el principio de responsabilidad del Estado por violación del Derecho Comunitario ha sido elaborado fundamentalmente por la doctrina del TJUE al considerarse inherente al sistema de Tratados que constituye el cimiento de su arquitectura institucional.

La doctrina del TJUE se ha ido formando a partir de numerosas sentencias entre las que destacan las Sentencias de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros, C-6/90 y C-9/90, Rec. p. I-5357, apartado 35; de 5 de marzo de 1996, Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 31, y de 24 de marzo de 2009, Danske Slagterier, C-445/06, Rec. p. I-0000, apartado 19.

El fundamento del reconocimiento a la responsabilidad del Estado respecto a las violaciones del Derecho Comunitario se ha sustentado en los principios de eficacia y primacía del Derecho Comunitario (principios ungidos por el TJUE a través de las Sentencias Simmenthal y Factorame I/Van-Gend en Loos y Costa C. ENEL, respectivamente).

El principio de eficacia está referido al hecho de que la normativa interna no debe hacer imposible o excesivamente difícil la efectividad de los derechos reconocidos por el Derecho Comunitario. En este caso, la doctrina jurisprudencial referida a la responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia de una violación del Derecho Comunitario.

Por otro lado, el principio de primacía del Derecho Comunitario se concreta en la prevalencia de dicho corpus jurídico sobre la normativa interna.

Conforme a esta aquilatada jurisprudencia se exigen tres requisitos para que los particulares tengan derecho a indemnización por parte del Estado como consecuencia de la violación que este ha realizado del Derecho Comunitario.

- La norma del Derecho de la Unión Europea debe conferirles un derecho.
- La violación de la norma debe estar suficientemente caracterizada.
- Debe existir una relación de causalidad directa entre la violación y el perjuicio producido.

Al margen de ello, para hacer plenamente eficaz la responsabilidad del Estado-Legislador por violación del Derecho Comunitario, la doctrina del TJUE no se ha quedado simplemente en el aspecto sustantivo de la responsabilidad, sino que ha ido más allá del ámbito estrictamente material de la misma, dadas las exigencias del principio de eficacia, en su perspectiva de instrumento dirigido a asegurar de forma efectiva y eficaz el derecho del perjudicado a ser indemnizado. De tal suerte que también se exige de la normativa interna procesal, no material, que regula el procedimiento para exigir la responsabilidad del Estado-Legislador el cumplimiento de dos principios básicos: el principio de equivalencia y el principio de efectividad (Sentencias de 30 de septiembre de 2003, Köbler,

C-224/01, Rec. p. I-10239, apartado 58, y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 123).

El principio de equivalencia implica que los requisitos establecidos por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que los que se aplican a reclamaciones semejantes de naturaleza interna.

El principio de efectividad supone que las normas internas de procedimiento no pueden configurarse de forma que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización.

3. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO-LEGISLADOR Y SU EVENTUAL APLICACIÓN EN EL CASO DEL CANON DIGITAL

3.1. Introducción

La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador y su eventual aplicación en el caso de la aplicación de la compensación equitativa por copia privada a la que se refiere el artículo 25 del TRLPI (denominada comúnmente como «canon digital») se ha suscitado en relación con la Sentencia del TJUE (Sala Tercera), de 21 de octubre de 2010, en el asunto C-467/08 en el procedimiento entre Padawan, SL y la SGAE.

Estos argumentos han tenido su reflejo en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 89/2011, de 2 de marzo de 2011. Recordemos que la propia Audiencia fue la que planteó el procedimiento de cuestión prejudicial que desembocó en la Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2010.

En consecuencia, primero analizaremos el contenido de dicha sentencia y después sus consecuencias, entre las que destaca la doctrina dimanante de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 21 de octubre de 2010. Por último, se estudia la posible acción contra España por responsabilidad del Estado-Legislador.

3.2. La Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2010

3.2.1. Antecedentes de hecho

La sentencia se dictó como consecuencia de la cuestión prejudicial planteada ante el TJUE por la Audiencia Provincial de Barcelona. El origen del litigio sustanciado ante la Audiencia Provincial trae causa del pleito entablado entre Padawan, SL y la SGAE, relativo al «canon por copia privada» supuestamente adeudado por Padawan, SL a causa de los CD-R, CD-RW, DVD-R y aparatos de MP3

que esta comercializa. Dicho pleito fue resuelto en primera instancia en el Juzgado de lo Mercantil n.º 4 de Barcelona.

El órgano jurisdiccional remitente plantea que se clarifique por el TJUE la interpretación del concepto de «compensación equitativa», que figura en el artículo 5, apartado 2, letra b), de la Directiva 2001/29/CE, y que se abona a los titulares de los derechos de autor en concepto de «excepción de copia privada».

En concreto, las cuestiones prejudiciales planteadas por la Audiencia Provincial de Barcelona son las siguientes:

1. Si el concepto de «compensación equitativa» previsto en el artículo 5.2 b) de la Directiva implica o no una armonización, con independencia de la facultad reconocida a los Estados miembros de escoger los sistemas de retribución que estimen pertinentes para hacer efectivo el derecho a una «compensación equitativa» de los titulares de los derechos de propiedad intelectual afectados por el establecimiento de la excepción de copia privada al derecho de reproducción.
2. Si cualquiera que sea el sistema empleado por cada Estado miembro para determinar la compensación equitativa, este debe respetar un justo equilibrio entre los afectados, por una parte los titulares de derechos de propiedad intelectual afectados por la excepción de copia privada, acreedores de dicha compensación, y, por otra, los obligados directa o indirectamente al pago; y si este equilibrio viene determinado por la justificación de la compensación equitativa, que es paliar el perjuicio derivado de la excepción de copia privada.
3. Si en los casos en que un Estado miembro opta por un sistema de gravamen o canon sobre los equipos, aparatos y materiales de reproducción digital, este gravamen (la compensación equitativa por copia privada) debe ir necesariamente ligado, de acuerdo con la finalidad perseguida con el artículo 5.2 b) de la Directiva 2001/29/CE y el contexto de esta norma, al presumible uso de aquellos equipos y materiales para realizar reproducciones beneficiadas por la excepción de copia privada, de tal modo que la aplicación del gravamen estaría justificada cuando presumiblemente los equipos, aparatos y materiales de reproducción digital vayan a ser destinados a realizar copia privada, y no lo estarían en caso contrario.
4. Si, caso de optar un Estado miembro por un sistema de «canon» por copia privada, es conforme al concepto de «compensación equitativa» la aplicación indiscriminada del referido «canon» a empresas y profesionales que claramente adquieren los aparatos y soportes de reproducción digital para finalidades ajenas a la copia privada.
5. Si el sistema adoptado por el Estado español de aplicar el canon por copia privada a todos los equipos, aparatos y materiales de reproducción digital de forma indiscriminada podría contrariar la Directiva 2001/29/CE, por cuanto dejaría de existir una adecuada correspondencia entre la compensación equitativa y la limitación del derecho [de reproducción] por copia privada que la justifica, al aplicarse en gran medida a supuestos distintos en los que no existe la limitación de derechos que justifica la compensación económica.

3.2.2. *Fundamentos de derecho*

1. Respecto a la primera cuestión, el Tribunal considera que el concepto «compensación equitativa» del artículo 5.2 b) de la Directiva debe entenderse como un concepto autónomo de Derecho comunitario, ya que no realiza ninguna remisión a los Derechos nacionales de los Estados miembros. Por consiguiente, si bien los Estados miembros pueden en virtud del citado artículo decidir con carácter facultativo sobre el establecimiento de una excepción de copia privada al derecho exclusivo de reproducción del autor, aquellos Estados que utilicen dicha facultad deben regular el abono de una compensación equitativa a favor de los autores perjudicados por la aplicación de dicha excepción.

2. En lo que se refiere a la segunda cuestión, el TJUE señala que la compensación equitativa debe calcularse necesariamente sobre la base del criterio del perjuicio causado a los autores de obras protegidas debido al establecimiento de la excepción de copia privada.

Por consiguiente, las personas afectadas por el «justo equilibrio» son el autor titular del derecho y la persona física que actúa a título particular usuario de las prestaciones protegidas que debe reparar el perjuicio derivado de la reproducción de una obra protegida sin solicitar la autorización previa del titular. No obstante lo anterior, habida cuenta de las dificultades prácticas para identificar a los usuarios privados y atendiendo al hecho de que el perjuicio que puede derivarse de cada utilización privada, considerada individualmente, puede resultar mínimo y, por lo tanto, no dar origen a una obligación de pago, como indica la última frase del trigésimo quinto considerando de la Directiva 2001/29/CE, los Estados miembros tienen la facultad de establecer, al objeto de financiar la compensación equitativa, un «canon por copia privada» que no grava a las personas privadas afectadas, sino a quienes disponen de equipos, aparatos y soportes de reproducción digital y, a este título, de derecho o de hecho, ponen dichos equipos a disposición de personas privadas o les prestan un servicio de reproducción.

Como la actividad de los deudores de dicha financiación consiste en la puesta a disposición de equipos, aparatos y soportes de reproducción a favor de usuarios privados o la prestación a estos de un servicio de reproducción, nada impide que dichos deudores repercutan el importe del canon por copia privada en el precio de puesta a disposición de los equipos, aparatos y soportes de reproducción o en el precio del servicio de reproducción prestado. De este modo, el usuario privado que abona dicho precio es quien soportará, en definitiva, la carga del canon.

Por lo tanto, al asumir los usuarios privados el coste del canon, el mismo cumplirá los requisitos del «justo equilibrio» en los términos del Derecho Comunitario.

3. y 4.

En relación con la cuestión 3, es decir, si existe la necesaria vinculación entre la aplicación del canon y el presumible uso que se vaya a realizar de las reproducciones privadas, el TJUE afirma que existe dicha vinculación. El fundamento sería que solo es compatible, tal como se ha señalado con anterioridad, el canon con el «justo equilibrio» si las reproducciones pueden causar un daño para el titular del derecho a la propiedad intelectual.

Ello nos conduce a plantearnos la cuestión prejudicial 4, si la aplicación indiscriminada del canon, en particular en relación con los equipos, aparatos y soportes de reproducción digital manifiestamente reservados a usos distintos a la realización de copias privadas, es conforme con la Directiva 2001/29/CE. El TJUE determina que la aplicación indiscriminada del canon, incluido el supuesto, citado explícitamente por el órgano jurisdiccional remitente, de que estos sean adquiridos por personas distintas de las personas físicas para fines manifiestamente ajenos a la copia privada, no resulta conforme con el artículo 5, apartado 2, de la Directiva 2001/29/CE citada.

5. Por último, en relación, a si el sistema adoptado por España, consistente en aplicar de forma indiscriminada el canon a todo tipo de equipos, aparatos y materiales de reproducción digital, con independencia del uso que se haga de ellos, es conforme con la Directiva 2001/29/CE, el Tribunal no se pronuncia en la medida en que fuera del recurso por incumplimiento no corresponden al TJUE decidir sobre la compatibilidad de una disposición de Derecho interno con el Derecho Comunitario y hay que recordar que la sentencia objeto de análisis en este trabajo se dictó al socaire de un procedimiento prejudicial.

3.2.3. Conclusiones

1. El concepto de «compensación equitativa por copia privada» es un concepto autónomo de Derecho Comunitario.
2. El concepto de «justo equilibrio» que debe respetar la compensación equitativa por copia privada debe calcularse en función del perjuicio generado a los autores. En este sentido, la configuración de la citada compensación se ajusta al principio.
3. Es necesaria una vinculación entre la aplicación del canon en relación con los equipos, aparatos y soportes de reproducción digital y el presumible uso de estos para realizar reproducciones privadas.
4. En consecuencia, la aplicación indiscriminada no resulta conforme con la Directiva 2001/29/CE.
5. El TJUE no se puede pronunciar sobre la compatibilidad de la normativa española reguladora del canon. Ello es competencia de los tribunales nacionales.

3.3. Consecuencias de la Sentencia de 21 de octubre de 2010

3.3.1. Efectos de la sentencia prejudicial

En principio, a pesar de la gran cantidad de literatura que sobre el tema se ha vertido en un sentido opuesto, es opinión del autor de este trabajo que no hay una consecuencia inmediata sobre los intervinientes, deudores y acreedores del canon digital, ni sobre el Estado español, como consecuencia de la sentencia objeto de análisis. La propia resolución judicial se encarga muy mucho de limitar los propios efectos de su contenido en el párrafo 60 de la misma al señalar, siguiendo la doc-

trina vertida en la Sentencia de 22 de marzo de 1990, *Triveneta Zuccheri y otros/Comisión*, C-347/87, Rec. p. I-1083, apartado 16, que no compete al TJUE determinar la compatibilidad o no de la normativa nacional, esto es, el artículo 25 del TRLPI, con el Derecho Comunitario encarnado en la Directiva 2001/29/CE, ya que excede el ámbito competencial de la cuestión prejudicial y es propio del recurso por incumplimiento del Derecho Comunitario, sino que compete a los tribunales ordinarios. Por lo tanto, los efectos de la sentencia, como no puede ser de otra forma, deben circunscribirse a los efectos propios de las sentencias que el TJUE dicta en el procedimiento prejudicial.

Estos efectos no se encuentran regulados expresamente, de manera que deben ser obtenidos a partir de la propia regulación de la cuestión prejudicial. En este sentido, hay que partir de lo señalado por el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo art. 234 del TCE) que señala que:

«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:

- a) sobre la interpretación de los Tratados;
- b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad.»

Lógicamente, en la medida en que el juez nacional, en nuestro caso la Audiencia Provincial de Barcelona, planteó la cuestión a efectos de la interpretación del Derecho Comunitario, dicho Tribunal se verá vinculado en su interpretación por el contenido de la sentencia dictada. Sin embargo, la vinculación va a exceder los límites estrictos de la Audiencia y debe ligar a todos los órganos jurisdiccionales, no solo españoles, sino también comunitarios por el principio de uniformidad en la aplicación del Derecho Comunitario. Idea que ha sido también ratificada por la jurisprudencia del TJUE.

En este sentido, dentro de la jurisprudencia del TJUE destaca la sentencia *Salumi*. De dicha sentencia se extrae que las resoluciones que dicte el TJUE en el procedimiento por cuestión prejudicial vinculan al tribunal remitente y al resto de los órganos jurisdiccionales de los Estados Miembros.

La regla general es que los efectos jurídicos de las sentencias dictadas en el procedimiento de cuestión prejudicial tienen unos efectos *ex tunc*, es decir, afectan a todos los actos que se hayan dictado con anterioridad a la sentencia del Tribunal. Dicha doctrina fue enunciada por primera vez en por el TJCE, en la Sentencia de 27 de marzo de 1980 –asunto Salumi–, que declaró que:

«la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 177, el Tribunal de Justicia da de una regla del Derecho Comunitario, aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y alcance de esta regla, tal como debe o habría debido ser comprendido y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. Resulta que la regla así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que falla sobre la demanda de interpretación, siempre que las condiciones que permiten llevar un litigio relativo a la aplicación de la antedicha regla ante las jurisdicciones competentes se encuentren reunidas.»

De una u otra forma, este criterio se ha visto ratificado en otras sentencias posteriores, como las de 10 de julio de 1980 –asunto Ariete, n.º 811/79–, 13 de diciembre de 1983 –asunto Apple and Pear, n.º 222/83–, 5 de octubre de 1988 –asunto Padovani, n.º 210/87–, 14 de diciembre de 1988 –asunto Ventura n.º 269/87–, 6 de julio de 1995 –asunto Soupergaz, n.º C-62/93–, 11 de agosto de 1995 –asunto Roders, n.º C367/93–.

No obstante lo anterior, debemos preguntarnos qué entiende el TJUE por la expresión reiteradamente reproducida en la sentencia Salumi y en la jurisprudencia posterior consistente en «la regla así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que falla sobre la demanda de interpretación, siempre que las condiciones que permiten llevar un litigio relativo a la aplicación de la antedicha regla ante las jurisdicciones competentes se encuentren reunidas». En principio, que la retroactividad no debe entenderse en modo alguno de forma absoluta, es decir, no debe afectar a todas las situaciones que se hayan producido con anterioridad a la sentencia prejudicial.

Por lo tanto, deben quedar a salvo de las consecuencias de la sentencia prejudicial aquellas aplicaciones de la norma cuyos efectos jurídicos han sido agotados porque exista prescripción, caducidad o cosa juzgada material u otras figuras similares determinadas por cada Estado Miembro y ello por la aplicación del principio de seguridad jurídica.

Dicha doctrina fue ratificada por el TJCE en la Sentencia de 15 de diciembre de 1995, asunto Bosman, que declaró:

«141. Con arreglo a reiterada jurisprudencia, la interpretación que, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 177, hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho Comunitario aclara y precisa, cuando es necesario, el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véase, en especial, la Sentencia de 2 de febrero de 1988, Blazot, 24/1986, Rec. pg. 379, apartado 27).

142. Solo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar la posibilidad de cualquier interesado de invocar una disposición que el Tribunal ha interpretado con el fin de cuestionar unas relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Tal limitación únicamente puede admitirse por el Tribunal de Justicia en la misma sentencia que resuelve sobre la interpretación solicitada (véanse, en especial, las sentencias *Blaizot*, antes citada, apartado 28 y *Legros* y otros, antes citada, apartado 30).»

De la doctrina expuesta, se deduce igualmente que este Tribunal está vinculado a la interpretación dada por el TJUE, cuando se trate de resolver una contienda en la que se plantee la misma cuestión que ya se resolvió en un supuesto anterior. Esta doctrina viene siendo aplicada por el Tribunal desde la Sentencia *Da Costa*, de 27 de marzo de 1963. En cuya resolución se decidió sobre una cuestión prejudicial que era idéntica a otra anterior sobre la que ya se había pronunciado: la del caso *Van Gend en Loos*, que había dado lugar a la Sentencia de 5 de febrero de 1963.

Por lo tanto, en lo que se refiere al caso particular que dio lugar al recurso ante la Audiencia Provincial de Barcelona, el juez remitente debe aplicar la doctrina interpretativa de la sentencia. En particular, especial importancia tendrá la aplicación de lo dispuesto respecto a la cuestión prejudicial cuarta, es decir, la afirmación de que la aplicación indiscriminada del canon por copia privada, en particular en relación con equipos, aparatos y soportes de reproducción digital que no se hayan puesto a disposición de usuarios privados y que estén manifiestamente reservados a usos distintos a la realización de copias privadas, no resulta conforme con la Directiva 2001/29/CE.

Las consecuencias concretas de la interpretación realizada por el TJUE se han reflejado en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 89/2011, de 2 de marzo. En este sentido, recuérdese que fue el órgano jurisdiccional que planteó la cuestión prejudicial ante el TJUE.

3.3.2. *La Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona 89/2011, de 2 de marzo*

En efecto, esta resolución jurisdiccional traslada de forma concreta los postulados manifestados en la Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2010, puesto que, como se recordara, si bien la resolución del órgano jurisdiccional comunitario determinaba que la aplicación indiscriminada del canon no resultaba acorde con la Directiva 2001/29/CE, no es menos cierto que obviaba pronunciarse sobre la adecuación de la normativa española respecto al Derecho comunitario por exceder dicho pronunciamiento de los efectos de las sentencias del TJUE dictadas en el ámbito de la prejudicialidad, siendo, por tanto, esta competencia de los tribunales ordinarios.

En concreto, la aplicación indiscriminada del canon es tratada en los fundamentos de derecho 15, 16 y 17 de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 2 de marzo.

Así, la resolución declara sin ambages que la aplicación de «un gravamen indiscriminado de todos los soportes resulta injusto, pues no responde a la justificación originaria de la "compensación equitativa", que es exclusivamente paliar el perjuicio generado por la excepción de copia privada» (párrafo tercero, FD 16).

La propia Sentencia de 2 de marzo de 2011 justifica el canon en la idea de compensación equitativa siguiendo la doctrina del TJUE cuando pueda existir un daño o perjuicio verosímil. La Audiencia Provincial en los párrafos primero y segundo del fundamento de derecho 16 se pronuncia en los siguientes términos:

«16. (...) la justificación del canon viene determinada por la necesidad de compensar de forma equitativa la "copia privada", si bien no es necesario acreditar un uso efectivo de la copia privada en el soporte afectado por el canon, sí que debe ser verosímil que adquirirá este destino, y, en principio, ello solo ocurrirá cuando los adquirentes de estos soportes o materiales sean particulares, y no empresas o, también, profesionales que destinan a esos productos a su actividad profesional (abogados, auditores, ingenieros, arquitectos...).

Basta la mera acreditación de que algunos de los adquirentes de aquellos productos que se quieren gravar fueron empresas públicas o privadas, para advertir que se pretendió aplicar indiscriminadamente, incluso a supuestos en que claramente no iban a ser destinados a copia privada. La interpretación que realiza el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de la compensación equitativa y la necesidad de que respete un "justo equilibrio" nos lleva a concluir que el artículo 25 del TRLPI no puede ser interpretado como pretende la actora, gravando "todo tipo de equipos, aparatos y soportes de reproducción digital, incluido el supuesto (...) de que estos sean adquiridos por personas distintas de las personas físicas para fines manifiestamente ajenos a la copia privada" [STJUE de 21 de octubre de 2010, C-467/08, (53)]. (...), tan solo está justificado el devengo del canon sobre los soportes digitales vendidos o puestos a disposición de particulares, que presumiblemente vayan a ser destinados a un uso privado, y no a una actividad profesional. No tiene sentido repercutir sobre una empresa o un profesional la financiación de la "compensación equitativa" por copia privada, al adquirir soportes digitales para su actividad empresarial o profesional.»

En definitiva, la interpretación hecha por la Audiencia realiza un análisis de comparabilidad centrado sobre la adecuación del sistema español de compensación por copia privada al Derecho Comunitario centrado en la comparación del artículo 25 del TRLPI y la interpretación del TJUE dimanante de la Sentencia de 21 de octubre de 2010.

En concreto, el artículo 25.1 del TRLPI señala que:

«1. La reproducción realizada exclusivamente para uso privado, mediante aparatos o instrumentos técnicos no tipográficos, de obras divulgadas en forma de libros o publicaciones que a estos efectos se asimilen reglamentariamente, así como de fonogramas, videogramas o de otros soportes sonoros, visuales o audiovisuales, originará una compensación equitativa y única por cada una de las tres modalidades de reproducción mencionadas, en favor de las personas que se expresan en el párrafo b) del apartado 4, dirigida a compensar los derechos de propiedad intelectual que se dejaron de percibir por razón de la expresada reproducción. Este derecho será irrenunciable para los autores y los artistas, intérpretes o ejecutantes.»

Esta disposición reproducida se ha contrastado con lo dispuesto en la sentencia objeto de estudio, en particular con lo establecido en el párrafo 53 de la sentencia:

«la aplicación indiscriminada del canon por copia privada en relación con todo tipo de equipos, aparatos y soportes de reproducción digital, incluido el supuesto, citado explícitamente por el órgano jurisdiccional remitente, de que estos sean adquiridos por personas distintas de las personas físicas para fines manifiestamente ajenos a la copia privada, no resulta conforme con el artículo 5, apartado 2, de la Directiva 2001/29/CE».

Por tanto, el artículo 25 del TRLPI, en particular, el apartado 1 de dicha disposición debe entenderse en el sentido recogido en el párrafo 53 de la sentencia.

En concreto, hay que ponerlo, según la Audiencia, en relación con lo preceptuado con el artículo 25 del TRLPI en lo que se refiere a la mecánica de aplicación de la compensación por copia privada. De tal suerte que para poder aplicar la compensación deben darse dos requisitos básicos para su aplicación, repercusión en factura y retención al cliente:

- Que el cliente sea persona física.
- Que sea para fines relacionados con la copia privada.

En consecuencia, el incumplimiento de cualquiera de los requisitos implicará la exclusión de la compensación por copia privada.

En relación con el requisito de la transmisión del equipo, aparato y soporte de reproducción digital a una persona física, el cumplimiento de dicho requisito es fácil de constatar. Obviamente implica que si el adquirente es persona jurídica no se aplica la compensación, pero si el mismo es persona física, sí que puede aplicarse.

En cuanto al requisito de la adquisición con fines manifiestamente ajenos a la copia privada debe ser entendido de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.2 b) de la Directiva 2001/29/CE que señala que «Los Estados miembros podrán establecer excepciones o limitaciones al derecho de reproducción contemplado en el artículo 2 en los siguientes casos: [...] b) en relación con reproducciones en cualquier soporte efectuadas por una persona física para uso privado y sin fines directa o indirectamente comerciales». Es decir, la persona física debe adquirir los elementos que devengan la compensación para fines privados que no sean de carácter comercial. En caso contrario, es decir, adquisición con fines comerciales o empresariales no concurre el supuesto de hecho habilitante para la generación del canon.

El problema surge a la hora de delimitar cuándo procede la adquisición con estos fines ajenos a los privados, lo que nos reconduce a un problema de prueba que se relaciona de forma evidente con la constatación del cumplimiento del primer requisito, esto es, la adquisición de los equipos por una persona física o jurídica. Dicho problema no se resuelve de forma clara en la resolución judicial de la Audiencia que habla de que «tan solo está justificado el devengo del canon sobre los soportes digitales vendidos o puestos a disposición de particulares, que presumiblemente vayan a ser destinados a un uso privado, y no a una actividad profesional», es decir, el devengo parte de la presunción de usos privados pero no se aclara quién debe soportar la carga de la prueba.

Desde nuestra óptica, si la adquisición se produce por una persona jurídica, además de no cumplir el primer requisito, con lo cual no se puede aplicar la compensación por copia privada, se puede presumir que hay una adquisición que no es para fines privados. En consecuencia, tampoco se cumpliría el segundo requisito. Por el contrario, si la adquisición se realiza por una persona física, además de constatar que se cumple el primer requisito, se entraría en la necesidad de valorar si se cumple la segunda condición, su adquisición para fines privados no comerciales y es aquí donde aparecen los problemas de prueba, puesto que para la aplicación del canon se debe constatar, en última instancia, si se adquiere con fines privados.

Es aquí donde el operador jurídico debe preguntarse quién tiene la carga de la prueba o de qué presunción se parte. Aquí creemos que la actuación más lógica es partir de la presunción de que toda adquisición realizada por persona física es para fines privados, en principio, generando la aplicación del canon. Será la persona física, por tanto, quien tenga la carga de la prueba de demostrar que está actuando como empresario o profesional, destruyendo dicha presunción y, consecuentemente, excluyendo la aplicación del canon. Todo ello, en la medida en que, en principio, la consideración de persona física no implica per se una conceptualización como empresario o profesional. Lo que sí implica, en principio, toda actuación de cualquier persona física es su actuación como tal con fines privados, salvo que se demuestre que se actúa con unos fines empresariales o comerciales, puesto que si bien toda persona física es per se persona y actúa con privacidad, no toda persona física es empresario o comerciante. Por ello, si una persona física actúa con fines empresariales o profesionales deberá demostrar que la adquisición se realiza en dicho ámbito empresarial o profesional para evitar la aplicación del canon, presumiéndose, en principio lo contrario, que la persona física actúa con fines privados. Ello, en última instancia, nos reconduce al problema de la prueba de que la adquisición se realiza con fines empresariales o profesionales si se quiere evitar el canon.

En resumen, según nuestra lectura conjunta de la Sentencia de 2 de marzo de 2011 de la Audiencia Provincial de Barcelona, de la Sentencia del TJUE de 21 de octubre de 2010 así como del artículo 5.1 b) de la Directiva, se puede afirmar que todas aquellas transmisiones gravadas en su momento con el canon efectuadas a favor de personas jurídicas, siempre, o bien a favor de personas físicas que consigan demostrar que se adquirieron para fines comerciales, esto entendido en sentido amplio, no fueron acordes con el Derecho Comunitario. De tal suerte que si los tribunales acogieran esta interpretación se podría concluir que los cánones satisfechos en adquisiciones realizadas por personas jurídicas o bien por personas físicas para fines comerciales han sido satisfechos indebidamente de forma que tendrían derecho a ser reparados por su pago indebido.

3.3.3. *Eventuales vías para la recuperación de las cantidades satisfechas indebidamente*

Para determinar los instrumentos jurídicos utilizables para la recuperación de las cantidades indebidamente satisfechas en concepto de la compensación por copia privada del artículo 25 del TRLPI es vital determinar la extensión de los efectos en el tiempo de la sentencias dictadas por el TJUE en el ámbito del procedimiento por cuestión prejudicial. En este punto, no cabe sino recordar lo ya expuesto con anterioridad en relación con que las sentencias prejudiciales del TJUE tienen unos efectos *ex tunc* matizados por el hecho de que la retroactividad no es absoluta sino relativa, en el

sentido de que no podrá afectar a aquellas situaciones en las que por prescripción, caducidad o efectos de cosa juzgada material no se pueda volver.

En consecuencia, a efectos del caso concreto que nos ocupa, habría que trazar una línea temporal entre los supuestos en los que se haya aplicado indebidamente el canon, con el objetivo de delimitar claramente aquellos supuestos en los que existe derecho a la devolución del canon indebidamente satisfecho.

Por un lado, están aquellos casos en los que se haya pagado indebidamente el canon, pero por prescripción, caducidad o sentencia judicial material no se pueda revisar la indebida aplicación del mismo.

Por otro lado, están los supuestos revisables, que serán la generalidad de los casos, salvo los mencionados con anterioridad de acuerdo con la propia doctrina del TJUE. En dichos supuestos se debe hacer una interpretación de la norma de acuerdo con la doctrina del TJUE, lo que implica, en última instancia, un derecho de devolución por parte de los que hayan satisfecho dichos cánones.

De manera que, una vez determinado la existencia de un derecho a la devolución del canon por parte de los que lo hayan abonado indebidamente, se trata de saber qué vías procedimentales otorga el Derecho para recuperar las cantidades indebidamente satisfechas.

3.3.3.1. El procedimiento tributario de devolución de ingresos indebidos

De conformidad con lo expuesto en relación con la naturaleza jurídica del canon si se considera que la compensación equitativa por copia privada es una exacción parafiscal, algún operador jurídico se podría ver tentado, vista la redacción de la disposición adicional primera de la LGT, de acudir al procedimiento regulado en el artículo 221 de la LGT y desarrollado por los artículos 14 al 29 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

No obstante lo anterior, dicho procedimiento no se puede aplicar dado el contenido del artículo 32.1 de la LGT que señala que:

«1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.»

Por tanto, de conformidad con el precepto reproducido, al efectuarse los ingresos del canon no en el Tesoro Público, sino en las cajas correspondientes de las entidades de gestión de los derechos de propiedad intelectual, no sería aplicable el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

3.3.3.2. El procedimiento civil

A la vista de lo expuesto con anterioridad, podemos considerar que la compensación equitativa por copia privada es una exacción parafiscal, si bien su percepción por mandato legal no se realiza por el Tesoro Público, sino por las entidades gestoras de los derechos de propiedad intelectual (art. 25.8 del TRLPI). Por otro lado, el origen del pago de las citadas cantidades lo tiene en la compensación que se debe pagar al titular de los derechos de propiedad intelectual por los eventuales perjuicios que se le pudieran irrogar como consecuencia de la realización de copias privadas por las personas físicas. Tales factores hacen que las reclamaciones de cantidad que tienen su origen en la aplicación del canon digital deban ventilarse ante los juzgados de lo mercantil mediante el correspondiente procedimiento civil. Esta atribución competencial está consagrada legalmente en el artículo 86 ter.dos a) de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

El artículo 86 ter.dos a) de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, señala que:

«2. Los juzgados de lo mercantil conocerán, asimismo, de cuantas cuestiones sean de la competencia del orden jurisdiccional civil, respecto de:

a) Las demandas en las que se ejerciten acciones relativas a competencia desleal, propiedad industrial, propiedad intelectual y publicidad, así como todas aquellas cuestiones que dentro de este orden jurisdiccional se promuevan al amparo de la normativa reguladora de las sociedades mercantiles y cooperativas.»

De suerte que las reclamaciones de cantidad para la devolución de las cantidades indebidamente satisfechas en concepto de canon digital se deben ejercitar ante el juzgado competente de lo mercantil a través del correspondiente procedimiento, donde la parte demandante será el deudor que haya satisfecho indebidamente las citadas cantidades y la parte demandada será la entidad gestora de los derechos de propiedad intelectual, es decir, la SGAE. En este aspecto, conviene recordar, como se expuso con anterioridad, que solo podrán ser reclamables aquellas cantidades satisfechas indebidamente en concepto de canon digital que puedan ser revisables según lo expuesto con anterioridad, es decir, entendemos que no se podrá reclamar la devolución de las cantidades pagadas en concepto de canon digital en aquellas situaciones en que por prescripción, caducidad o eficacia de cosa juzgada material no puedan ser objeto de revisión.

3.3.3.3. El procedimiento por responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador

En primer lugar, hay que señalar que la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en este caso debe analizarse en el ámbito del Derecho Comunitario, esto es, considerando como parámetro de legalidad de la norma no la Constitución Española, sino la adecuación de la ley (TRLPI) al Derecho Comunitario, en concreto, a la Directiva 2001/29/CE.

En este sentido, la Sentencia de 21 de octubre de 2010 del TJUE puso de manifiesto que la aplicación indiscriminada del canon digital no es conforme a la normativa comunitaria. Nótese que

lo que la sentencia dice en sus términos estrictos es que «la aplicación indiscriminada del canon por copia privada (...) no resulta conforme con la Directiva 2001/29/CE» (párrafo 59).

Sin embargo, esta sentencia no dice que la normativa española sea no conforme con la normativa comunitaria en este aspecto, la aplicación indiscriminada del canon, sino que toda normativa que consagre la aplicación indiscriminada del canon no será conforme con el Derecho Comunitario concretado en la Directiva 2001/29/CE, evitando el pronunciamiento concreto sobre la normativa española. La propia sentencia aclara este punto de forma explícita al señalar en su párrafo 61 que «es jurisprudencia reiterada que, fuera del recurso por incumplimiento, no corresponde al Tribunal de Justicia decidir sobre la compatibilidad de una disposición nacional con el Derecho de la Unión. Ello es competencia de los órganos jurisdiccionales nacionales, después de obtener en su caso del Tribunal de Justicia, por vía de remisión prejudicial, las precisiones necesarias sobre el alcance y la interpretación de ese Derecho». Por tanto, en puridad, esta sentencia no determina que la normativa española no sea acorde de forma explícita con el Derecho Comunitario, ya que esto solo lo puede determinar el juez español. En este caso en base, lógicamente, a la resolución judicial dictada en el procedimiento judicial por el TJUE.

En este sentido, hay que destacar que la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 2 de marzo de 2011 determina en el apartado 1.º del fundamento de derecho 17 que:

«1.º El canon digital, siempre y cuando por sus cuantías respete el justo equilibrio, teniendo en cuenta que el perjuicio a compensar es únicamente el derivado del potencial uso de la copia privada, tan solo puede aplicarse a los soportes digitales destinados a un uso de particulares, respecto de los que cabe presumir un posible destino a la copia privada.»

De lo que se colige que la aplicación indiscriminada del canon de acuerdo con lo previsto por el artículo 25 del TRLPI es incompatible con el Derecho Comunitario. El propio párrafo segundo del fundamento de derecho 16 de la Sentencia de 2 de marzo lo deja meridianamente claro:

«el artículo 25 del TRLPI no puede ser interpretado como pretende la actora, gravando "todo tipo de equipos, aparatos y soportes de reproducción digital, incluido el supuesto (...) de que estos sean adquiridos por personas distintas de las personas físicas para fines manifiestamente ajenos a la copia privada" [STJUE de 21 de octubre de 2010, C-467/08 (53)].»

De forma que se podría afirmar que ha habido un pago y una percepción indebida de cantidades en concepto de canon digital que deben ser devueltas. Antes, ya hemos visto cómo con carácter general la fórmula para recuperar dichas cantidades es la reclamación de las mismas por parte de los deudores que las hayan satisfecho a la SGAE. El problema surge cuando por prescripción, caducidad o eficacia de cosa juzgada material las situaciones no se pueden revisar a través de la vía ordinaria del proceso civil. En este caso, creemos que surge como eventual medio de recuperación de las cantidades indebidamente satisfechas en concepto de canon la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Respecto a la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador lo que primero hay que señalar es que no es una vía subsidiaria ni supletoria de la reclamación ordinaria ínter partes, como ha puesto de manifiesto la Sentencia del TS de 13 de junio de 2000, reproducida de

forma parcial con anterioridad, en la medida en que una cosa es la revisión de los actos en aplicación de la ley y otra la acción de responsabilidad patrimonial, ya que el título legitimador es el daño anti-jurídico producido al administrado independiente de la eventual revisión. No obstante lo anterior, si bien en puridad dogmática la acción por responsabilidad patrimonial del Estado legislador no es subsidiaria o supletoria respecto de la reclamación del particular contra la entidad gestora de los derechos de autor, no es menos cierto que la devolución al deudor de las cantidades percibidas por la entidad gestora cierran el paso a la reclamación contra la Administración, puesto que, amén de poder incurrir en un eventual enriquecimiento injusto si se pagará doblemente al pagador del canon digital, una vez por la entidad gestora de los derechos de autor como devolución de cantidades y otra por la Administración por responsabilidad patrimonial, la devolución al pagador del canon de las cantidades satisfechas en su concepto excluiría el daño o perjuicio en el particular, fundamento último de la responsabilidad patrimonial de la Administración. En consecuencia, al no haber daño antijurídico difícilmente podría haber responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Desde esta perspectiva, el caso lógico de posible reclamación de responsabilidad patrimonial surgiría cuando satisfecho el canon, por motivos de prescripción, caducidad o cosa juzgada material es inviable la acción civil contra la entidad gestora de los derechos de propiedad intelectual perceptora de la compensación equitativa por copia privada.

Bibliografía

- CIENFUEGOS MATEO, M. [1995]: «Los efectos jurídicos de las sentencias prejudiciales interpretativas del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y su aplicación judicial en los Estados Miembros». *Tesis presentada para obtener el título de Doctor en Derecho, Universidad Pompeu Fabra*.
- FALCON Y TELLA, R. [2006]: «El llamado canon por derechos de autor». *Quincena Fiscal*, octubre 2006.
- HORSTPETER KREPPPEL [2004]: «El planteamiento de la cuestión prejudicial (art. 234 TCE). Los problemas sustantivos y procesales». *Ponencia para el seminario «de las Directivas 2000/43 y 2000/78 a las Leyes 51/03 y 62/03» organizado por «Jueces para la Democracia»*.
- JIMENO BULNES, M. [1996]: «Efectos de las sentencias prejudiciales».
- MARTÍN QUERALT, J. y otros [2002]: *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos.
- DE MIGUEL CANUTO, E. [2010]: «Devolución de tributos contrarios al Derecho Comunitario». *Tribuna Fiscal*.
- RUIZ ZAPATERO, G.G. [2007]: «Naturaleza y límites constitucionales de la compensación equitativa por copia digital privada establecida en la Ley 23/2006 de modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual». *Noticias Jurídicas*.

LAS ENERGÍAS RENOVABLES, CONCRETAMENTE LA EÓLICA, Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

MIGUEL A. CAAMAÑO ANIDO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Abogado*

Extracto:

EXISTEN razones sólidas sobre las cuales defender la idea de que la autorización administrativa en virtud de la cual se reconocen derechos de instalación de parques de aerogeneradores para la producción de energía eléctrica no está sujeta al ITP, y no lo está no solo en virtud de la inexistencia de concesión administrativa en sentido estricto, sino tampoco de atisbo alguno de actividad prestacional de servicios públicos –o equiparables– en la producción, o sea, generación de energía eólica.

Palabras clave: energía eólica, producción/generación, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y hecho imponible.

CLEAN ENERGY, PARTICULARLY WIND ENERGY, AND THE ITP

MIGUEL A. CAAMAÑO ANIDO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Abogado*

Abstract:

THERE are solid grounds on which to defend the idea that the administrative authority under which rights are recognized installation of wind turbine for electricity production is not subject to ITP, and he's not only not under lack of administrative concession in the strict sense, but also hint of activity of social benefits of public services, or comparable-in production, or wind power generation.

Keywords: wind energy, production/generation and goods transfers tax.

Sobre la base de lo establecido en los artículos 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TR Ley ITPAJD) (redacción vigente ex Ley 21/2001, art. 60.tres, BOE 31-12-2001) y 15 del Reglamento (redacción vigente ex RD 828/1995)¹, la doctrina administrativa y la jurisprudencia coinciden en que están sujetos al ITP los siguientes actos:

- La constitución de concesiones administrativas de **servicios públicos**;
- La constitución de concesiones de cualquier otra forma de **gestión indirecta** de servicios públicos: gestión interesada, concierto y sociedad de economía mixta.
- La constitución de concesiones administrativas sobre bienes de **dominio público**, que impliquen un uso o aprovechamiento particular y exclusivo de los mismos.
- Los demás **actos y negocios administrativos equiparables**, cualquiera que sea la denominación asignada por las partes, por los que los particulares disfruten de un desplazamiento patrimonial por una autorización o licencia para gestionar servicios públicos, usar privativamente o aprovecharse de forma especial del dominio público.

Y también sobre la base de lo establecido en los artículos 13.2.º del TR Ley ITPAJD y 15 del Reglamento, para las Consejerías de Economía y Hacienda de ciertas comunidades autónomas, el reconocimiento a favor de las empresas solicitantes (que en virtud de ello pasan a ser consideradas «concesionarias») de los derechos de instalación de parques de aerogeneradores para la producción

¹ Establecen los citados preceptos que tributarán en concepto de transmisiones patrimoniales onerosas las concesiones administrativas, equiparándose a estas, a los efectos del impuesto, «los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares».

de energía eólica, encaja en el elemento material del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, debiendo tributar en tal concepto.

En efecto, la correspondiente autorización a cargo de las comunidades autónomas para las instalaciones electromecánicas, la declaración de compatibilidad con los permisos de investigación y con la solicitud de concesión de explotación, la declaración de utilidad pública de las mismas, así como, en fin, el reconocimiento de la condición de instalación acogida al régimen especial de energía eléctrica, supone, sino la constitución de una concesión administrativa en sentido estricto, sí al menos un desplazamiento patrimonial a favor de las entidades a quienes se les han reconocido aquellas, por constituir facultades de gestión de servicios públicos (o de «servicios de interés general», de «servicios de interés público» o de «servicios de interés económico general»), circunstancia que los sitúa en el ámbito del hecho imponible del ITP.

En opinión de quien firma estas líneas, sin embargo, existen razones sólidas sobre las cuales defender la idea de que la autorización administrativa en virtud de la cual se reconocen derechos de instalación de parques de aerogeneradores para la producción de energía eléctrica no está sujeta al ITP, y no lo está no solo en virtud de la inexistencia de concesión administrativa en sentido estricto, sino tampoco de atisbo alguno de actividad prestacional de servicios públicos –o equiparables– en la producción, o sea, generación de energía eólica.

Algunos de los argumentos en los que se apoya la afirmación expuesta son los siguientes:

Primero: Ni el ordenamiento interno ni el comunitario ni la jurisprudencia que interpreta este último, permiten situar la actividad desarrollada por las empresas generadoras de energía eólica en el marco conceptual de los servicios públicos

Para ciertas Administraciones territoriales, existe un primer orden de argumentos en virtud de los cuales la actividad que desarrollan las empresas generadoras de energía eólica encaja en la categoría de servicio público. Se trata de argumentos derivados del Ordenamiento comunitario, de la jurisprudencia que lo interpreta, así como del progresivo ensanchamiento del concepto «servicio público».

En efecto, para la Inspección de Tributos, tanto la Directiva comunitaria 96/92/CE como la 2003/54/CE utilizan de modo reiterado en relación con el sector eléctrico los conceptos de «servicio público», «servicio de interés público» y «servicio de interés general».

Asimismo, la jurisprudencia (en particular, se cita la doctrina que comienza a partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia Comunitario de 19 de mayo de 1993, asunto *Corbeau*), en referencia al sector de la energía, particularmente de la eléctrica, aunque evita la utilización de la expresión «servicio público», sí alude al mismo con las de «servicio esencial de la comunidad» o de «servicio de interés público comunitario». Así, para algunas Haciendas Territoriales, ambos conceptos tienen perfecto encaje en el hecho imponible del TR Ley ITPAJD. En otras palabras, ambas expresiones

pueden, sin necesidad de forzar la «tipicidad» del hecho imponible, situarse en el ámbito de sujeción del artículo 13 del TR Ley ITPAJD y artículo 15 de su Reglamento, razón por la cual, en opinión de aquellas, la actividad desarrollada por las empresas generadoras de energía eólica debe tributar en concepto de ITPAJD.

Pues bien, en nuestra opinión, el razonamiento de las Inspecciones de Tributos territoriales incurre en una grave confusión jurídica.

Es indiscutible, en efecto, la utilización por parte de la normativa comunitaria de las expresiones «servicio público», «servicio de interés público» y «servicio de interés general», en alusión al sector eléctrico. Y no lo es menos la asociación de ideas que hace la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea entre el sector de la energía, en particular el eléctrico, y los conceptos «servicio público», «servicio esencial de la comunidad» y «servicio de interés público comunitario».

Ahora bien, a poco que nos detengamos tanto ante la citada normativa comunitaria como ante la jurisprudencia, caeremos en la cuenta de que la utilización de los conceptos y expresiones de los que venimos hablando van siempre referidos a la actividad de suministro y distribución de energía (y, en algún caso, a la de transporte), nunca a la actividad de producción de la misma.

En efecto, como podrá comprobarse fácilmente, tanto la **DIRECTIVA COMUNITARIA 96/92/CE** como la **2003/54/CE** utilizan de modo reiterado en relación con el sector eléctrico los conceptos «servicio de interés económico general», «servicio de interés público» y «servicio de interés general», pero siempre referidos a la actividad de suministro y distribución de energía eléctrica. En absoluto se utilizan tales conceptos en referencia a la actividad de producción o generación de energía eólica, la cual, huelga decirlo, tiene una naturaleza, un régimen jurídico –y también un régimen fiscal a los efectos de la imposición indirecta– ostensiblemente distintos al de las actividades de suministro y distribución.

Otros argumentos extraídos del **ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL** que avalan la conclusión expuesta (en particular las diferencias de naturaleza, principios inspiradores, régimen jurídico y régimen tributario entre las actividades de producción, o sea, generación de energía eólica, y el de transporte, suministro y distribución de la misma), son los siguientes:

- La exposición de motivos de la Ley del Sector Eléctrico (Ley 54/1997, de 27 de noviembre) dice taxativamente que «se abandona la noción de servicio público, tradicional en nuestro ordenamiento pese a su progresiva pérdida de trascendencia en la práctica, sustituyéndola por la expresa garantía del suministro a todos los consumidores». En consecuencia, el concepto de «servicio público» hace tránsito a otros, más modernos y dúctiles, pero en todo caso referidos, como expresamente dice la norma, al «suministro» de energía a los consumidores, nunca a la producción de la misma. Pudiera ser, en efecto, que el nuevo concepto, más ancho y moderno, que esté llamado a sustituir al anterior de «servicio público» (el cual abandona la ley, como confiesa expresa y deliberadamente el legislador en la exposición de

motivos), tenga encaje en el hecho imponible del ITP. Ahora bien, tanto el nuevo concepto como su antecesor, como expresamente dice el legislador, hacen referencia expresa al suministro, nunca –en ningún lugar, como podrá comprobarse– a la producción/generación de la energía.

- Dice también la exposición de motivos de la citada Ley 54/1997, del Sector Eléctrico, que la «planificación estatal queda restringida a las instalaciones de transporte» de energía. Guarda silencio, por tanto, aquella, en relación con la actividad de producción de la misma, la cual, en consecuencia, queda al margen de la «planificación estatal». Esta circunstancia –el hecho de quedar al margen de la «planificación estatal»–, que caracteriza a la actividad de mera producción de energía eólica, la desvincula de los rasgos que caracterizan al servicio público, incluso entendido este *lato sensu*. La doctrina de los autores es unánime en destacar que la planificación, la tutela y la garantía de suministro son las señas de identidad de los servicios públicos, en el caso que nos ocupa solo referidas a la distribución, suministro y transporte de energía, nunca de la producción. Así se deduce también, *contrario sensu*, como hemos visto, de la exposición de motivos de la Ley del Sector Eléctrico.
- En tercer lugar, la exposición de motivos distingue claramente entre la actividad de generación de energía eléctrica, a la cual «se reconoce el derecho a la libre instalación y se organiza su funcionamiento bajo el principio de libre competencia», de las demás, o sea, de las actividades de transporte, distribución y suministro. Ninguna de estas está sometida al «derecho a la libre instalación», ni mucho menos permitida «la organización de su funcionamiento bajo el principio de libre competencia». Es, precisamente, la naturaleza prestacional del transporte, de la distribución y del suministro la que permite encajar estas actividades en los rasgos de las categorías «servicio público», «servicio esencial de la comunidad» o «servicio de interés público». Y es también la naturaleza no prestacional de la actividad de producción de energía la que justifica que la ley haya reservado para la misma (y solo a ella) tanto el «derecho a la libre instalación», como el que su funcionamiento pueda organizarse en régimen de «libre competencia».
- Los artículos 2 (apartados 1.º y 2.º) y 4 (apartados 1.º y 4.º) son igualmente ilustrativos de que tanto el concepto de «servicio» como el régimen reglado van referidos a las actividades de transporte y de suministro de energía eléctrica, nunca a la de producción.

Pero es que la propia JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA COMUNITARIO es especialmente ilustrativa a los efectos de despejar toda eventual duda que pudiese quedar sobre la distancia que separa la naturaleza, los principios inspiradores y el régimen jurídico de la actividad de producción, o sea, generación de energía eólica, y de la actividad de suministro y distribución de dicha forma de energía.

En efecto, a propósito precisamente de la llamada «destrucción y ulterior reconstrucción del concepto de servicio público» (así denominó el proceso la doctrina: v. gr. JIMÉNEZ-BLANCO CARRILLO: «Servicio público, interés general, monopolio: recientes aportes del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea», *REDA*, n.º 84, 1994), y a propósito también de su evolución hacia el con-

cepto de «servicio de interés económico general», en las Sentencias *Corbeau* (STJUE de 19 de mayo de 1993), *Almelo* (STJUE de 27 de abril de 1994) y *Comisión v. Francia* (STJUE de 23 de octubre de 1997), abunda el Tribunal de Justicia comunitario en que «el suministro de energía eléctrica es, en efecto, un servicio de interés económico general, por cuanto se exige su prestación ininterrumpida a todos los usuarios en la totalidad del territorio asignado a cambio de tarifas uniformes [...]». Nada se dice, por consiguiente, del régimen de producción. Solo se utilizan las categorías conceptuales que emparentan la vieja noción de «servicio público» con la nueva de «servicio de interés económico general» en alusión al suministro de energía eléctrica, nunca a la actividad productiva.

Y lo propio puede decirse de la doctrina de la COMISIÓN EUROPEA. Cuando esta analiza las solicitudes de excepción a las reglas de la libre competencia, delimitando así el marco de las políticas liberalizadoras, una y otra vez se refiere la Comisión Europea (*vid.*, por todos, la *Comunicación sobre los servicios de interés general para Europa*, DOCE, C-281/3, de 26 de septiembre de 1996) al suministro y a la distribución de energía eléctrica, nunca a la producción y/o generación de la misma.

En definitiva, ni la normativa española, ni el ordenamiento comunitario (Directivas 96/92/CE y 2003/54/CE), ni la jurisprudencia comunitaria que citan las Haciendas Territoriales, ni tampoco, en fin, la Comisión Europea, permiten proyectar los conceptos «servicio público», «servicio esencial de la comunidad», «servicios de interés económico general», etc., sobre la actividad de producción de energía eléctrica, en particular de la eólica. Las citadas expresiones, así como el régimen jurídico propio de las mismas (en nuestro caso, el tributario), se predicán siempre del suministro y, en su caso, de la distribución de energía eléctrica, nunca de la producción/generación.

Los argumentos que esgrimen ciertas Consejerías de Economía y Hacienda a fin de encajar el sector eléctrico en el hecho imponible del ITP son válidos, en otras palabras, para el suministro, distribución y, en su caso, transporte, nunca para la producción, sometida a un régimen jurídico, como hemos visto, ostensiblemente distinto.

Segundo: La actividad desarrollada por la mayor parte de las empresas generadoras de energía eólica no cumple las exigencias establecidas en el artículo 13.2.º del TR Ley ITPAJD

Otro de los argumentos en que se apoyan las comunidades autónomas estriba en que la actividad de generación de energía eólica cumple la circunstancia prevista en el apartado 2.º del artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, esto es, en que se produce, parafraseando el citado precepto, un «desplazamiento patrimonial a favor de los particulares [...] como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público».

Pues bien, a nuestro modo de ver, el «desplazamiento patrimonial» que eventualmente pueda producirse a favor de las empresas productoras de energía eólica no trae causa «del otorgamiento de

facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público». No es fácil de admitir, como a renglón seguido justificaremos, que se cumple el transcrito apartado 2.º del artículo 13 del TR Ley ITPAJD.

Sí sería admisible, dicho por activa, que el reconocimiento de derechos de generación de energía eólica pueda causar un enriquecimiento patrimonial a las empresas beneficiarias, de lo cual darán la oportuna cuenta a la Hacienda Pública a través del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, lo que no es de recibo –porque no se corresponde con la realidad– es que dicho desplazamiento patrimonial derive «del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público». Esta afirmación se apoya en dos órdenes de razones:

- a) En primer lugar, porque no hay «atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público». Las fincas en las que se suelen instalar los aerogeneradores no son de titularidad ni de uso público, sino de propiedad privada. No es posible, en consecuencia, que haya habido una «atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público». No es jurídica, fiscal ni materialmente posible.
- b) Pero es que, en segundo término, tampoco se cumple el primero de los presupuestos del citado precepto (art. 13.2.º TR Ley ITPAJD), esto es, no hay tampoco desplazamiento de un servicio público de la Administración a favor de las empresas generadoras de energía eólica. Y no puede producirse tal desplazamiento porque, incluso en el hipotético supuesto de que fuera admisible (que no lo es, como ya hemos argumentado en el punto anterior y además tendremos ocasión de volver sobre ello en el siguiente) que la actividad desarrollada por las empresas generadoras de energía eólica encajase en el concepto –*lato sensu*– de servicio público, en ningún caso pudo haber desplazamiento del mismo a favor de las mismas porque ninguna Administración Pública había desarrollado previamente la actividad de generación de energía eólica.

No puede haber, por tanto, por definición, desplazamiento de la gestión del supuesto «servicio público» de producción de energía eólica desde la Administración a las empresas generadoras de la misma porque dicha gestión no había correspondido nunca a la Administración. Esta no puede ceder, como es obvio, aquello que no tiene, que nunca tuvo, que nunca desarrolló.

En conclusión, en el caso que nos ocupa (actividad de generación de energía eólica) no es posible ni material ni jurídicamente que concurren las exigencias de sujeción previstas en el apartado 2.º del artículo 13 del TR Ley ITPAJD:

- a) En la medida en que la actividad desarrollada por las empresas generadoras de energía eólica no ha sido desarrollada nunca antes por ninguna Administración (ni tampoco ente autónomo), es material y jurídicamente imposible que se hubiese producido el desplazamiento desde aquella a favor de las primeras.

- b) Y en la medida en que los inmuebles sobre los que se instalan los generadores de energía eólica de cada empresa suelen ser de propiedad privada, también es tanto material como jurídicamente imposible que se cumpla la segunda circunstancia del meritado artículo 13.2.º del TR Ley ITP, o sea, que haya podido haber «atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público».

Tercero: En la medida en que la actividad desarrollada por las empresas generadoras de energía eólica no tiene naturaleza prestacional sino productiva, es material y jurídicamente inadmisibles situarla en el ámbito conceptual, por amplio que se quiera, de los servicios públicos

Sin perjuicio de cuanto se ha argumentado en los puntos anteriores, existe un argumento determinante de la imposibilidad de situar la actividad de generación de energía eólica en el hecho imponible del ITP.

Es sabido que el concepto de servicio público –y con él también el elemento material del hecho imponible del ITP– ha experimentado una sustancial evolución a lo largo de los últimos años. En el ámbito de este tributo, el concepto clásico de servicio público ha sido suplantado por categorías conceptuales tales como «servicio de interés público», «servicio esencial de la comunidad», «servicio público impropio» o, en el marco del ordenamiento comunitario, «servicio de interés económico general». Ya hemos esgrimido las razones en virtud de las cuales estas categorías conceptuales podrían encajar en las actividades de suministro y distribución de energía eléctrica y, en su caso, en la de transporte, pero nunca en la de generación/producción de energía, particularmente la eólica. Pero es que sin perjuicio de cuanto se ha argumentado en los fundamentos jurídicos antecedentes, existe otro, a nuestro modo de ver concluyente, que excluye de raíz a la actividad de producción de energía eléctrica de todo posible encaje dentro de las distintas categorías de «servicio» anteriormente relacionadas. El argumento estriba en que la actividad de generación, o sea, producción de energía no constituye –ni puede constituir– un servicio.

En efecto, un servicio, de la naturaleza que sea, puede serlo –y, de hecho, lo es– el suministro y el transporte, de energía o de otro tipo de bienes. La producción, de energía y de cualquier otro tipo de bien, nunca puede ser, por definición, un servicio. La empresa que produce un bien no presta un servicio. La actividad productiva, por definición, nada que tiene que ver con la actividad prestacional. El transporte, insistimos, constituye un servicio, como también el suministro. La generación de energía no es posible situarla, sin embargo, dentro del sector servicios porque no tiene naturaleza prestacional sino productiva. No es posible, por consiguiente, ni material ni jurídicamente, situar dicha actividad en el hecho imponible del ITP.

MUÑOZ MACHADO (*Derecho de la Regulación Económica*, edit. Iustel, 2009, pág. 495) lo ha expresado con meridiana claridad, en estos términos: «Lo que la Comisión Europea identifica como "servicios de interés económico general" son, en todo caso, actividades de cariz prestacional. No se trata de actividades de producción de bienes, sino de prestación de servicios en sentido propio. Este es –concluye el citado autor– un elemento obvio del concepto de servicio de interés económico general, que en todo caso condiciona el alcance de los otros dos».

En definitiva, no es posible encajar, en rigor jurídico, la actividad desarrollada por las empresas generadoras de energía eólica en el marco conceptual, por laxo que sea, de las prestaciones de servicios, razón por la cual no puede estar sujeta al ITP. Las citadas empresas no prestan un servicio sino que producen un bien, la energía eólica. Su actividad, como ya hemos precisado, tiene naturaleza productiva, la cual nada tiene que ver –desde los puntos de vista de su etiología y de la organización de capital humano y material, de los principios que la inspiran y de los objetivos que persigue– con la prestacional.

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

LA PRORRATA EN EL IVA

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

LA regla de prorrata se instrumenta como una serie de medidas particulares en materia de deducciones en el IVA para aquellos supuestos en los que un mismo empresario o profesional realiza operaciones que generan el derecho a deducir cuotas soportadas junto con otras que no generan tal derecho. Además, en materia de IVA, la prorrata se configura como uno de los mecanismos más complejos en su aplicación.

Por ello, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el **CEF** ha querido dedicar una ponencia al estudio de dicho concepto, a sus modalidades, a su forma de cálculo, al régimen aplicable en caso de sectores diferenciados y a la deducción del IVA soportado por bienes de inversión, sin olvidar el análisis de los efectos de la transmisión de dichos bienes durante el periodo de regularización establecido al efecto, supuesto este último de aplicación general a todos los sujetos pasivos que hayan aplicado o no la regla de prorrata. Las presentes notas son resumen de dicha conferencia, la cual tuvo lugar el día 24 de febrero de 2011 y fue impartida por Francisco Javier Sánchez Gallardo, asesor fiscal.

Palabras clave: prorrata, derecho a deducir, sectores diferenciados y bienes de inversión.

ISSUES TO DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

THE PROPORTION OF THE VAT

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

THE pro rata sum or share (quota) rule is implemented as a series of special measures concerning to the tax deductions for those cases in which one contractor or professional operates transactions that generate the right to deduct input tax along with others that do not generate such a right. In addition, VAT, the proportion is set to one of the most complex mechanisms in their application.

Therefore, the training courses and Tax Update taught in the CEF wished to give a presentation to the study of this concept, the method, in its calculation, the rules applicable in case of different sectors and the deduction VAT on investment goods. These are summary notes of the conference, which took place on February 24, 2011. It was given by Francisco Javier Sánchez Gallardo, who serves as a tax advisor.

Keywords: pro rata (proportional amount), right to deduct from different sectors and investment goods.

Sumario

- I. Introducción. Operaciones generadoras del derecho a la deducción.
- II. La regla de prorrata.
- III. Modalidades de la prorrata.
- IV. Cálculo de la prorrata general.
- V. Ejemplo. Prorrata general/prorrata especial.
- VI. Prorrata en caso de sectores diferenciados de la actividad.
- VII. Deducción del IVA soportado por bienes de inversión.
- VIII. Ejemplo. Regularización de deducciones por bienes de inversión.

I. INTRODUCCIÓN. OPERACIONES GENERADORAS DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN

El estudio de la regla de prorrata exige conocer con carácter previo el régimen de deducciones previsto en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), dada la influencia que este último ejerce sobre la prorrata. Por ello, vamos a recordar, antes de exponer qué significa prorrata y cuál es la problemática a la que intenta dar respuesta, algunos de los temas clave en referencia al ámbito de aplicación y ejercicio del derecho de deducción.

¿Cuál es el principio general sobre el que se asienta el derecho a la deducción?

El artículo 92 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece los requisitos y condiciones que han de concurrir para que las cuotas de IVA soportadas sean deducibles. La conexión que se establece entre el artículo mentado y el artículo 94 de misma ley nos permite afirmar que los sujetos pasivos podrán deducirse las cuotas soportadas en cuanto las mismas se hayan devengado en el territorio de aplicación del IVA (en adelante, TAI) y se empleen para una actividad empresarial o profesional, pero siempre en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se vayan a emplear en operaciones que dan derecho a la deducción. Esto es, el IVA es deducible en función del destino de los bienes.

Con mayor detalle, ¿qué requisitos básicos para la deducción se desprenden del artículo 92 de la Ley del IVA?

Para la deducción de las cuotas de IVA son requisitos imprescindibles:

- Que se trate de cuotas deducibles (art. 92, apartado Uno), cumpliendo esta condición las cuotas del IVA soportadas en el TAI.
- Que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, según establece el artículo 94, en el cual se regula, como regla general, que únicamente generan el derecho a deducción las operaciones sujetas y no exentas del impuesto (art. 92, apartado Dos).

De esta manera, en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la realización de operaciones que generan el derecho a deducir el IVA soportado, se deducirán las cuotas soportadas.

Si bien, ¿qué operaciones generan el derecho a la deducción?

Recogidas en el artículo 94 de la Ley del IVA, se establece que generan el derecho a deducir:

- Operaciones sujetas y no exentas. En principio y como regla general se considera que generan el derecho a deducción las operaciones sujetas y no exentas del impuesto. Queda claro, por tanto, que no generan tal derecho las operaciones no sujetas al impuesto. Si bien, ¿cuáles son las causas que pueden originar que una operación pueda alcanzar tal calificación?

Las operaciones pueden estar no sujetas por tres motivos:

1. Quien realiza la operación no tiene la condición de empresario o profesional.
2. Por aplicación de las reglas de localización.
3. Por tratarse de supuestos de no sujeción previstos en el artículo 7 de la Ley del IVA.

Uno de los supuestos tratado en el citado artículo se refiere a operaciones de reestructuración, pues trata la transmisión de una universalidad de bienes y derechos que constituye una rama de actividad. Teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, véase la siguiente situación:

Una sociedad mercantil transmite una rama de actividad a otro empresario. Para llevar a término esta operación, la sociedad contrata el servicio de un despacho de abogados. En este supuesto, la transmisión en sí misma quedará no sujeta a IVA por aplicación del artículo 7.1.º de la Ley del IVA pero, ¿qué sucedería con el IVA soportado con esta operación por los servicios contratados a la asesoría, al traer causa de una operación no sujeta aun cuando dicha transmisión no queda al margen de la actividad propia del empresario?

Planteada esta cuestión al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), el mismo se ha manifestado, en las Sentencias de 22 de febrero de 2001, asunto n.º C-408/98, *Abbey National* (NFJ010200), y de 8 de junio de 2000, asunto n.º C-98/98, *Midland Bank* (NFJ009256), en los siguientes términos:

«Con carácter excepcional, también el sujeto pasivo que, ..., realiza operaciones exentas,..., puede, en virtud de dicha disposición, deducir el IVA en la medida en que haya utilizado bienes y servicios relativos a operaciones por las que se soporta el IVA por ser necesarios para dichas operaciones exentas» y «Cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que concede el artículo..., de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si el cedente efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho,..., se desprende que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que

sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. No obstante, si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al impuesto sobre el valor añadido, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios».

En definitiva, el TJCE (en la actualidad, TJUE) ha reconocido la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por los servicios relacionados con estas operaciones.

- Operaciones de comercio exterior.
- Operaciones de viajes.
- Operaciones localizadas fuera del TAI que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo.

La venta de mercancías a un empresario francés está exenta de IVA por aplicación del artículo 25 de la Ley del IVA. Por esta operación, no se habrá de repercutir IVA, pero sin embargo, se podrá deducir el IVA soportado en la operación. No obstante, hay que tener en cuenta que si lo que se efectúa es una prestación de servicios a la citada sociedad francesa no resulta aplicable la exención, sino la regla de localización regulada en el artículo 69.1.1.º, según la cual la operación se va a localizar en destino. Daría lugar a una operación localizada en Francia por tener el destinatario la sede de su actividad en dicho territorio. Esta operación no estaría, por tanto, sujeta al IVA español. Sin embargo, dado que la misma originaría el derecho a deducir de haberse efectuado en el TAI, el empresario español podrá deducirse el IVA soportado por la misma.

- Operaciones financieras y de seguros con no comunitarios. A estas operaciones que estarían exentas si se hubieran realizado en el TAI (art. 20.Uno.16.º y 18.º), se les concede el derecho a la deducción cuando el destinatario de la operación está establecido fuera de la Comunidad o dicha operación esté relacionada directamente con exportaciones fuera de la Comunidad.

Dado que Canarias está excluido de la delimitación territorial en la aplicación del IVA, cualquier operación que una entidad bancaria pueda efectuar con un empresario, profesional o particular establecido en dicho territorio se beneficiaría del derecho a la deducción.

II. LA REGLA DE PRORRATA

¿Qué sucede cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúa conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan el derecho a la deducción junto con otras que no originan el citado derecho? Es incuestionable que solamente será deducible una parte del IVA soportado, pero, ¿qué método debería utilizarse para calcularlo?

La solución podrá ser llevar una contabilidad analítica que permita separar, en función del destino de los bienes y servicios cuyas cuotas se pretenda deducir, los que se emplean o utilizan exclusivamente en operaciones que otorgan el derecho a deducir cuyas cuotas se deducirán íntegramente, de aquellos otros bienes y servicios que se aplican exclusivamente en operaciones que no dan tal derecho, aplicando para los gastos generales algún tipo de imputación. De esta forma, el conflicto surgiría en discutir la afectación de cada uno de los bienes.

Para evitar esta situación y la llevanza de una compleja contabilidad analítica existe la regla de la prorrata regulada en los artículos 101 y siguientes de la Ley del IVA.

Por ello, prorrata se puede definir como porcentaje y su finalidad es determinar en qué cuantía pueden ser objeto de deducción las cuotas soportadas en las adquisiciones efectuadas en una misma actividad dentro de las que se realicen simultáneamente operaciones, unas con derecho a deducir y otras no.

III. MODALIDADES DE LA PRORRATA

Existen dos modalidades de prorrata: la general y la especial.

La imposibilidad de determinar de manera exacta la deducibilidad de cada cuota soportada en función de la afectación a actividades que generan o no el derecho a deducir determina la aplicación de un sistema simplificado: la **prorrata general**.

La prorrata general solo permite deducir al sujeto pasivo el IVA soportado en la misma proporción en que se encuentren las operaciones que dan derecho a deducción y las totales realizadas.

En principio, y como su nombre indica, la modalidad de prorrata general es la que resulta aplicable con carácter general. En este método se aplica un porcentaje al total de IVA soportado, es decir, la aplicación de la prorrata general implica calcular, para todos los bienes y servicios adquiridos, un mismo porcentaje de deducción, teniendo en cuenta para su cálculo todas las operaciones realizadas por el empresario y prescindiendo de la utilización concreta de cada bien o servicio adquirido. Puede definirse por ello, como una regla de simplificación, lo que lleva implícito cierta imprecisión, y ello porque siguiendo este método se podrá recuperar parte de un IVA no deducible o perder parte de un IVA deducible.

Por su parte, la aplicación de la **prorrata especial** tiene en cuenta la afectación real de cada bien o servicio adquirido—esto es, consiste en que las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que dan derecho a deducir podrán deducirse íntegramente, en tanto que no podrán ser objeto de deducción las cuotas soportadas en la adquisición e importación de bienes y servicios utilizados en la realización de operaciones que no dan derecho a deducir—, lo que determina una mayor complejidad en su cálculo. Solo

en los casos en que efectivamente un bien o servicio es utilizado simultáneamente en operaciones que generan el derecho a la deducción y en operaciones que no generan dicho derecho, se procederá al cálculo de una prorrata de deducción aplicando las reglas de prorrata general.

Esta modalidad de prorrata se caracteriza en consecuencia por perseguir la deducción exacta de las cuotas soportadas según el uso que se dé a los bienes y servicios adquiridos.

La menor complejidad en el cálculo de la prorrata general es lo que determina que la misma se configure como la modalidad de aplicación general, no obstante, cuando la aplicación de la misma suponga un notorio perjuicio para la Hacienda Pública, por exceder el importe de las cuotas deducibles por aplicación de la prorrata general el 20 por ciento del que resultaría de la aplicación de la prorrata especial, se establece la aplicación obligatoria de esta última.

Por tanto, la prorrata especial resulta aplicable en dos supuestos, según dispone el artículo 103.Dos de la Ley del IVA.

1. A opción del sujeto pasivo. En este caso, el contribuyente deberá comunicarlo durante el mes de diciembre del año anterior a aquel a partir del cual se desee que comience a surtir efectos en el modelo de declaración censal 036 (art. 28 del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido).
2. Supuesto obligatorio. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

IV. CÁLCULO DE LA PRORRATA GENERAL

¿Cómo se calcula el porcentaje de deducción?

$$\text{Porcentaje de deducción} = \frac{\text{Importe anual de las operaciones con derecho a deducción}}{\text{Importe anual de todas las operaciones}} \times 100$$

$$\text{IVA deducible} = \text{Cuotas soportadas} \times \text{Porcentaje de deducción}$$

¿Qué operaciones se computan en el cálculo?

Para el cálculo de la prorrata únicamente se tienen en cuenta las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Y, ¿qué sucede con las operaciones en las que se aplica la inversión del sujeto pasivo? El IVA soportado en la operación puede ser deducible o no deducible, pero el importe del mismo, en ningún caso debe tenerse en consideración para el cálculo de la prorrata. El sujeto pasivo es el destinatario del bien entregado o del servicio prestado, por lo que la operación no se tratará como venta, sino como compra.

Por el contrario, ¿qué operaciones no se computan en ninguno de los términos de la relación?

- Adquisiciones de bienes y servicios (como ya se ha expuesto anteriormente, únicamente se computan las ventas).
- Operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del TAI, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio, y ello puesto que por dichas operaciones no se soporta IVA en el TAI. En el supuesto en el que una sociedad realice a su vez operaciones por las cuales soporte IVA en el TAI junto con otras por las que no, deberá efectuarse un cálculo proporcional que la ley no delimita a los efectos de determinar el importe a incluir en el cálculo de la prorratea.
- El propio IVA, esto es, se computan las operaciones IVA no incluido. Lo contrario distorsionaría el cálculo pues, en las operaciones que no generan el derecho a deducir, el impuesto no deducido se considera mayor valor del bien o servicio prestado.
- El importe de las entregas y exportaciones de bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional. El primer problema en este caso radica en delimitar qué se entiende por bienes de inversión. Para ello, ha de acudirse a la definición tal como queda definida en el artículo 108, apartado Uno, de la Ley del IVA, en el cual se dispone que «se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación», añadiendo a continuación en el apartado Dos una serie de bienes que no tiene tal consideración, entre los que se encuentran aquellos cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 euros. Es independiente, por tanto, la calificación contable que se le haya otorgado al bien.

En caso de cumplir dichos requisitos, el importe de tales entregas no se computará, si bien, no se limita el derecho a la deducción. En caso contrario, dicha operación habrá de ser computada en el cálculo de la prorratea.

- Operaciones inmobiliarias o financieras que no realice habitualmente el sujeto pasivo. Pero, ¿qué se entiende por habitual? La norma interna no lo define, si bien tampoco lo hace la normativa comunitaria pues en la misma se recoge el término «accesorias», no obstante ambos términos podrían equipararse.

Debe entenderse que no presentan las características de operaciones accesorias aquellas que constituyen una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible del sujeto pasivo.

Si bien, dicha delimitación como accesorias o no accesorias de una actividad principal es un tema controvertido puesto que, ¿qué importe deberían integrar en el denominador de la prorratea los concesionarios, al ser los propios servicios financieros de la marca los que

financian al comprador?, o, ¿qué sucede en los grandes centros de distribución que, mediante el cobro prácticamente al contado y el pago a proveedores a más de 90 días, obtienen un decalaje que da lugar a la obtención de ingresos financieros?

- Operaciones no sujetas según lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del IVA, con independencia de que, como se ha expuesto anteriormente, ante operaciones derivadas de otras no sujetas, véase un servicio prestado por un abogado, el sujeto pasivo tenga o no derecho a deducir el IVA de las cuotas soportadas.
- Las operaciones de autoconsumo interno a que se refiere el artículo 9.1.º d) de la Ley del IVA, esto es, los autoconsumos por cambio de destino de las existencias que pasan a utilizarse como bienes de inversión dentro de un mismo sector de la actividad del sujeto pasivo.

¿Y las operaciones de autoconsumo a las que hace referencia el apartado 1.º c) del artículo 9 de la mencionada ley –cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional–? La ley no hace referencia alguna a este respecto, si bien, se podría pensar que, en este caso, dicha operación no debería tenerse en cuenta para el cálculo de la prorrata total de la actividad a aplicar a todos los sectores diferenciados para aquellas cuotas soportadas que se afectan al conjunto de los mismos, al no haberse modificado el patrimonio empresarial, sin embargo sí debería considerarse para el cálculo de la prorrata del sector diferenciado de salida.

Crterios de cómputo

Importe. El importe de las operaciones se fija según lo establecido para la determinación de la base imponible (arts. 78 y 79 de la Ley del IVA), incluso en las operaciones exentas y no sujetas al impuesto (art. 104.Cuatro de la Ley del IVA).

Imputación temporal. Para efectuar la imputación temporal serán de aplicación, respecto de la totalidad de operaciones, las normas sobre el devengo del impuesto (art. 104.Seis de la Ley del IVA).

Redondeo a la unidad superior. ¿Toda operación exenta realizada por un empresario o profesional tiene efecto inmediato en la aplicación de la regla de prorrata? No. La regla de redondeo a la unidad superior que contiene el artículo 104.Dos de la Ley del IVA permite que para operaciones exentas de pequeño importe el porcentaje de prorrata sea del 100 por 100. Dicho efecto se produce con cualquier porcentaje superior a 99,01.

¿Cuál es el procedimiento de aplicación a seguir?

El artículo 105 de la Ley del IVA dispone que cada año natural los sujetos pasivos deberán comenzar aplicando provisionalmente el porcentaje de prorrata fijado como definitivo para el año precedente, ya que hasta el final del ejercicio no se dispondrá de los datos necesarios para el cálculo de la prorrata definitiva del año en curso.

Posteriormente, en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará la prorrata definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

Pero, ¿qué sucede si se produce algún cambio en el modelo del negocio que sea significativo?

Imagínese el supuesto en el cual un empresario se dedica simultáneamente al transporte de pasajeros en autobuses (operación sujeta) y al transporte de enfermos en ambulancia (operación exenta). A mitad del ejercicio deja de prestar el servicio de transporte en ambulancias.

En este supuesto, como en muchos otros que se habrían podido poner como ejemplo, el sujeto pasivo podrá proponer a la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de su domicilio fiscal la aplicación de otro porcentaje de prorrata por haber dejado de realizar actividades exentas, el cual se entenderá aceptado en defecto de acuerdo expreso de la Administración en el plazo de un mes a partir de la solicitud.

¿Y si se inicia la actividad?

En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando con anterioridad, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate será el que proponga el empresario o profesional a la Administración, salvo que esta última fije, en atención a la actividad a realizar, un porcentaje diferente.

Y en los supuestos de interrupción de la actividad empresarial o profesional...

El artículo 105.Cinco de la Ley del IVA establece que en los supuestos de interrupción durante uno o más años naturales de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, de un sector diferenciado de la misma, el porcentaje de deducción definitivamente aplicable durante cada uno de los mencionados años será el que globalmente corresponda al conjunto de los tres últimos años naturales en que se hubiesen realizado operaciones. Si los años anteriores a la interrupción solo fuesen uno o dos, se aplicará el que corresponda globalmente a dichos años.

V. EJEMPLO. PRORRATA GENERAL/PRORRATA ESPECIAL

EJEMPLO 1:

Sea un empresario que realiza la actividad de arrendamiento de locales y de viviendas. Dado que este empresario realiza actividades que generan el derecho a deducir (arrendamiento de locales) y otras que no generan este derecho (arrendamiento de viviendas),

.../...

.../...

el sujeto pasivo deberá aplicar la regla de la prorrata para determinar el importe del IVA soportado que puede deducir.

Por las actividades realizadas en este ejercicio ha obtenido los siguientes rendimientos:

- Alquiler de locales (con derecho a deducción): 3 millones de euros.
- Alquiler de viviendas (sin derecho a deducción): 2 millones de euros.

El IVA soportado durante el año tiene el siguiente desglose:

- IVA soportado en alquiler de locales: 300.000 euros.
- IVA soportado en alquiler de viviendas: 200.000 euros.

El porcentaje de prorrata en el ejercicio sería:

$$\frac{3.000.000}{5.000.000} \times 100 = 60\%$$

De esta manera, podrá deducirse $500.000 \times 60\% = 300.000$ euros.

Imagínese que en dicho ejercicio compra un edificio por 10 millones de euros más 800.000 euros de IVA que va a dedicar a su actividad de arrendamiento de viviendas.

Aplicando la prorrata general, el IVA soportado deducible sería:

$$500.000 + 800.000 = 1.300.000 \times 60\% = 780.000$$

En caso de que se aplicara la prorrata especial, únicamente podría deducir un importe de 300.000 euros. Recuérdese que la aplicación de la prorrata especial exige el conocimiento previo dentro de una actividad, del destino de los bienes y servicios cuyas cuotas soportadas en su adquisición se pretenda deducir, separando aquellos que se utilizan exclusivamente en operaciones que otorgan el derecho a deducir de aquellos bienes y servicios que no dan tal derecho. De esta manera:

Como 780.000 es superior a $1,20 \times 300.000$, el sujeto pasivo está obligado a aplicar la prorrata especial.

Esto es, la compra del edificio origina que resulte aplicable la regla de prorrata especial por exceder la prorrata general en un 20 por 100 al importe deducible por aplicación de la prorrata especial. En este caso, el empresario verá reducido su IVA soportado deducible en 480.000 euros.

VI. PRORRATA EN CASO DE SECTORES DIFERENCIADOS DE LA ACTIVIDAD

Una actividad empresarial o profesional puede estar comprendida por diversas actividades económicas que constituyan sectores diferenciados entre sí. El artículo 101 de la Ley del IVA regula el régimen de deducciones a aplicar de manera obligatoria por estos sujetos pasivos.

Cabe recordar en primer lugar que es el artículo 9.1 c) de la Ley del IVA el que establece las condiciones que han de darse para que se determine la existencia de sectores diferenciados.

Con carácter general y según lo dispuesto en el artículo mentado anteriormente, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. A estos efectos:

- Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la CNAE. No obstante, no se considera actividad diferenciada la accesoria de otra principal, conceptuándose como actividades accesorias aquellas cuyo volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de la principal y, además, contribuya a su realización.
- Los regímenes de deducción se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto para el régimen de prorrata general, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.
- La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquella constituirán un solo sector diferenciado. Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de esta constituirán otro sector diferenciado del principal.

Teniendo en cuenta lo anterior, cuando existan sectores diferenciados en la actividad empresarial o profesional se deberá aplicar con total independencia el régimen de deducciones para cada sector diferenciado. En el caso de que se adquieran bienes y servicios para su utilización común en varias de ellas, se aplicará la prorrata general para determinar el porcentaje de deducción aplicable. Asimismo y con carácter general, la Ley del IVA establece que la aplicación de la regla de prorrata especial en uno de los sectores diferenciados de la actividad no impide que a otros se les aplique la regla de prorrata general.

No obstante, la Administración tributaria puede autorizar la aplicación de un régimen de deducción común al conjunto de los sectores diferenciados.

VII. DEDUCCIÓN DEL IVA SOPORTADO POR BIENES DE INVERSIÓN

Considerando como bienes de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiem-

po superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación, la ley permite sin ningún matiz adicional la deducción de las cuotas soportadas en aquellos bienes calificados como tales.

La especialidad de este supuesto radica en la necesidad de regularizar el IVA deducido en el periodo de adquisición o importación, durante los cuatro o nueve (en caso de tratarse de terrenos o edificaciones) años naturales siguientes a aquel en los que el sujeto pasivo realice las citadas operaciones, lo que conlleva la necesidad de tener en cuenta tanto la prorrata del primer ejercicio como la de los posteriores. La regularización previamente indicada se postula sobre la necesidad de comparar el IVA inicialmente deducido y el que le hubiera correspondido deducirse en el año en cuestión.

Si bien, únicamente se efectuará la regularización si existe una diferencia superior a 10 puntos entre el porcentaje de prorrata definitivo de cada uno de los años del periodo de regularización y el que se utilizó en el año de la adquisición del bien.

El procedimiento para practicar la regularización se basa en los siguientes pasos:

- Se toma como punto de inicio la deducción efectuada en el año de la compra.
- Conocido el porcentaje de deducción definitivamente aplicable en cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determina el importe de la deducción que procedería si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en el año que se considere. Dicho importe se restará del de la deducción efectuada en que tuvo lugar la repercusión.
- La diferencia positiva o negativa se divide por 5 (o 10 si se trata de terrenos o edificaciones) y el cociente es la cuantía del ingreso o devolución complementarios a efectuar, respectivamente.

¿Qué sucede si se transmite el bien de inversión antes de finalizar el periodo de regularización?

En los casos de entregas de bienes de inversión durante el periodo de regularización, esta se realizará, según lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley del IVA, de una sola vez por el tiempo de dicho periodo que quede por transcurrir en el año de la transmisión.

La Ley del IVA establece para ello las siguientes reglas, aplicables a todos los sujetos pasivos hayan o no hayan aplicado la regla de prorrata en años anteriores:

- Entrega del bien de inversión sujeta y no exenta. En este caso se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización, por lo que la prorrata aplicable es del 100 por 100.
- Entrega del bien de inversión no sujeta o exenta. Se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del periodo de regularización, por lo que la prorrata que procede es del 0 por 100.

¿Y si los bienes se destruyen o desaparecen por causa no imputable al sujeto pasivo?

En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

VIII. EJEMPLO. REGULARIZACIÓN DE DEDUCCIONES POR BIENES DE INVERSIÓN

EJEMPLO 2:

Un empresario adquiere un inmueble por 1.000.000 de euros, siéndole repercutido el IVA correspondiente (180.000 euros). La prorrata correspondiente al año de la compra (año N) se sitúa en el 50 por 100. Al año siguiente (año N+1) la prorrata asciende a un 70 por 100.

Al ser la diferencia entre las prorratas definitivas de tales ejercicios superior a 10 puntos porcentuales, el empresario deberá efectuar en el año N+1 la regularización de la deducción de la cuota soportada por la adquisición del inmueble en la siguiente forma:

- Deducción que procedería si la inversión se hubiera efectuado en el ejercicio N+1:
 $180.000 \times 70\% = 126.000$.
- Tras calcular la diferencia con la deducción efectuada en el ejercicio N+1, la regularización sería:

$$\frac{90.000 - 126.000}{10} = -3.600$$

Esto es, el empresario obtendrá 3.600 euros de deducción complementaria.

¿Qué sucedería si, mediante una entrega exenta, el empresario en el año N+2 procede a la venta del inmueble?

En el año de la compra el empresario pudo deducir 90.000 euros. En el año de la transmisión, el empresario deberá efectuar una única regularización por todo el tiempo que quede por transcurrir del periodo de regularización. Como la entrega está exenta, la regularización se hará considerando que la vivienda se utiliza durante los años restantes hasta la finalización del periodo de regularización en operaciones que no originan el derecho a la deducción, esto es, la prorrata es 0%. En base a ello:

$$\frac{90.000 - 0}{10} \times 8 = 72.000 \text{ euros}$$

.../...

.../...

Siendo 8 el número de años que faltan para expirar el periodo de regularización incluyendo el de la transmisión.

Esto es, la transmisión del bien inmueble antes de la finalización del periodo de regularización supone para el sujeto pasivo un ingreso adicional a la Hacienda Pública de 72.000 euros.

En el supuesto en el que el porcentaje de deducción a aplicar en el año de la compra fuera del 100 por 100 la situación se agravaría, pues la deuda a la Hacienda Pública ascendería a 144.000 euros, resultado de:

$$\frac{180.000 - 0}{10} \times 8 = 144.000$$

GESTIÓN POR PROCESOS. UNA PROPUESTA DE IMPLANTACIÓN

ROBERTO GANCEDO GARCÍA

*Diplomado en Relaciones Laborales.
Universidad de Cantabria*

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:

Los procesos constituyen un componente incuestionable de cualquier organización. Su identificación y control resultan esenciales para un eficaz (y eficiente) funcionamiento de la organización. Una vez definido lo que podamos entender por proceso, así como su relación con los elementos que lo componen y aquellos otros en los que se integra, señalaremos las clases de procesos y las herramientas a nuestra disposición para su análisis y diseño. El grueso del trabajo se centra en ofrecer una «hoja de ruta» que nos permite adquirir un conocimiento y control efectivo sobre los procesos en nuestra organización. La secuencia se inicia con la selección de procesos clave, en cuanto incidan sobre nuestros clientes e impliquen objetivos de la organización. A continuación se desarrolla la crucial actividad de planificación del proceso, en esencia, la fijación de sus objetivos y delimitación (composición), el establecimiento de las relaciones cliente-proveedor y el flujo del proceso. Igualmente la medición, que implica la generación de indicadores de funcionamiento del proceso diseñado hasta el momento y el establecimiento de sus márgenes de control. El análisis de sus resultados puede conllevar un diseño/rediseño de aquel. Finalmente, el encaje de tal diseño en la estructura organizacional se logra mediante las fases de transferencia y su desarrollo mediante la gestión operativa.

Palabras clave: proceso, secuenciación, tipos de proceso, diagrama de flujo, mapa de procesos, selección de procesos, propietarios del proceso, planificación de procesos, objetivos, definición de procesos, subprocesos, cliente, flujo de procesos, medición de procesos, indicadores de gestión de procesos, análisis de procesos, reingeniería de procesos, transferencia, gestión operativa, control de procesos, mejora de procesos y revisión de procesos.

PROCESS MANAGEMENT. AN IMPLEMENTATION PROPOSAL

ROBERTO GANCEDO GARCÍA

*Diplomado en Relaciones Laborales.
Universidad de Cantabria*

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:

REALITY shows that processes are an unquestionable component of every organization. Their identification and control becomes an essential requirement for effective and efficient running of the organization. As soon as we offer a process definition and its relationship with elements involved, we will introduce suitable process categories and tools for testing and designing. The main focus of this article is offering the reader a «waybill» to get the knowledge and effective control of processes in our organization. Our sequence starts selecting key processes, involving organization objectives and customers. Then, we'll develop the essential activity of process planification, wich means setting out objectives and delimitations (components), establishing customer-supplier relationship and process flood. Also measuring, generating performance indicators and establishing tolerance and control margin. A final test result would mean a processes reengineering. Finally, the design we have modelled locks in our organization structure through transference stage and its development by operative management.

Keywords: process, sequence, process categories, flow diagram, processes map, processes selection, process owner, processes planification, objectives, processes definition, subprocesses, customer, processes flood, processes measure, processes performance indicators, processes testing, processes reengineering, transference, operative management, processes control, processes improvement and processes review.

Sumario

1. Los procesos como una realidad cotidiana.
2. Procesos. Definición, elementos y factores. Clasificación de procesos.
3. Herramientas empleadas en el análisis y diseño de procesos.
4. El ciclo de la gestión.
5. Etapas en el establecimiento de la gestión por procesos.
6. Inicio de la gestión por procesos en la organización.
 - 6.1. Selección de procesos.
 - 6.2. Identificación de los propietarios de proceso.
7. Planificación de la gestión por procesos.
 - 7.1. Definición del proceso.
 - 7.2. Establecimiento de las necesidades de los clientes y diseño del flujo de procesos.
 - 7.3. Medición de procesos.
 - 7.4. Análisis de procesos.
 - 7.5. Diseño (rediseño) de procesos. Reingeniería de procesos.
8. Transferencia de la gestión por procesos.
9. Gestión operativa.
 - 9.1. Control de los procesos.
 - 9.2. Mejora de procesos.
 - 9.3. Revisión y evaluación periódica de procesos.
10. Observaciones sobre la gestión por procesos.

Bibliografía.

1. LOS PROCESOS COMO UNA REALIDAD COTIDIANA

Si pensamos en un trabajador de las muchas empresas dedicadas a la distribución en nuestro país, que desempeña sus funciones en el área de logística o almacén, coincidiremos en que una de sus dedicaciones habituales será la recepción de mercancías. Una vez descargada la correspondiente partida de materiales y cotejada la veracidad entre el contenido del albarán remitido por el proveedor y los componentes físicos recibidos, nuestro trabajador procede a dar de alta el material en el sistema informático de la empresa y a su colocación en las estanterías de cara a facilitar la labor de *picking* de los vendedores. Asimismo, ante la ausencia de 10 unidades de un artículo cuyo cargo se encuentra contemplado en el albarán del proveedor, el operario procederá a cumplimentar un formulario de incidencias en recepción. Finalmente, y ante una serie de notificaciones del sistema informático mientras los artículos iban siendo introducidos, nuestro protagonista realizará un inventario de existencias de determinados artículos en *stock*, una vez incorporadas las mercancías recibidas, recuento que reflejará en un formulario diseñado al efecto. Acto seguido entregará el albarán de recepción sellado, con la fecha de recepción de la mercancía y su firma en el Departamento de Administración; por otro lado, el formulario de incidencias en recepción lo entregará al Departamento de Calidad, y por lo que se refiere al documento de inventario, el mismo lo hará llegar al Departamento de Compras.

Desde las operaciones completadas para preparar su desayuno, pasando por la conducción de su automóvil para acceder al lugar de trabajo, hasta llegar al desempeño de las tareas arriba contempladas, nuestro trabajador se ha visto inmerso en una continuada dinámica de procesos, que lo acompañan tanto en su vida cotidiana como en los servicios prestados para una organización –su empresa–. Acontecimientos tan habituales en el día a día de las organizaciones esconden tras de sí una arquitectura que intentaremos abordar en el presente trabajo:

- Definiendo qué podemos entender por proceso.
- Ofreciendo pautas para seleccionar y diseñar procesos.
- Seleccionando las herramientas que nos permitan controlar la eficiencia de nuestros procesos.
- Extrayendo de la realidad empresarial y construyendo a partir de la propia experiencia los elementos que ilustren nuestros planteamientos.

2. PROCESOS. DEFINICIÓN, ELEMENTOS Y FACTORES. CLASIFICACIÓN DE PROCESOS

La Norma *ISO 9001*, en su versión de 2008, define como proceso «una actividad o un conjunto de actividades que utiliza recursos, y que se gestiona con el fin de permitir que los elementos de entrada se transformen en resultados».

PÉREZ FERNÁNDEZ DE VELASCO propone la siguiente definición de proceso: «secuencia [ordenada] de actividades [repetitivas] cuyo producto tiene valor intrínseco para su usuario o cliente». El

propio autor propone una versión más sencilla de la anterior definición, en el sentido de hablar de proceso como «secuencia de actividades que tiene un producto», presentando un evidente paralelismo con la contenida en la normativa ISO.

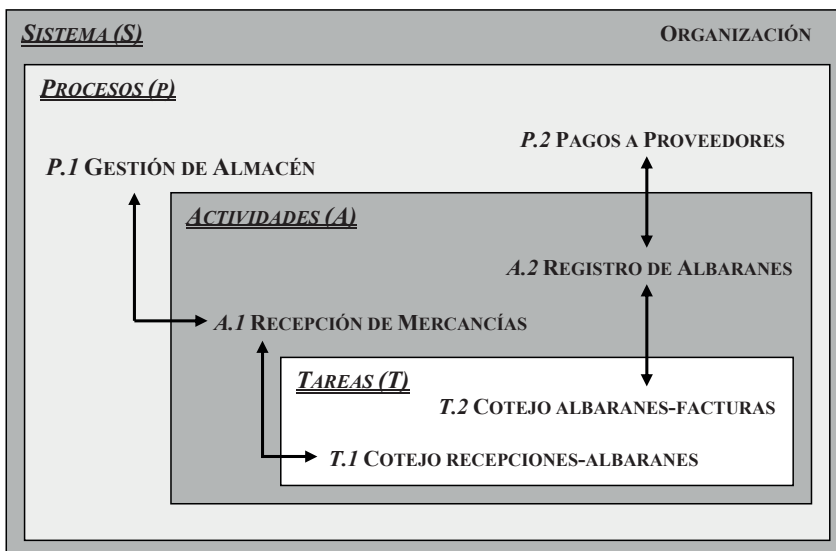
Sin embargo, lejos de querer arrojar multitud de definiciones de proceso, podemos observar los elementos comunes a toda definición y que deben integrar todo intento de definir un proceso:

- Las actividades que integran un proceso se encuentran secuenciadas de manera predeterminada; no hablamos de tareas desvinculadas cuya ejecución es una finalidad en sí.
- Todo producto o resultado lo es en cuanto tiene un destinatario al que denominar cliente, momento que vamos a aprovechar para desterrar el concepto de cliente como externo, abogando por el concepto de cliente y/o proveedor de procesos, ya sea interno o externo.

Hablar de secuenciación cuando nos referimos a las actividades que integran un proceso nos obliga a introducir dos nuevas definiciones y a exponer gráficamente el escalado que se produce entre todos estos términos:

- Actividad: «conjunto de tareas necesarias para la obtención de un resultado».
- Sistema: conjunto de elementos dinámicamente relacionados (interacción), que conforman una actividad para alcanzar un objetivo, operando sobre entradas y suministrando salidas.

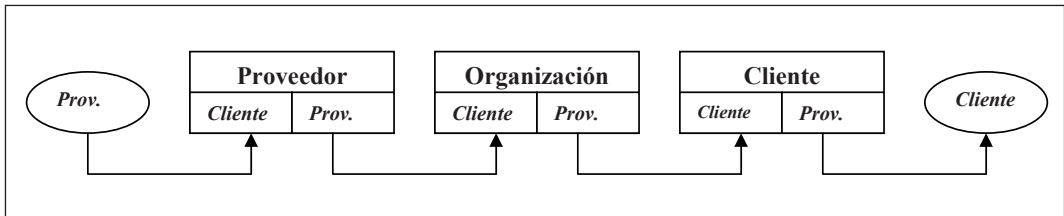
La confluencia de ambos términos con los ya conocidos de procesos y de tareas (como elemento individual integrante de una actividad) nos permitirían adoptar el siguiente enfoque gráfico para dos de los procesos de una organización, denominados «Gestión de Almacén» y «Pagos a Proveedores» (evidentemente, un gráfico completo de nuestra empresa será mayor):



Recogiendo las elaboraciones de la teoría de sistemas, podemos decir que todo proceso cuenta con tres elementos:

- *Input*, insumo o entrada: como tal se denomina al producto que proviene de un suministrador (externo o interno), y que a su vez constituye la salida de otro proceso (bien precedente en la propia organización, bien del proveedor, bien del cliente). Su existencia justifica la ejecución sistemática del proceso.
- Proceso: la secuencia de actividades propiamente dicha. Un conjunto de factores, medios y recursos con determinados requisitos para ejecutarlo bien a la primera. En el propio proceso se incardina un sistema de control que se encarga de medir el (correcto) funcionamiento del proceso y su capacidad para satisfacer las necesidades del usuario.
- *Output* o salida: constituye un producto que se destina a un cliente (externo o interno), y a su vez constituye la entrada de otro proceso (posterior en la propia organización, o bien del cliente en el caso del *output* final de los procesos de la cadena de valor).

De acuerdo con lo anterior, la representación del proceso adoptaría la forma de una sucesión de suministradores y clientes, lo que algunos autores han denominado un modelo «proveedor-cliente interno»:



¿Cuáles son los factores que componen un proceso?

- Personas. Hablamos, como se verá más adelante, de propietarios del proceso y miembros del equipo de gestión de proceso, dotados de conocimientos, habilidades y competencias adecuados.
- Materiales. Materia prima o semielaborada e información.
- Recursos físicos. Instalaciones, herramientas, equipos y útiles diversos.
- Métodos. Descripción de la forma de utilización de los recursos (instrucción de trabajo, procedimiento...).

En atención a la aparición en este trabajo del concepto de procedimiento, debemos evitar la confusión del mismo con el concepto de proceso. Una sencilla forma de diferenciarlos es adjudican-

do al proceso la misión de ocuparse del contenido de una determinada etapa del proceso productivo (*qué hacemos*), en tanto que el procedimiento o procedimientos se contienen en el primero y suministran información sobre las condiciones específicas de ejecución del mencionado proceso (*cómo lo hacemos*). Completando esta concreción sucesiva, dentro de cada procedimiento se encontrarían una serie de actividades agrupadas (más arriba las hemos denominado tareas). Para ilustrar esta estratificación de categorías, podríamos establecer, dentro de un proceso estándar de compras establecido en cualquier organización, un procedimiento para la generación de pedidos a proveedor dentro del cual una de las actividades sea la comprobación de existencias o el mero envío del documento formal de pedido vía fax.

Afirmar que un proceso está bajo control implica tanto su estabilidad como la predecibilidad de su resultado, lo que implica un dominio de los factores del proceso, supuesta la conformidad del *input*. Detectada una distorsión en su funcionamiento, resulta esencial identificar el factor generador para encarrilar la acción de mejora.

Ante la ausencia de reglas generalmente aceptadas al respecto, cabe proponer una tipología de procesos que distinga entre procesos operativos, de apoyo, de gestión y de dirección:

1. **Procesos operativos.** Esta categoría designa los procesos implicados de forma directa en la realización del producto o la prestación del servicio, mediante la combinación y transformación de recursos. Se trata de procesos que aportan un alto valor añadido y resultan esenciales en la consecución de los objetivos de la empresa. De acuerdo a la definición ofrecida, estos procesos responden al contenido del punto 7 de la Norma ISO 9001:2008, de cuyo texto cabe extraer los siguientes procesos de carácter operativo:

- Proceso de compras.
- Proceso de determinación y revisión de los requisitos relacionados con el producto o servicio.
- Proceso de comunicación con el cliente.
- Proceso de diseño y desarrollo del producto (planificación, *inputs*, resultados, revisión, verificación, validación y control).
- Proceso de producción y prestación del servicio.

2. **Procesos de apoyo.** Se encargan de proporcionar los recursos necesarios al resto de procesos para su funcionamiento, de modo que su cliente siempre es de carácter interno. Se ocupa de los mismos el punto 6 de la Norma ISO 9001:2008, y podemos señalar como procesos de apoyo:

- Proceso de gestión de Recursos Humanos (determinación de competencia, desarrollo formativo, evaluación de la misma e integración del personal).

- Proceso de aprovisionamiento, en el sentido de abastecimiento de materiales, componentes, bienes y servicios (que no nos remitan al proceso de compras) que suelen englobarse bajo la rúbrica de «servicios generales» (instalaciones y equipos de trabajo, servicios de apoyo).
 - La elaboración y revisión del Sistema de Gestión de la Calidad.
3. **Procesos de gestión.** Recogidos en el punto 8 de la Norma ISO 9001:2008 como «procesos de seguimiento, medición, análisis y mejora», esta concatenación de actividades proporciona una doble utilidad:

- Asegurar el funcionamiento controlado del resto de procesos.
- Generar la información necesaria para la toma de decisiones (ya sean de carácter correctivo o preventivo) y la elaboración de planes de mejora.

De nuevo constituyen procesos cuyos clientes son de tipo interno, en cuanto destinatarios de la información de valor que generan los procesos de gestión, mediante la recogida de datos relativos al resto de procesos. ¿Qué podemos calificar como procesos de gestión?

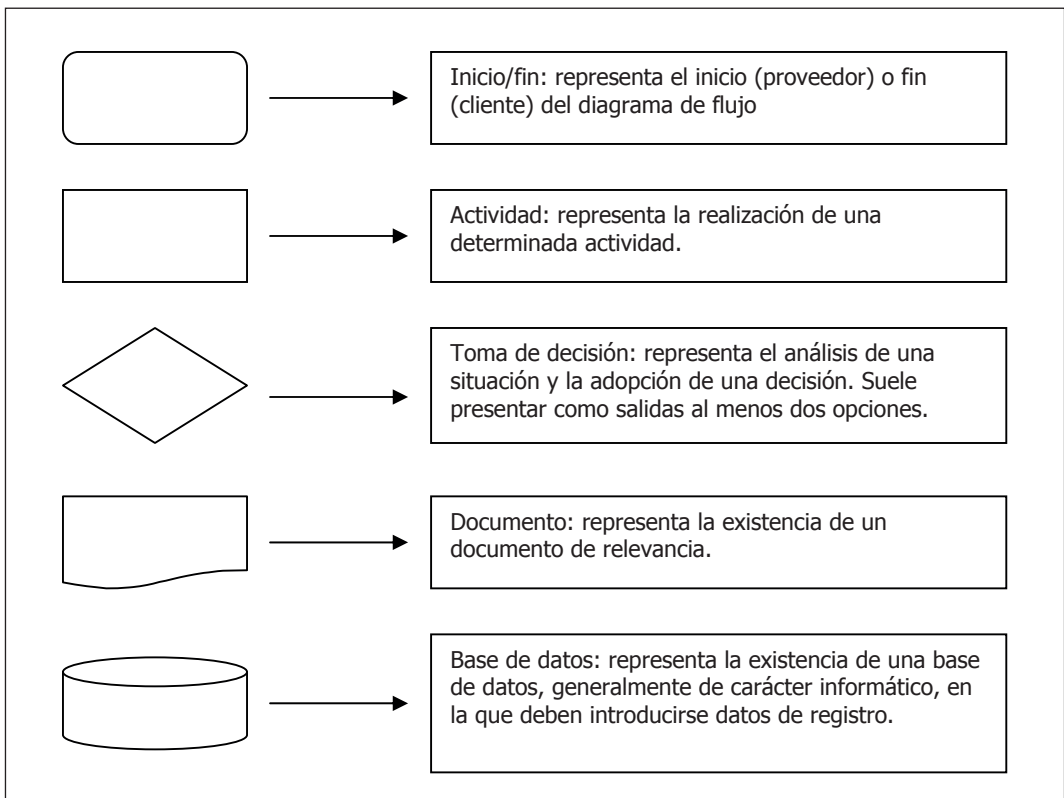
- Proceso de medición de la satisfacción del cliente.
 - Proceso de auditoría interna.
 - Proceso de seguimiento y medición de los procesos.
 - Proceso de seguimiento y medición del producto.
 - Proceso de gestión económica.
 - Proceso de gestión de la calidad/medio ambiente.
 - Proceso de control documental (incluyendo control de los registros).
 - Proceso de análisis de datos y mejora continua, vinculados con todos los anteriores.
4. **Procesos estratégicos o procesos de dirección.** Presentan un carácter transversal, en cuanto su pretensión es armonizar los procesos operativos con los de apoyo. Parte de los procesos integrantes de esta categoría se recogen en el punto 5 de la Norma ISO 9001:2008, si bien una relación más exhaustiva podría ser la siguiente:

- Proceso de formulación, comunicación, seguimiento y revisión de la estrategia.
- Determinación, despliegue, seguimiento y evaluación de objetivos.
- Comunicación interna.
- Revisión de resultados por la Dirección.

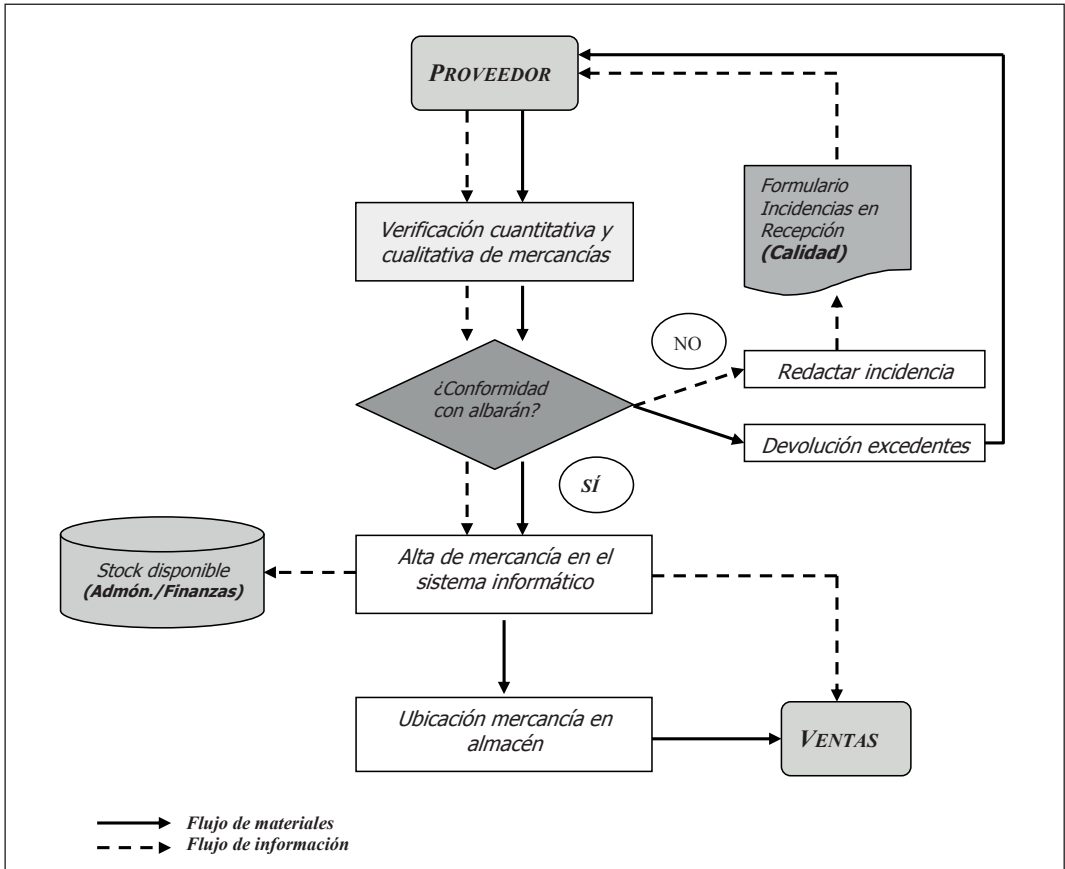
3. HERRAMIENTAS EMPLEADAS EN EL ANÁLISIS Y DISEÑO DE PROCESOS

Sin perjuicio de remitirnos a su empleo en las correspondientes fases del establecimiento de un sistema de gestión por procesos del que se ocupa el epígrafe 4 del presente trabajo, considero adecuado dedicar un epígrafe al conjunto (no exhaustivo) de herramientas que podemos emplear en el diseño y rediseño de procesos. Con su utilización tratamos de dar sentido a lo que pasa o debiera pasar en un proceso. Mostramos a continuación las más representativas:

1. Diagramas de flujo: esquema o dibujo del movimiento de los factores (material, producto o personas), a través del proceso. Constituyen la manera más rápida de obtener una imagen global del proceso y contribuyen a entender la totalidad del sistema. En la construcción de los diagramas de flujo (recomendable para los subprocesos o procedimientos, dado su grado de detalle) el equipo de proceso recurrirá normalmente a la utilización de una serie de símbolos normalizados (normas ANSI) que proporcionan un lenguaje común y facilitan su interpretación:



Un diagrama de flujo que podemos proponer corresponde al cotidiano procedimiento de recepción que realiza el trabajador del epígrafe 1 de este trabajo:



A partir del diagrama de flujo podemos observar tanto los flujos de materiales como los flujos de información que van ramificándose a través del procedimiento, bien discuriendo a través del mismo o derivándose a otros procesos (calidad, finanzas). Asimismo, puede comprobarse la presencia de los elementos señalados como integrantes del proceso (*inputs*, secuencia de proceso y *output*), así como la relación suministrador-cliente citada en su momento.

- Mapas en función del tiempo y mapas de flujo de valor: un mapa en función del tiempo no deja de ser un diagrama de flujo al que se ha añadido el tiempo de ejecución de las actividades en el eje horizontal. Si bien su empleo puede considerarse más restringido, al aplicarse a procesos de ejecución diferida en el tiempo (en cuanto implica tiempos de espera, involucra actividades externas al departamento o a la propia organización...), este tipo de análisis permite la identificación y eliminación de desperdicios y pérdidas en forma de duplicidades, demoras, etapas innecesarias...

Una variación del mapa en función del tiempo es el mapa de flujo de valor; adoptando una visión más amplia, este último examina dónde se añade (o no) valor en el proceso completo, llegando incluso hasta los proveedores.

3. Gráficos de proceso: utilizan símbolos, tiempo y distancias para proporcionar una forma objetiva y estructurada de analizar y registra las actividades que constituyen un proceso, permitiéndonos centrarnos en las actividades que añaden valor.

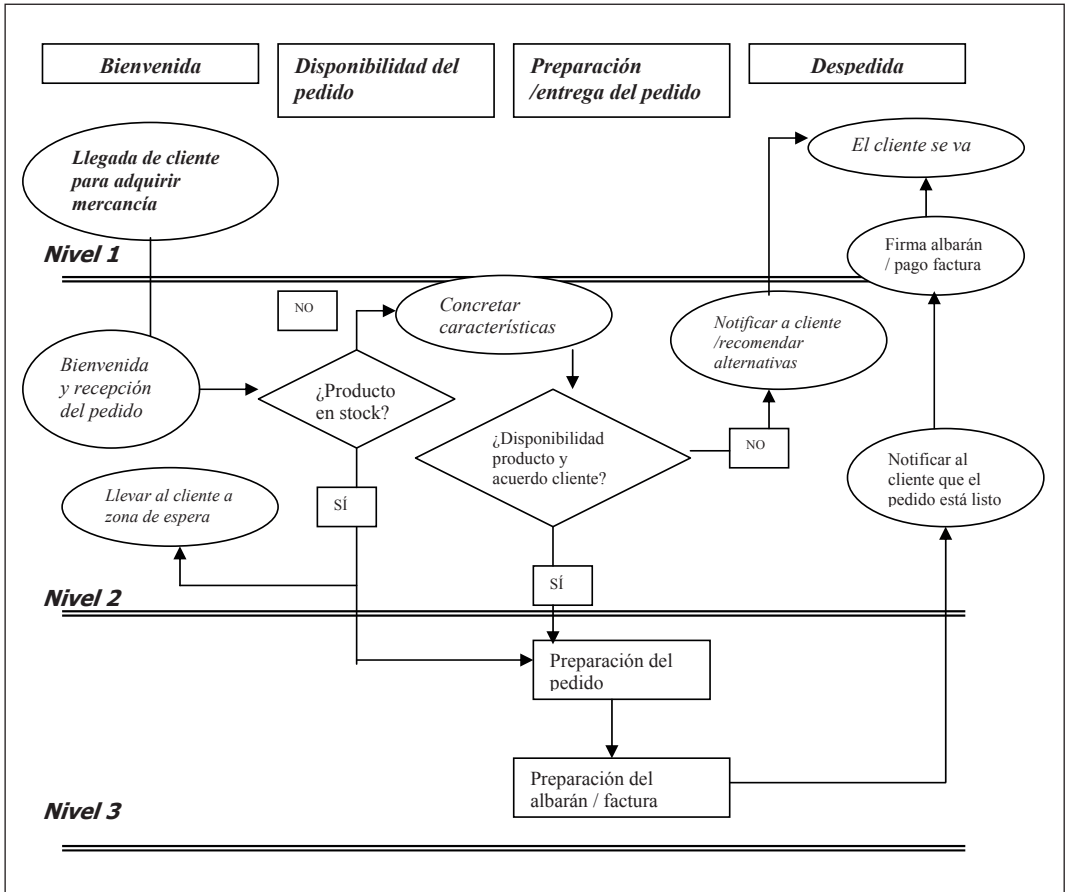
Gráfico de proceso de preparación de una hamburguesa en un restaurante de comida rápida. Adaptado de HEIZER y RENDER

Distancia (m.)	Tiempo (min.)	Símbolos	Descripción del proceso
	-,-	▽	Carne picada en almacén
0,45	0,05	⇒	Traslado a la parrilla
	2,50	○	Parrilla
	0,05		Inspección visual
0,30	0,05	⇒	Traslado a estante
	0,15	▽	Almacenamiento temporal
0,15	0,10	⇒	Obtención de bollo y aderezos
	0,20	○	Preparación de pedido
0,15	0,05	⇒	Colocación en estante final
1,05	3,15		Totales
Valor añadido por el tiempo = $\text{Tiempo de operación} / \text{Tiempo total} = (2,50 + 0,20) / 3,15 = 85,7\%$			
○ = Operación ⇒ = Transporte ▽ = Almacenamiento = Inspección			

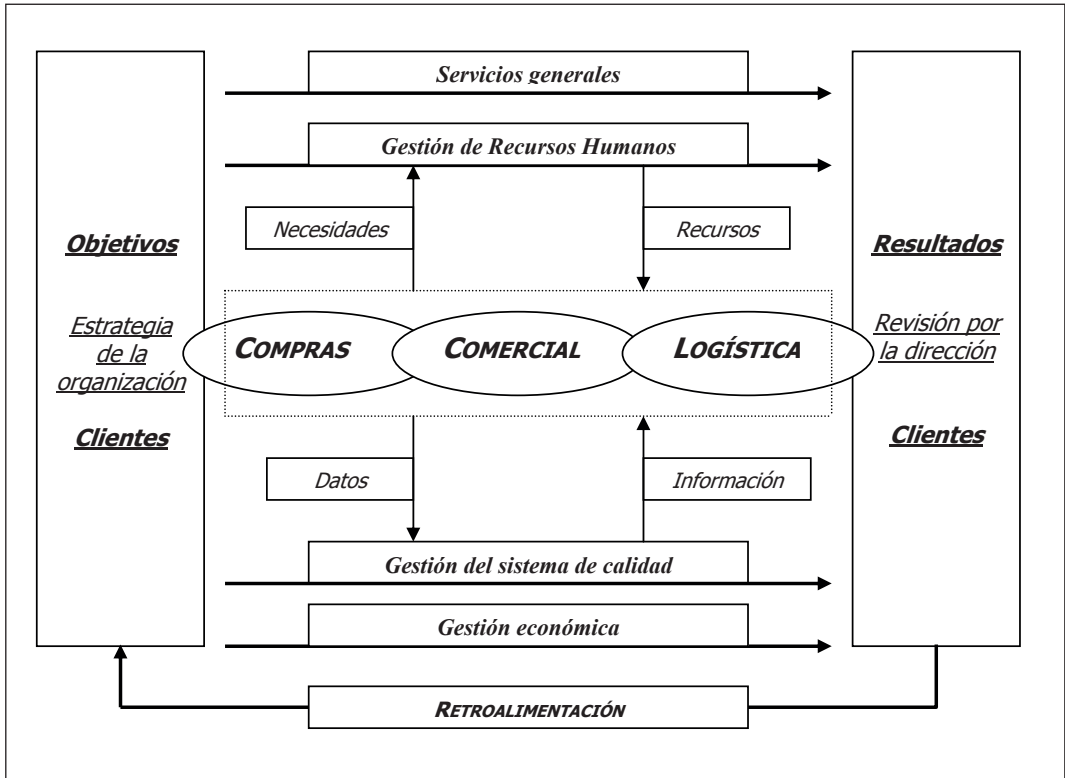
Sin embargo, una objeción que puede plantearse al gráfico de proceso es que su empleo se restringe a procesos con un flujo de materiales constante en número, es decir, que no podemos aplicarlo al análisis de procesos cuyo flujo de entrada de materiales sea aleatorio, como pueda ser el caso de empresas de distribución cuyas recepciones de mercancías sean variables tanto en calidades como en cantidades (nuestro diagrama de flujo de este mismo epígrafe).

4. Diagrama de servicio: el empleo de esta técnica se basa en el análisis de productos con un alto contenido de servicio. El diagrama de servicio constituye una técnica centrada en el cliente y en la interacción del proveedor del servicio con aquel, que se estructura en tres niveles:

- Nivel 1: actividades bajo control del cliente.
- Nivel 2: actividades con interacción cliente-proveedor de servicio.
- Nivel 3: actividades fuera de control del cliente y sin interacción.



5. Mapa de procesos: una vez establecidos los tipos de procesos, tal como recoge el epígrafe 2, el denominado mapa de procesos refleja la estructura y relación de los diferentes procesos del sistema de gestión de la organización. Ofrece una visión de conjunto de la organización, mediante la agrupación de varios procesos (*macroprocesos*) en función del tipo de actividad e importancia en la satisfacción del cliente. Mediante el mapa de procesos se atiende de igual modo los requisitos establecidos en el punto 4.2.2 de la Norma ISO 9001:2008, que requiere como integrante del Manual de Calidad una «descripción de la interacción entre los procesos del sistema de gestión de la calidad».



6. Fichas de procedimiento: constituyen el elemento de mayor profundización, en cuanto recogen al detalle todas las características relevantes para el control y gestión de las actividades integradas en el procedimiento. Su contenido mínimo sería:

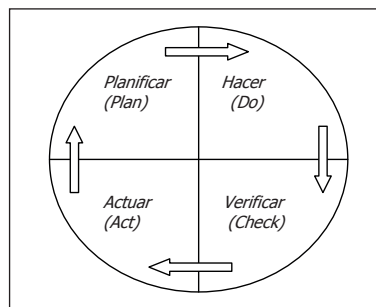
- Misión, es decir, el propósito del procedimiento.
- Propietario del proceso, como agente responsable del mismo.
- Indicadores, definidos como parámetros dentro de los cuales consideramos controlado el proceso.
- Variables de control, o parámetros susceptibles de intervención con repercusión en el proceso.
- Inspecciones periódicas de control.

4. EL CICLO DE LA GESTIÓN

La idea de gestión, como enfoque de calidad que supera y engloba a sus predecesores basados en el autocontrol y el aseguramiento, conlleva los conceptos de objetivo y mejora, aumentando el

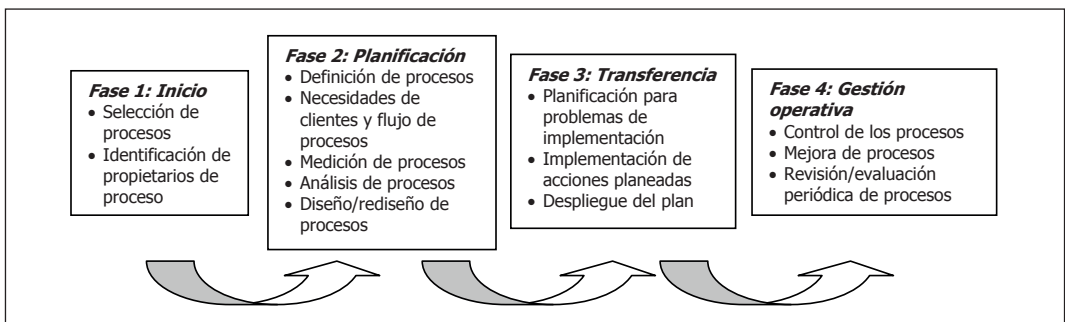
valor añadido percibido y erigiéndose en ventaja competitiva propia y sostenible. Una forma gráfica de abordar el concepto de gestión proviene del tradicional ciclo PDCA (*Deming*), cuya lógica debe ser asumida en todos los niveles de decisión de la empresa:

- El ciclo se desarrolla por la existencia de un objetivo (ya sea una meta en sí o un problema a solucionar).
- A la adecuada formulación del objetivo sucede la etapa de planificación (*Plan*), en la que se programa la ejecución, se determinan los recursos necesarios y se asignan responsabilidades.
- La fase de ejecución (*Do*) atiende a asegurar la implantación de las acciones planificadas.
- Sucede la etapa de verificación (*Check*), en la que se comprueba, mediante actividades de medición y evaluación, si las actividades ejecutadas han alcanzado los resultados esperados.
- Finalmente, la fase de actuar (*Act*) se ocupa de actualizar el proceso e implantar las nuevas medidas, en el caso de haberse comprobado que aumentan la eficacia del mismo. En caso contrario se realizarán los ajustes pertinentes.



5. ETAPAS EN EL ESTABLECIMIENTO DE LA GESTIÓN POR PROCESOS

Podemos distinguir cuatro fases en la implantación de un sistema de gestión por procesos en cualquier organización, las cuales podemos configurar a modo de «hoja de ruta» y cuyos contenidos serán desarrollados en puntos siguientes del presente trabajo:



6. INICIO DE LA GESTIÓN POR PROCESOS EN LA ORGANIZACIÓN

6.1. Selección de procesos

De todos los procesos que podemos identificar en las organizaciones, la dirección debe seleccionar los procesos clave, o procesos primarios en la terminología de JURAN¹. Si bien constituye una coherencia que suele darse por supuesta, conviene recordar que los procesos seleccionados deben estar alineados con tres factores:

1. El entorno de la organización. Por entorno entendemos el conjunto de fuerzas que influyen en la organización, parte de las cuales resultan controlables por esta (fuerzas directas –clientes actuales y potenciales, proveedores, competidores y recursos humanos–), mientras que otra parte escapan al control de la organización (fuerzas indirectas –económicas, socioculturales, tecnológicas, político-legales, medioambientales, internacionales–).
2. La misión, objetivos y estrategias de la organización. La misión constituye la visión que la dirección mantiene acerca de lo que la organización pretende hacer y llegar a ser a largo plazo, es decir, se trata de la propia razón de ser de la organización. En tanto la misión contempla la empresa desde la perspectiva del largo plazo, los objetivos permiten plasmar esas directrices y guías de actuación de la empresa en el corto y medio plazo (de una forma objetiva y cuantitativa). Finalmente, la estrategia alude a la forma de organizar los recursos disponibles, de cara a la consecución de los objetivos de la organización.
3. La propia organización. SCHEIN definía la organización como una «coordinación racional de actividades de un cierto número de personas que intentan conseguir una finalidad u objetivo común y explícito, mediante la división de las funciones y del trabajo, a través de una jerarquización de la autoridad y de la responsabilidad». Elementos que subyacen en tal definición, y respecto a los cuales deben resultar compatibles los procesos seleccionados, son la estructura organizativa, la cultura o los sistemas de control empleados.

La selección de los procesos clave de la organización puede emprenderse adoptando diversos enfoques:

- a) Cuadro de Mando Integral (*Kaplan y Norton*). El CMI mide el rendimiento de la empresa en cuatro niveles (financiero, perspectiva del cliente, interno y formación e innovación). Las medidas de rendimiento para cada dimensión generan una evaluación «equilibrada» del rendimiento de la empresa. Todo proceso que genere desequilibrios en el cuadro de mando requerirá una mayor atención y se considerará un proceso clave.
- b) Criterios críticos de selección específicos. La dirección es invitada a identificar un reducido número de criterios críticos de selección específicos de la organización (de cuatro a seis) para usarlos en la evaluación de procesos. Unidos a algún sencillo sistema de calificación,

¹ El concepto de «proceso primario» define un conjunto de actividades interdisciplinarias esenciales en la satisfacción del cliente externo y en el logro de la misión de la organización, integrando personas, materiales, energía, equipo e información.

se procedería a evaluar una larga lista de procesos de empresa relevantes (entre 10 y 25), identificando los procesos clave a través de la comparación de evaluaciones. Criterios críticos de selección podrían ser efectos en los resultados de la empresa, efectos en la satisfacción del cliente, volumen habitual de recursos dedicados, potencial de mejora o importancia de los problemas asociados.

- c) Factor Crítico del Éxito (*Hardaker y Ward*). Este enfoque mantiene que cualquier organización presenta un reducido número de factores que resulten «necesarios y suficientes» para alcanzar su misión (un máximo de ocho). Una vez identificados, tales factores nos permitirán seleccionar y priorizar los procesos clave de la organización. Como ejemplos de factores críticos de éxito pueden señalarse la reducción de los tiempos de desarrollo de productos, el aumento de la percepción de valor y mayores rendimientos. A continuación, se procede a clasificar los procesos candidatos mediante la evaluación de su relevancia en relación con los factores críticos y la de su desempeño actual.

Gráficamente, el enfoque del Factor Crítico del Éxito nos llevaría a diseñar una matriz en la que se refleja la relevancia de cada proceso en el factor crítico (en el caso de buscar la mínima complejidad, 3 puntos implicarían una alta relevancia del proceso en el factor crítico, 2 puntos una moderada relevancia y 1 punto baja relevancia). El total de las clasificaciones de relevancia constaría en una columna de recuento y, finalmente, el desempeño actual de un proceso alude al modo de desarrollo del proceso en el momento de evaluación (3 puntos para un buen desempeño, 2 puntos para un desempeño normal y 1 punto para un mal desempeño). El recuento de la relevancia se multiplica por la clasificación actual del desempeño para obtener la puntuación total del proceso candidato. Los procesos que presenten un resultado más alto probablemente constituyan los procesos clave.

Procesos clave de negocios	Factores críticos para el éxito						Recuento	Desempeño actual	Total
	Calidad del producto	Calidad del Proveedor	Empleados con habilidades / empowerment	Satisfacción del cliente	Costo mínimo de la mala calidad	Costo mínimo entregado			
Proceso A									
Proceso B									
Proceso C									
Proceso D									
Proceso E									

6.2. Identificación de los propietarios de proceso

Una vez seleccionados los procesos, corresponde a la dirección designar un dueño o propietario del proceso como responsable de todos los aspectos del mismo. En especial, sus atribuciones abarcan:

1. Conseguir un proceso efectivo, eficiente y adaptable.
2. Establecer las relaciones cooperativas de trabajo entre todas las funciones que contribuyan al proceso.
3. Guiar a los intervinientes en el proceso (equipo de proceso) en el momento de analizar el proceso y lograr la mejora.
4. Dirigir las reuniones del equipo, programar y establecer agendas.
5. Asegurar la capacitación suficiente de los miembros del equipo.
6. Dirigir la implementación de los cambios del proceso y programar las revisiones del mismo.
7. Fijar asignaciones a los miembros del equipo.
8. Resolución y comunicación de problemas.
9. Informar de los progresos a la dirección de la organización.

Para procesos de gran complejidad, en especial en organizaciones de grandes dimensiones, resulta habitual establecer una propiedad del proceso a dos niveles:

- Propietario ejecutivo. Actúa como patrocinador, campeón y defensor a nivel de la alta dirección ², y es responsable de los resultados del proceso.
- Propietario operativo. Lidera el equipo de gestión del proceso responsable del día a día de la operación.

La gran ventaja de esta doble estructura es la implicación simultánea de los «agentes del proceso»: ofrece la participación y apoyo de la alta dirección y la gestión continuada de los detalles del proceso.

El equipo de gestión del proceso es un grupo integrado por expertos en cada segmento del proceso, siendo recomendable un máximo de ocho integrantes. El equipo asume la gestión y mejora continua del proceso y comparte con el propietario la responsabilidad de su eficiencia y eficacia.

7. PLANIFICACIÓN DE LA GESTIÓN POR PROCESOS

La fase de planificación se integra por cinco etapas:

1. Definir el proceso actual.
2. Establecer las necesidades de los clientes y plantear el diagrama de flujo del proceso.

² En la terminología Six Sigma, el rol de patrocinador o campeón corresponde al directivo que supervisa un proyecto de mejora.

3. Configurar los sistemas de medición del proceso.
4. Analizar la información del proceso.
5. Diseñar o rediseñar el proceso.

7.1. Definición del proceso

Corresponde establecer la misión, los objetivos, el alcance y los subprocesos o procedimientos que integran el proceso actual.

La misión constituye la visión de la dirección sobre lo que el proceso pretende hacer y constituirse en el largo plazo. Las siguientes cuestiones contribuyen a delimitar el contenido de la misión: ¿qué hace el proceso?, ¿hacia dónde se encamina el proceso?, ¿cuáles son los clientes del proceso seleccionado? Por su parte, los objetivos se encargan de plasmar de forma objetiva –y cuantitativa– las directrices fijadas en la misión del proceso, concretando la obtención de resultados en un periodo de tiempo acotado. Estos objetivos presentan una serie de características:

- **Inmediatez:** los objetivos se refieren al tiempo presente y fijan metas concretas. Desde el primer momento, el desempeño del proceso se encamina a su obtención.
- **Mensurabilidad:** los objetivos deben resultar fácilmente medibles y cuantificables mediante parámetros concretos, que reflejen la adecuación del proceso respecto a los resultados esperados.
- **Temporalmente acotados:** los objetivos se fijan para un periodo de tiempo y pueden experimentar variaciones ante un cambio en las circunstancias (rediseño de procesos, introducción de nuevas tecnologías...).
- **Controlabilidad:** complementando su mensurabilidad, el control sobre el cumplimiento de los objetivos acerca los diversos procesos existentes en la empresa, en cuanto su correcto desempeño redunde en beneficio de toda la organización.

El equipo de gestión del proceso revisará detalladamente los enunciados de la misión y de los objetivos suministrados por la dirección, junto con otras informaciones tales como las fortalezas y debilidades y la historia del desempeño del proceso. Asimismo, el equipo de gestión del proceso debe guardar una coordinación con el resto de equipos de proceso (o aplicarla de forma interna, en el caso de hablar de un único equipo de proceso) a fin de evitar la formulación de objetivos contradictorios entre procesos. Podría señalarse como caso típico la formulación de un ambicioso objetivo del 98 por 100 de grado de servicio a cliente ³ en el proceso de ventas, mientras que desde el proceso de Finanzas se fija un objetivo de reorganización del activo circulante, aumentando de la partida de tesorería en un 2 por 100, detrayendo tal porcentaje tanto del realizable como de las existencias. El aumento del grado de servicio implica obligatoriamente el incremento de la inversión en capital cau-

³ Para el cálculo del grado de servicio a cliente, remitimos al epígrafe 7.3 («Medición de procesos»).

tivo como es el *stock*, al ensanchar el arco de supuestos de demanda a los que se pretende dar respuesta, lo que entra en conflicto con la pretensión de crecimiento de liquidez de la empresa.

Sirva como ejemplo una declaración de misión para el proceso de Logística: mantener un nivel de *stock* cuantificable en tiempo real a disposición de las áreas de compras y ventas y satisfacer las necesidades del cliente en lo relativo a integridad y plazos de entrega de sus pedidos.

Los objetivos para dicho proceso son:

- Garantizar una fiabilidad mínima en las entregas del 92 por 100 sobre los pedidos de cliente recibidos.
- Mantener un grado de rotación de *stock* anual igual o superior a 2,5.
- Conseguir una fiabilidad de *stock* igual o superior al 98 por 100.

La delimitación del proceso debe partir de la realización de un inventario de los principales subprocesos o procedimientos que integran el proceso de negocio (en número máximo de ocho). Tal inventario puede clasificarse del siguiente modo:

- Subprocesos de «puesta en marcha», es decir, los primeros en ejecutarse de acuerdo a un orden cronológico.
- Subprocesos «intermedios».
- Subprocesos de «punto final», los últimos en ejecutarse.

Si tras la fase de selección de procesos, debiéramos ocuparnos de definir un proceso de logística, y otro de compras (este último de obligada inclusión de acuerdo a la Norma ISO 9001:2008), entre otros, los respectivos inventarios de subprocesos resultantes podrían quedar del siguiente modo:

Clase de subproceso	Proceso a delimitar	
	Proceso de Logística	Proceso de Compras
Puesta en marcha	Recepción de mercancías	Estimación de necesidades
Intermedio	Preparación de pedidos Gestión de obsoletos	Solicitud oferta a proveedor Ejecución orden de compra
Punto final	Expedición de mercancías	Evaluación de proveedores

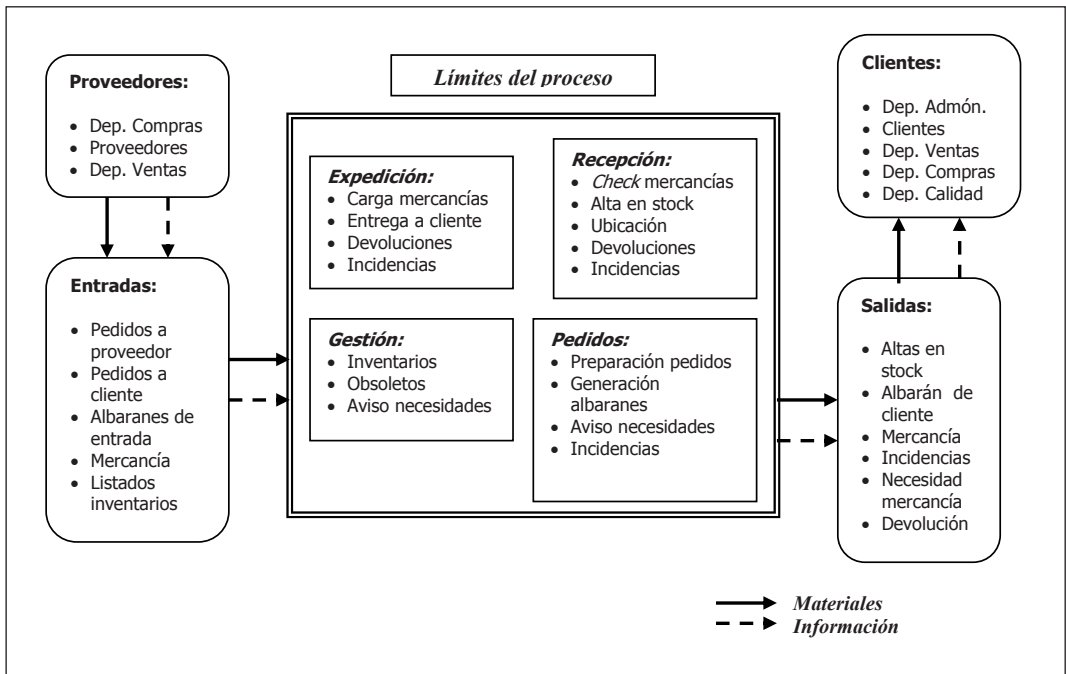
Con la finalidad de evitar ambigüedades, resulta recomendable realizar dos actividades adicionales:

- Un inventario negativo, que no es otro que la lista de subprocesos excluidos explícitamente del proceso de negocio.

- Incluir dentro de los límites de proceso toda actividad hacia el inicio del proceso con un efecto relevante sobre la calidad del mismo.

La información recopilada sobre los componentes del proceso se representará en forma de diagrama, denominado diagrama de alto nivel ⁴, el cual irá evolucionando. Un diagrama de alto nivel es una suerte de «mapa de procesos» del propio proceso, y sitúa su nivel de concreción entre el propio mapa de procesos de la organización y los diagramas de flujo de cada procedimiento. Su cometido es acotar el proceso en los términos de marcar su inicio, inclusiones y exclusiones y finalización. No se trata de un diagrama de flujo en cuanto carece de indicación de la secuencia en que acontecen los subprocesos que lo integran; tal vinculación corresponde establecerla en la siguiente etapa.

La siguiente figura muestra el diagrama de alto nivel de nuestro proceso de logística:



7.2. Establecimiento de las necesidades de los clientes y diseño del flujo de procesos

El equipo de gestión del proceso procede a identificar a los clientes, establecer sus necesidades y clasificar estas por orden de prioridad. Definimos cliente como cualquiera (persona u organización) que se vea afectado por el producto o proceso. Existen dos categorías de clientes:

⁴ Remitiéndonos a las técnicas empleadas en Six Sigma, también se denomina este diagrama como SIPOC, en atención a los elementos que los componen (*Supplier, Input, Process, Output, Customer*).

- Clientes externos (actuales y potenciales). Aquí colocamos a los clientes ajenos a la organización, algunos obvios, otros no tanto, como se deduce de la siguiente lista:
 1. Compradores: adquirente del producto, ya sea para sí o para otro/s.
 2. Usuario final: beneficiario del producto final.
 3. Comerciantes: adquirentes de producto para su reventa y quienes lo manejen con idéntica finalidad.
 4. Procesadores: adquirentes del producto como medio para producir un producto propio (transformación).
 5. Suministradores: suministran algún integrante del proceso. Los proveedores también pueden considerarse como clientes, atendiendo principalmente a sus necesidades de información.
 6. Fabricantes de equipamiento original. Adquirente del producto para incorporarlo a uno propio (sin transformación).
 7. Clientes ocultos: si bien resulta fácil ignorarlos en un primer momento, su elevada capacidad de influencia hace necesario citar en esta categoría al gobierno, la administración, los medios de comunicación y el público en general, entre otros.
- Clientes internos. Designa los clientes que operan dentro de la organización, desempeñando un triple cometido: suministrador, procesador y cliente. De modo sencillo: cada agente recibe algo de otro, hace algo con ello y se lo entrega a un tercero.

La eficacia en la satisfacción de las necesidades de los clientes internos puede ejercer un gran impacto a su vez sobre la satisfacción de las necesidades de los clientes externos. De ahí que resulte esencial la identificación de los primeros, tarea requerida de cierto análisis por la influencia de las relaciones de carácter informal existentes en la organización, que difuminan los contornos de quiénes sean los clientes de nuestro proceso y cómo resulten afectados por el mismo.

Respecto al descubrimiento de las necesidades de los clientes del proceso (tanto internos como externos), y sin querer entrar en un desarrollo que excedería los límites de este trabajo, nos limitaremos a señalar algunas actividades esenciales para el establecimiento de tales necesidades:

- Recopilar las necesidades de los clientes del proceso, mediante encuestas, comunicaciones rutinarias, seguimiento de quejas, simulación, empleados con especial conocimiento del cliente del proceso, etc.
- Diseñar una lista de necesidades de los clientes del proceso en su propio lenguaje, obteniendo una mejor comprensión de lo que el cliente necesita del proceso y de cómo usará el producto o servicio facilitado.

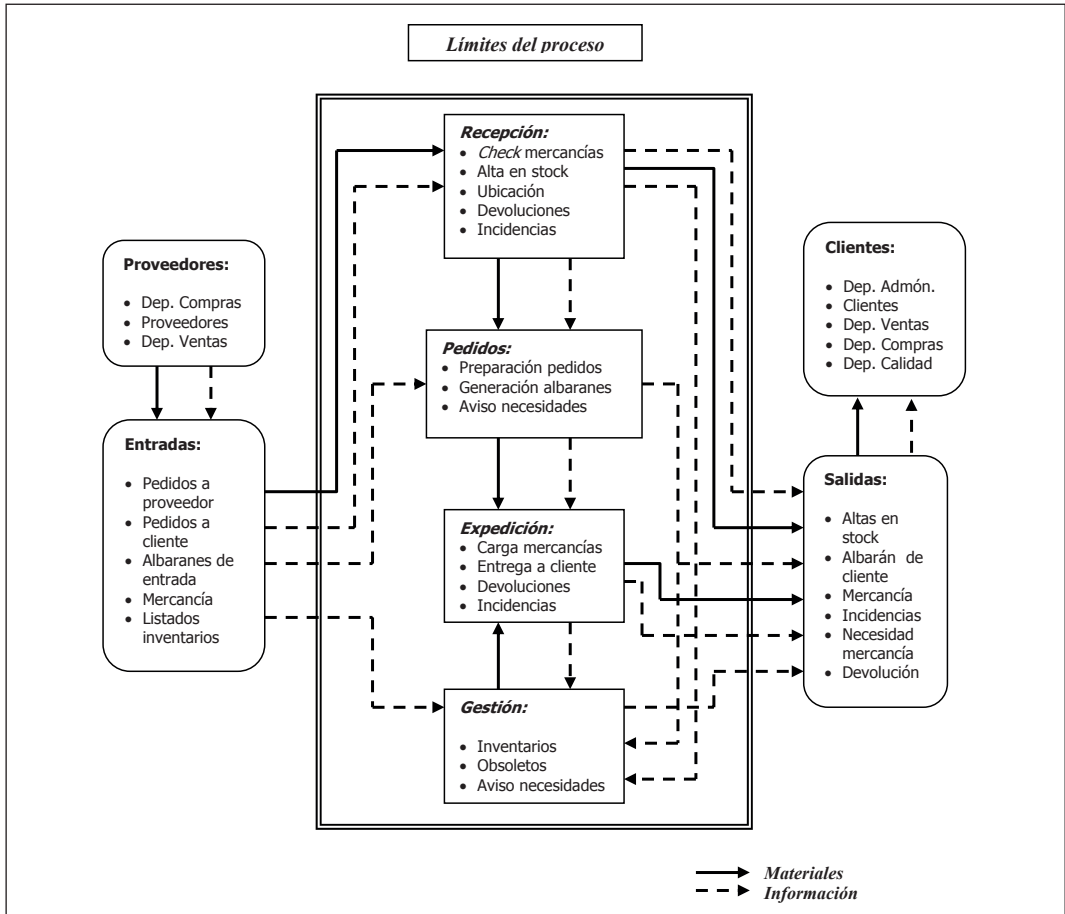
- Establecer las prioridades en las necesidades del cliente. Una de las herramientas más básica y adecuada es la matriz de planificación de la calidad, aplicada al análisis de necesidades. Las filas recogerán, por orden de prioridad, todos los clientes externos e internos; las columnas reflejarán las diversas necesidades que se han descubierto. Mediante la asignación de valores o escalas de importancia, podemos crear un completo cuadro que marque la importancia relativa de satisfacción de cada necesidad.
- Traducir las necesidades del cliente del proceso a nuestro lenguaje, mediante glosarios, ejemplos, organizaciones especiales para traducir comunicaciones con clientes externos, normalización y medición.
- Implantar unidades de medida –cantidad definida de alguna característica del proceso, que permite evaluarlo en números– y sensores –método o instrumento para efectuar la medida–.

La determinación de las necesidades y expectativas de los clientes constituye una actividad de incorporación continuada al proceso, de modo que generemos una declaración de requisitos de los clientes permanentemente actualizada.

Asimismo, procede en este momento desarrollar un diagrama de flujo más detallado, que permita un entendimiento común del proceso entre el propietario del proceso y el equipo de gestión del proceso:

- Cómo se relacionan los subprocesos entre sí, así como con clientes y proveedores.
- Cómo la información y el producto se mueven alrededor y a lo largo del proceso.

Este diagrama de flujo de proceso constituye la versión mejorada del diagrama de alto nivel desarrollado en la etapa de definición del proceso, y constituye la principal herramienta para comprobar la capacidad de satisfacción de las necesidades de los clientes, así como para determinar la corrección de su representación, es decir, si el diagrama representa el proceso tal como se desarrolla en la realidad. Si retomamos nuestro diagrama de alto nivel para el proceso de logística y trazamos las relaciones entre subprocesos y agentes, podríamos proponer el siguiente diagrama de flujo de proceso:



El desarrollo alcanzado con el diagrama de flujo de proceso nos conducirá de una manera natural a la confección de tantos diagramas de flujo y fichas de proceso como subprocesos o procedimientos consideremos integrados en el proceso actual. De este modo podría cerrarse el proceso de concreción descendente que nos ha llevado por el inventario de procesos (lo que hacemos), el diagrama de alto nivel (añadimos proveedores y clientes, entradas y salidas), hasta el diagrama de flujo de proceso (sumamos los intercambios de información y producto entre todos los subprocesos y los agentes implicados).

7.3. Medición de procesos

El establecimiento y empleo de las medidas correctas es crítico en la gestión de los procesos de la organización. Respecto a las mediciones de procesos, su utilidad varía de forma cronológica:

- En un primer momento, describen el grado de funcionamiento del proceso y sientan las bases para las sucesivas fases de análisis y mejora de procesos.

- Posteriormente, ayudan a controlar el desempeño del proceso y permiten determinar su capacidad de forma periódica.

Las mediciones del proceso deben mantener una fuerte vinculación con lo que se conoce como indicadores ⁵ tradicionales del negocio (ingresos, ROI, productividad...), de modo que establecemos un nexo entre medición del proceso y resultados del negocio; un excepcional funcionamiento de los procesos clave asegura el éxito de la organización. Sin embargo, el establecimiento de mediciones de procesos no consiste en extrapolar los mencionados indicadores tradicionales del negocio y proceder a su empleo en los procesos seleccionados sobre la base de una mera afinidad departamental (indicadores financieros para procesos del área contable o ratios comerciales para el proceso de ventas, entre otros supuestos).

La selección de mediciones del proceso a recopilar o diseñar (*ex novo*) debe atender a la misión y objetivos del proceso, así como a las necesidades de los clientes. De modo que si la definición de nuestro proceso de ventas hubiera fijado como objetivo un grado de servicio al cliente del 90 por 100, resultarán de nula utilidad indicadores tales como el volumen de ventas o la distribución de ingresos por clientes; debemos buscar o generar indicadores que nos permitan conocer si nuestro proceso se mueve dentro del margen previamente fijado como objetivo. Siguiendo con el presente supuesto, un sencillo indicador a proponer sería el volumen de artículos solicitados por nuestro cliente que pueden ser suministrados inmediatamente a partir del *stock* comercial disponible (grado de servicio). De forma gráfica:

$$\text{Grado de servicio: } \frac{\text{Demanda atendida (n.º artículos servidos)}}{\text{Demanda total (n.º artículos servidos)}} \times 100$$

Todo objetivo de proceso (y por ende, de la organización) debe tener asociado un indicador, que nos indique el grado de corrección del camino seguido de cara a la consecución del primero. Los indicadores ejercen de anticipación en la consecución del objetivo, facilitando su seguimiento y mantenimiento bajo control. Además de la evidente vinculación a la estrategia y objetivos de la organización, los indicadores deben presentar una serie de características:

- Facilidad en su identificación, medición e interpretación, reforzando la fiabilidad de las decisiones tomadas sobre la base de los mismos.
- Aceptación por los propietarios del proceso, generando su compromiso.
- Relevancia del objeto de medición, de forma que el indicador sea representativo de los objetivos planteados.
- Capacidad de comparación, de forma que el indicador pueda relacionarse con datos históricos, competidores...
- Capacidad potencial de mejora, so pena de convertirse en un indicador prescindible.

⁵ Cabe entender por indicador el dato que permite obtener una medición objetiva de la evolución de un proceso, mediante la medición de las causas (inductores) o constituyéndose en hitos temporales en el logro de objetivos.

Naturalmente, cualesquiera indicadores que recopilemos o diseñemos pueden crecer en grado de complejidad al plantearse cuestiones tales como:

- Márgenes temporales para efectuar la medición (si nuestro proceso va a medirse con carácter semanal, mensual, trimestral o anual). Su establecimiento dependerá del volumen de información a analizar y el grado de dificultad en su tratamiento que plantee cada margen temporal. El volumen de producción en una empresa fabril con cinco líneas de producción es un dato cuya gestión diaria (aparte de obligada) no supone una excesiva carga de trabajo. Sin embargo, una empresa de distribución minorista con una cartera de centenares de clientes no podría asumir un cálculo diario del grado de servicio, resultando más recomendable diferir el mismo a una periodicidad mensual o trimestral.
- Unidades de medida a emplear en cada indicador. A nadie se le escapa que nuestro grado de servicio puede variar sustancialmente si nuestra fórmula, en vez de referirse a unidades físicas –artículos–, se integrara por el valor en unidades monetarias de las respectivas demandas.

La siguiente tabla nos muestra algunos ejemplos de indicadores de gestión de procesos, en función del área de la organización a que puedan asociarse estos:

Tipo de proceso	Medida del proceso/Indicador	Cálculo
Comercial	Grado de servicio a cliente	$\frac{\text{Demanda atendida}}{\text{Demanda total}} \times 100$
Comercial	Grado de consecución de contratos de venta	$\frac{\text{N.º ofertas aceptadas}}{\text{Total ofertas emitidas}} \times 100$
Comercial	Plazo de resolución de peticiones de información	$\frac{\text{N.º peticiones aceptadas}}{\text{Total días hasta resolución}}$
Finanzas	Fondo de maniobra	Activo circulante – Pasivo a corto plazo
Finanzas	Grado de liquidez	$\frac{\text{Activo circulante}}{\text{Pasivo circulante}} \times 100$
Finanzas	Rentabilidad financiera	$\frac{\text{Beneficio neto}}{\text{Recursos propios}}$
Compras	Grado de servicio de proveedor	$\frac{\text{Pedidos atendidos}}{\text{Pedidos totales}} \times 100$
Compras	Evaluación precios de compra	$\frac{\text{Precio más bajo ofrecido}}{\text{Precio medio del mercado}} \times 100$
		.../...

Tipo de proceso	Medida del proceso/Indicador	Cálculo
...		
Compras	Plazo de entrega de pedidos	$\frac{\text{N.º de días hasta cierre pedidos}}{\text{Total pedidos}}$
Logística	Grado de rotación de <i>stock</i>	$\frac{\text{Venta anual}}{\text{Stock promedio}}$
Logística	Fiabilidad de entregas	$\frac{\text{Pedidos no entregados en plazo}}{\text{Total pedidos}} \times 100$
Logística	Índice de ocupación	$\frac{\text{Capacidad almacenamiento utilizada}}{\text{Capacidad máxima almacenamiento}} \times 100$

7.4. Análisis de procesos

La etapa de análisis de la información del proceso se realiza con los siguientes objetivos:

- Evaluar la efectividad y eficiencia del proceso actual.
- Identificar las causas de toda falta de adecuación en los resultados.
- Señalar las oportunidades de mejora.
- Ejecutar las mejoras.

En referencia al diagrama de flujo de proceso diseñado, el equipo de gestión del proceso procederá a su descomposición en los subprocesos, actividades y tareas que lo componen, accediendo al conocimiento detallado del mismo y finalizando esta descomposición una vez que el tamaño de los segmentos permita juzgar su efectividad y eficiencia. Ambos factores se analizan de forma conjunta, de modo que maximizar efectividad y eficiencia implica generar un proceso de calidad (sin deficiencias) a un coste bajo (competitivo).

El análisis de un proceso de empresa requiere del examen de los correspondientes diagramas de flujo generados en cuatro pasos ⁶, respondiendo a una serie de cuestiones y procediendo a su modificación, de ser necesario:

1. Símbolos de decisión:

- ¿Constituye una actividad de comprobación?

⁶ Las preguntas propuestas guardan relación directa con el significado de los símbolos normalizados que hemos recogido en el epígrafe 3, cuando nos hemos ocupado del diagrama de flujo.

- ¿Se trata de una comprobación completa o permite el paso de algún error?
 - ¿Es redundante?
2. Circuito de trabajo de reelaboración:
- ¿Sería necesario de no producirse fallos?
 - ¿Cuál es la longitud del circuito?
 - ¿Previene la reiteración del problema?
3. Símbolo de actividad:
- ¿Es redundante?
 - ¿Cuál es su valor en relación con su coste?
 - ¿Cómo se han prevenido los errores?
4. Símbolo de documento o base de datos:
- ¿Es necesario?
 - ¿Cómo se actualiza?
 - ¿Hay una única fuente para esta información?
 - ¿Cómo podemos usarlo para controlar y mejorar el proceso?

Como resultado de este paso, el equipo genera el denominado «Informe resumen del análisis del proceso», el cual incluirá:

- Hallazgos del análisis, es decir, los motivos de la falta de adecuación del proceso al rendimiento previsto.
- Soluciones potenciales propuestas y registradas.

En este punto de la fase de análisis, con un entendimiento claro y compartido del proceso actual, con la identificación de los problemas reales y sus causas y con las primeras acciones de mejora necesarias, se impone una revisión de toda la información por el propietario ejecutivo del proceso y otros integrantes de la dirección, a fin de obtener una recepción favorable al eventual plan de rediseño del proceso.

7.5. Diseño (rediseño) de procesos. Reingeniería de procesos

Esta etapa final de la fase de planificación de la gestión por procesos comienza con el análisis del diagrama de flujo del proceso generado (cómo se desarrolla), rediseñando posteriormen-

te el proceso creando el correspondiente diagrama de flujo del proceso revisado (cómo debe desarrollarse).

Como regla general, con el término rediseño designamos un cambio gradual en el proceso, aprovechando determinadas características previas del diseño. Cuando lo que se pretende es un rediseño radical del proceso el concepto que debemos empelar es el de reingeniería de procesos, como ampliaremos en este mismo epígrafe.

La variable que suscita mayor interés en el rediseño de procesos es habitualmente la duración del ciclo de proceso: la reducción de la duración del ciclo de proceso marca la diferencia en una competencia orientada al servicio y aumenta el nivel de eficacia. El rediseño de procesos en pos de la rapidez del ciclo genera importantes beneficios competitivos, entre los que puede destacarse el aumento de la cuota de mercado y la reducción de los niveles de inventario. Pueden señalarse tres pautas a seguir en el rediseño de procesos orientado a la rapidez de ciclo:

- Control de los trasposos en el proceso, es decir, las transferencias de material o información de un agente a otro, especialmente los de carácter interdepartamental. Tal control presenta una doble funcionalidad: por un lado, la determinación de reducir o eliminar los mismos (los trasposos implican consumo de tiempo y pueden comprometer la integridad del proceso), por otro, suprimir los retrasos o errores acaecidos durante los trasposos entre áreas funcionales.
- Eliminación de los problemas causados en el inicio de la actividad.
- Supresión de los retrasos o errores durante los trasposos entre áreas funcionales.
- Combinar pasos que conecten negocios o funciones.

Como señalábamos más arriba, hablar de reingeniería de procesos no supone una simple reestructuración del proceso, sino un cambio radical en la estructura de los procesos. Tal finalidad puede alcanzarse de tres formas:

- Rediseñar las etapas del proceso.
- Cambio en la secuencia lógica y temporal del proceso.
- Cambio de otras características del proceso, resultando esencial la intervención de las tecnologías de la información y de las comunicaciones.

Algunas de las técnicas empleadas por la reingeniería de procesos sobre las que existe cierto consenso son las siguientes:

1. Visualización de procesos, en un sentido global, evitando el aislamiento de etapas.
2. Investigación operativa.

3. Tecnologías de la información.
4. Gestión del cambio organizativo.
5. *Benchmarking*, en el sentido de identificar y tomar como referencia procesos operativos en otras organizaciones.
6. Ingeniería industrial.
7. Enfoque a cliente, algo obvio de no ser por la persistencia en el diseño de procesos de acuerdo a las características de la organización, relegando a un segundo plano la satisfacción de las necesidades del cliente.

El objetivo de la reingeniería de procesos se coloca en la mejora de los parámetros claves de la empresa: reducción de costes, reducción de plazos y mejora de la calidad y el servicio al cliente. En la consecución del mencionado objetivo, todo proceso de reingeniería comparte las siguientes características:

- Unificación de tareas, acortando plazos (eliminación de supervisiones) y mejora de la calidad (reducción de errores).
- Participación de los trabajadores en la toma de decisiones, asumiendo las responsabilidades relacionadas con su trabajo (*empowerment*), consiguiendo una reducción de plazos y costes, al «aplanar» la estructura.
- Cambio del orden secuencial por el natural en los procesos, obteniendo una reducción de plazos.
- Realización de diferentes versiones de un mismo producto (clientización).
- Reducción de las comprobaciones y controles, respetando los de sentido económico.
- Responsable de proceso como único punto de contacto, ganando en eficiencia.
- Operaciones híbridas centralizadas/descentralizadas, permitiendo la autonomía de trabajo de los agentes de proceso sin perder coordinación interna.

De modo que la etapa de diseño de procesos puede determinar un ajuste en el proceso como adelantar el alta informática de productos desde el Departamento de Administración al de Logística (al realizar la recepción de mercancías), en aras de una disponibilidad de *stock* en tiempo real que mejore nuestro servicio al cliente. O llegar aún más lejos y transformar por completo el proceso que nos concierne, tal como hizo Kuniyoshi Konishi al crear la cadena de peluquerías QB House ⁷, un ejemplo de reingeniería de procesos. Frente al tradicional ritual al que se somete a los caballeros nipones que desean obtener un corte de pelo, proceso que se prolonga durante una hora y cuyo precio ronda los 25-50 \$, Konishi abogó por la reducción de tiempos, la minimización de costes y la elimi-

⁷ Más información al respecto en <http://www.qbhouse.com/>

nación de servicios auxiliares al puro servicio de peluquería, logrando ofrecer un corte de pelo a un precio de 9,00 \$ en un tiempo de 10 minutos.

8. TRANSFERENCIA DE LA GESTIÓN POR PROCESOS

La fase de transferencia del plan de nuevo proceso a operaciones consta de tres pasos:

- Planificación para prevenir problemas de implantación.
- Planificar para implantar las acciones.
- Desplegar el plan del nuevo proceso.

La implantación de un sistema de gestión por procesos puede suponer un cambio fundamental en la organización, aparte de las implicaciones económicas del proyecto. Todos los cambios de gestión implicados deben ser planificados, periodificados y completados de forma que se permita el despliegue del proceso para proceder a su gestión operativa. Tanto el propietario del proceso como el equipo de gestión deben ser conscientes de las principales categorías de problemas y los elementos integrados en las mismas:

- Flujo del trabajo: anatomía del proceso (transversalidad, interfuncionalidad...).
- Personal y organización (tareas, formación, compensación, responsabilidad...).
- Tecnología (información y automatización).
- Infraestructura física (localización, espacio, equipamiento...).
- Política y legislación (normas territoriales, sectoriales, cultura...).
- Cuestiones propias del diseño del nuevo proceso.

Una buena forma de crear disposición al cambio es adoptar el modelo sucesivo de carácter insatisfactorio del estado actual, generación de una alternativa de mejora de la situación, posibilidad práctica de alcanzar ese estado mejorado y mantenimiento de ese estado por la vía de adquisición de habilidades.

El elemento de salida vendrá constituido por un plan de trabajo elaborado por el equipo de gestión del proceso, si bien de forma previa a su implantación deben someterse a prueba determinados componentes del proceso, a fin de predecir el funcionamiento del nuevo proceso, determinar su viabilidad y establecer la forma de despliegue del mismo (además de optar sobre la cohabitación entre antiguo y nuevo proceso): por funciones (progresivo o simultáneo), por actividades o por prioridad (subprocesos con potencial de mejora más elevado al principio).

9. GESTIÓN OPERATIVA

La fase de gestión del nuevo proceso guarda un exacto paralelismo con las etapas 3 a 5 de la fase de planificación, en cuanto se trata de medir su funcionamiento, identificar las distorsiones entre desempeño y objetivos y adoptar las medidas correspondientes.

9.1. Control de los procesos

Nos hallamos ante un proceso de gestión continuo en el que se evalúa el desempeño real del proceso operativo mediante las medidas correspondientes (indicadores), procediendo a su comparación con los objetivos del proceso. La meta del control de procesos es mantener el funcionamiento del proceso de organización en su nivel planificado.

9.2. Mejora de procesos

Una vez identificadas por el propietario del proceso las distorsiones entre lo que el proceso ofrece y lo que la satisfacción de sus clientes demanda, cabe emprender las acciones sobre esas diferencias. Las mencionadas distorsiones adoptarán la forma de defectos, reclamaciones o costes de mala calidad, entre otras.

9.3. Revisión y evaluación periódica de procesos

De acuerdo a un calendario preestablecido, ambas operaciones pretenden mantener ese ajuste entre desempeño del proceso y objetivos establecidos. Y la revisión y evaluación se extenderá al diseño mismo del proceso, el cual no se encuentra exento de los previsibles cambios en las necesidades de los clientes, aparición de nuevas tecnologías o alteración en los diseños de proceso de los competidores.

10. OBSERVACIONES SOBRE LA GESTIÓN POR PROCESOS

No podemos finalizar el presente trabajo sin reseñar las sustanciales ventajas que aporta la implantación de un sistema de gestión por procesos:

- Económicos, al minimizar los costes operativos y de gestión, por la vía de agilizar la identificación de costes innecesarios (actividades sin valor añadido).
- Aumenta la eficacia en la toma de decisiones, al facilitar la identificación de limitaciones en la consecución de objetivos.
- Reduce los tiempos de desarrollo y lanzamiento de productos o servicios, al acortar las interfases.

- Enriquece la visión de la organización, al presentarla bajo una perspectiva global e interactiva, tanto de modo interno como con sus clientes.
- Permite una racionalización en el empleo de recursos, al aportar una certeza objetiva de su destino y forma de uso.
- Enriquece al empleado mediante la asignación de responsabilidades (*empowerment*).
- Facilita una orientación al cliente y hacia sus objetivos, rompiendo la tradicional orientación departamental.
- Contribuye al desarrollo de ventajas competitivas y duraderas.

Bibliografía

- AGUIRRE SÁDABA, A.A., CASTILLO CLAVERO, A.M. y TOUS ZAMORA, D. [2002]: «Administración de organizaciones. Fundamentos y aplicaciones», Ediciones Pirámide, Madrid.
- ALCALDE SAN MIGUEL, P. [2007]: «Calidad», Thomson Paraninfo, Madrid.
- ANAYA TEJERO, J.J. [2006]: «Logística Integral. La gestión operativa de la empresa», ESIC Editorial, Madrid.
- [2008]: «Almacenes. Análisis, diseño y organización», ESIC Editorial, Madrid.
- BERLINCHES CEREZO, A. [2002]: «Calidad. Las nuevas ISO 9000:2000. Sistemas de gestión de la calidad», Thomson Paraninfo, Madrid.
- GRYNA, F.M., CHUA, R.C.H. y DEFEO, J.A. [2007]: «Método Juran. Análisis y planeación de la calidad», McGraw-Hill, México.
- HEIZER, J. Y RENDER, B. [2007]: «Dirección de la producción y de operaciones. Decisiones estratégicas», Pearson Educación, Madrid.
- JURAN, J.M. y GODFREY, A.B. [2001]: «Manual de Calidad» (vol. I), McGraw-Hill, Madrid.
- MATEOS-APARICIO, P. [2004]: «Dirección y objetivos de la empresa actual», Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.
- PANDE, P.S., NEUMAN, R.P. y CAVANAGH, R.R. [2002]: «Las claves de Seis Sigma», McGraw-Hill, Madrid.
- [2004]: «Las claves prácticas de Seis Sigma», McGraw-Hill, Madrid.
- PÉREZ FERNÁNDEZ DE VELASCO, J.A. [2009]: «Gestión por procesos», ESIC Editorial, Madrid.
- PÉREZ GOROSTEGUI, E. [2004]: «Introducción a la Economía de la Empresa», Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.
- <http://calidad.umh.es/curso/procesos.htm>
- <http://www.portalcalidad.com/>
- <http://www.prosci.com/>

CRITERIOS Y APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE PUESTA EN EQUIVALENCIA (IX)

FRANCISCO JAVIER DORADO GUERRERO

JUAN DEL BUSTO MÉNDEZ

Profesores del CEF

Extracto:

EL método de participación puesta en equivalencia es el aplicado para proceder a la valoración de las sociedades multigrupo que no apliquen voluntariamente el método de integración proporcional y a las sociedades asociadas.

Se desarrolla cuando una sociedad puede entenderse que está influenciada significativamente y, por tanto, se trataría de una sociedad asociada.

El método de participación puesta en equivalencia se puede estructurar en tres fases:

1. **Homogeneización** o ajustes sobre los estados financieros individuales. No se rectifican los estados individuales, sino los estados aportados al consolidado para efectuar la valoración inicial y posterior.
2. **Cambio de denominación.** Este método se fundamenta en cambiar la denominación de las inversiones de sociedades asociadas o multigrupo, que pasan a llamarse participaciones puestas en equivalencia.
3. **Valoración de la inversión.** En un principio, se valora en el momento inicial por el valor razonable de los activos y pasivos que representa su participación con las limitaciones establecidas en la normativa para las combinaciones de negocio. Y posteriormente, cada vez que sucesivamente se realizan las cuentas consolidadas (cada año), se incrementa el valor de la participación por el incremento del patrimonio neto o se decrementa el valor de la participación por la disminución del valor del patrimonio neto de la sociedad participada.

Dentro de este proceso, es imprescindible la existencia de grupo para que se pueda aplicar el método de participaciones puestas en equivalencia, ya que, de no ser así, no habría sociedades multigrupo ni asociadas.

Palabras clave: método de consolidación, procedimiento de puesta en equivalencia, método de la participación, influencia significativa, gestión conjunta, homogeneización previa, diferencia negativa de sociedades puestas en equivalencia y adquisición por etapas.

CRITERIA AND APPLICATIONS OF EQUITY PROCEDURE (IX)

FRANCISCO JAVIER DORADO GUERRERO

JUAN DEL BUSTO MÉNDEZ

Profesores del CEF

Abstract:

THE equity method is applied to carry out the valuation of the associated companies and those jointly controlled entities that voluntarily doesn't implement the proportional integration method.

It develops when a society can be understood as being influenced significantly and therefore it would be an associated company.

The equity method can be structured in three phases:

1. **Homogenization** or adjustments on the financial statements. Not correcting the individual states, but provided the bound states to make the initial assessment and later.
2. **Change of name.** This method is based on changing the designation of investment associates or jointly controlled entities, which are now called the equity participations.
3. **Investment appraisal.** Initially valued at fair value of assets and liabilities that represents its participation within the limitations established in the regulations for business combinations. And then every time you performed on consolidated accounts (each year), it increases the value of participation by the increase in equity or decrease the value of participation by the decrease in net assets of the investment.

Within this process, it is essential the existence of the group so that you can apply the method to the equity method.

Keywords: consolidation method, equity procedure, equity method, significant influence, joint management, previous homogenization, negative goodwill equity participation and acquisition stages.

Sumario

1. Introducción.
2. Desarrollo del trabajo.
 - 2.1. Introducción a la participación puesta en equivalencia.
 - 2.2. Descripción del procedimiento de puesta en equivalencia.
 - 2.3. Disponibilidad para la venta a corto plazo de sociedades asociadas.
 - 2.4. Información a reconocer en la memoria de las cuentas consolidadas.

1. INTRODUCCIÓN

El método de participación puesta en equivalencia es el aplicado para proceder a la valoración de las sociedades multigrupo que no apliquen voluntariamente el método de integración proporcional y a las sociedades asociadas.

Se desarrolla cuando una sociedad puede entenderse que está influenciada significativamente y, por tanto, se trataría de una sociedad asociada.

El método de participación puesta en equivalencia se puede estructurar en tres fases:

1. Homogeneización o ajustes sobre los estados financieros individuales. No se rectifican los estados individuales, sino los estados aportados al consolidado para efectuar la valoración inicial y posterior. Los ajustes más relevantes son tres:

- Temporal.
- Valorativa.
- Por las operaciones internas.

2. Cambio de denominación. Este método se fundamenta en cambiar la denominación de las inversiones de sociedades asociadas o multigrupo que voluntariamente apliquen este método que presenta las cuentas consolidadas del grupo correspondiente. Así pasan a llamarse participaciones puestas en equivalencia en vez de, por ejemplo, participaciones en el capital de sociedades multigrupo o asociada, etc. Por tanto, no se trata de un método de integración.

3. Valoración de la inversión. Se trata a su vez de dos secciones. En un principio, se valora en el momento inicial por el valor razonable de los activos y pasivos que representa su participación con las limitaciones establecidas en la normativa para las combinaciones de negocio. Y posteriormente, cada vez que sucesivamente se realizan las cuentas consolidadas (cada año), se incrementa el valor de la participación por el incremento del patrimonio neto o se decrementa el valor de la participación por la disminución del valor del patrimonio neto de la sociedad participada.

De lo comentado previamente se deduce que el método de participación puesta en equivalencia no se trata de un método de integración de cuentas anuales, sino simplemente es un método de valoración de inversiones financieras de sociedades asociadas o multigrupo en su caso, con cambio de denominación.

Dentro de este proceso, es imprescindible la existencia de grupo para que se pueda aplicar el método de participaciones puestas en equivalencia, ya que, de no ser así, no habría sociedades multigrupo ni asociadas.

Por otro lado, existe un tratamiento de continuidad cuando se pasa del método de participaciones puestas en equivalencia a método de integración proporcional y a la inversa. Mientras que cuando se pasa de integración global al método de participaciones puestas en equivalencia o a la inversa no existe tal continuidad y se trata como si fuera la primera vez que se adopta el método.

Adicionalmente, al ser un método donde en las cuentas anuales consolidadas únicamente se refleja la valoración de la inversión y no su detalle, es muy importante complementar esa información con la establecida y exigida en la memoria, entre la que se encuentra el fondo de comercio implícito en la valoración y no separado en cuenta propia, procesos de amortización de plusvalías implícitas en la valoración y no contabilizadas en las cuentas individuales de la participada, etc.

2. DESARROLLO DEL TRABAJO

2.1. Introducción a la participación puesta en equivalencia

2.1.1. Conceptos básicos

El procedimiento de puesta en equivalencia se aplica a aquellas sociedades que escapen al método de consolidación ¹ (no se aplique ni el método de integración global ni de integración proporcional), pero en las que la sociedad ejerce una influencia significativa o, en su caso, gestión conjunta. Encontramos la regulación legal del método de puesta en equivalencia en el artículo 47 del Código de Comercio:

Artículo 47.

3. Cuando una sociedad incluida en la consolidación ejerza una influencia significativa en la gestión de otra sociedad no incluida en la consolidación, pero con la que esté asociada por tener una participación en ella que, creando con esta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a la actividad de la sociedad, dicha participación deberá figurar en el balance consolidado como una partida independiente y bajo un epígrafe apropiado.

Esa influencia significativa que establece el Código de Comercio como supuesto de hecho para aplicar el método de puesta en equivalencia es un término ambiguo, por lo que para determinar cuán-

¹ Deja claro el Código de Comercio que el procedimiento de puesta en equivalencia no es un método de consolidación, es decir, de integración de cuentas anuales, sino un procedimiento de valoración de la participación en la sociedad.

do debe entenderse que se da una situación de influencia significativa establece el propio código una presunción, considerándose que en aquellos casos en los que se posea al menos el 20 por 100 de los derechos de voto de la sociedad estaremos ante una influencia significativa en la sociedad.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe una participación en el sentido expresado, cuando una o varias sociedades del grupo posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de una sociedad que no pertenezca al grupo.

No obstante, se trata de una presunción *iuris tantum*, ya que se admite prueba en contrario para aquellos casos en los que a pesar de darse esa condición de ostentar una participación superior al 20 por 100 no se pueda entender que se ejerza una influencia significativa en la sociedad.

Es muy importante recalcar que para que existan sociedades asociadas es imprescindible la existencia previa de grupo, es decir, las sociedades asociadas pertenecen a grupos de sociedades, no a sociedades individuales, siempre a efectos de consolidación.

Artículo 5. Sociedades asociadas.

1. Tendrán la consideración de sociedades asociadas, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, aquellas en las que alguna o varias sociedades del grupo ejerzan una influencia significativa en su gestión.

Aportan las normas una definición de qué se debe considerar a efectos contables como influencia significativa sobre una sociedad. Se define así influencia significativa como aquellas situaciones en las que, además de una participación en la sociedad, se tiene el «poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control, ni el control conjunto de la misma.»

2. Existe influencia significativa en la gestión de otra sociedad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a) Una o varias sociedades del grupo participen en la sociedad.

b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control, ni el control conjunto de la misma.

Además de establecerse como presunción la participación del 20 por 100, se recogen otras situaciones que podrán evidenciar la influencia significativa.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando una o varias sociedades del grupo posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de una sociedad que no pertenezca al grupo. Para computar este porcentaje será de aplicación lo dispuesto en el artículo 3.

Asimismo, teniendo participación en la sociedad la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

- a) *Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la sociedad participada;*
- b) *Participación en los procesos de fijación de políticas, entre las que se incluyen las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;*
- c) *Transacciones de importancia relativa con la participada;*
- d) *Intercambio de personal directivo; o*
- e) *Suministro de información técnica esencial.*

- Las sociedades que forman el grupo «PATRAS» tienen una participación del 19 por 100 de la sociedad «CALA». Además, con esta participación en el capital se le otorga la representación con un miembro en el órgano de administración de la sociedad «CALA». Se conoce que el principal y único proveedor de la sociedad «CALA» es el grupo «PATRAS».

Con la información anterior queda plenamente probado que la sociedad «CALA» es asociada del grupo «PATRAS». Ya que, por una parte, existe gran vinculación de transacciones de importancia relativa al ser su único proveedor y, por otro lado, tienen representación en el consejo de administración.

- La sociedad «CARTERA» se trata de una sociedad *holding* y, por tanto, tiene como objeto social comprar participaciones de otras sociedades para obtener rentabilidades a muy corto plazo, bien mediante su venta o bien mediante el cobro de dividendos. Pero en ningún caso participan en la gestión, ni influyen significativamente en la dirección de las sociedades en las que participan. Supongamos que la sociedad «CARTERA» tiene el 25 por 100 del capital de la sociedad «MONEDERO».

En un primer momento, se podría pensar que la sociedad «MONEDERO» es asociada de la sociedad «CARTERA», ya que esta última participa en un 25 por 100 del capital de la otra. Pero no es así, debido a la existencia de prueba en contra. La sociedad «CARTERA», se trata de una sociedad *holding* cuya finalidad única es la de obtener beneficios y en ningún momento influye en la gestión de sus participadas con independencia del capital que posea.

El procedimiento de puesta en equivalencia no será de aplicación únicamente a las sociedades sobre las que se ejerza una influencia significativa, sino que el propio Código de Comercio ya reconoce la opción de elegir este tratamiento para las sociedades en las que se dé una gestión conjunta.

4. Se incluirán en las cuentas consolidadas aplicando el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación, todas las sociedades incluidas en el apartado 3, así como las sociedades del apartado 1 que no se consoliden a través del método de integración proporcional. La opción establecida para las sociedades del apartado 1 se ejercerá de manera uniforme respecto a todas las sociedades que se encuentren en dicha situación.

2.1.2. Homogeneización de la información

Al igual que se establece en el método de integración global y proporcional para que el usuario de la información pueda juzgar la posición de la sociedad, será necesario que todas las operaciones hayan recibido el mismo tratamiento contable, lo que implica la necesidad de una homogeneización de la información financiera en aquellas sociedades dependientes que hayan seguido unos criterios contables diferentes a los del grupo. Las participaciones en sociedades puestas en equivalencia no escapan a esa necesidad de homogeneización previa de criterios valorativos, como así se recoge expresamente en el artículo 53:

Artículo 53. Homogeneización de la información.

1. Si la sociedad participada utiliza criterios de valoración diferentes a los del grupo, deberán efectuarse los ajustes necesarios, previamente a la puesta en equivalencia, en los términos previstos en el artículo 17, cuando tales diferencias resulten significativas y siempre que se pueda disponer de la información necesaria.

La homogeneización valorativa queda definida, también, en el artículo 45 del Código de Comercio.

La normativa establece que los elementos del activo, del pasivo, los ingresos y gastos, y demás partidas de las cuentas anuales de las sociedades asociadas, y en su caso multigrupo, deben ser valorados siguiendo métodos uniformes y de acuerdo con los principios y normas de valoración establecidos en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y Plan General de Contabilidad (PGC) y demás legislación que sea específicamente aplicable.

En el caso de que alguno de los elementos anteriores haya sido valorado según criterios no uniformes respecto a los aplicados en la consolidación, a los solos efectos de consolidar, tal elemento debe ser valorado de nuevo conforme a los criterios aplicados en la consolidación, realizándose los ajustes necesarios. Únicamente se establece la excepción a valorar de nuevo si el resultado de la nueva valoración ofrece un interés poco relevante para alcanzar la imagen fiel del grupo.

La coexistencia del PGC con los criterios sectoriales hace necesario precisar la regla que ha de aplicarse para homogeneizar la información financiera formulada a partir de normas específicas diferentes. En estos casos, la normativa precisa el criterio a seguir en el supuesto de que los criterios aplicados en las cuentas individuales de las sociedades asociadas o en su caso multigrupo difieran de los adoptados por la sociedad dominante.

En este sentido, el apartado 3 del artículo 17 de las normas de consolidación precisa que si la normativa específica no presenta opciones para contabilizar la operación, se respetará el criterio aplicado por la sociedad asociada o en su caso multigrupo en sus cuentas individuales. En el supuesto de que las sociedades del perímetro de consolidación realicen varias actividades, de forma que unas estén sometidas al PGC y otras a la norma aplicable en España a determinadas entidades del sector financiero, o por razón de sujeto contable, deberán respetarse las normativas específicas explicando

detalladamente los criterios empleados. No obstante, con el objetivo de alcanzar la imagen fiel, para aquellos criterios que presenten opciones, se deberán homogeneizar las operaciones considerando el criterio aplicado en las cuentas individuales de la sociedad con mayor relevancia para la citada operación en el seno del grupo.

Cuando la normativa específica no presente opciones deberá mantenerse el criterio aplicado por dicha entidad en sus cuentas individuales.

2. Las cuentas anuales de la empresa participada deberán referirse a la misma fecha que las cuentas anuales consolidadas. A estos efectos se aplicará el apartado 2 del artículo 16. También será de aplicación el apartado 3 de dicho artículo, siempre que pueda obtenerse la información necesaria.

2.2. Descripción del procedimiento de puesta en equivalencia

2.2.1. Significado del método

Mediante el procedimiento de puesta en equivalencia las inversiones en sociedades asociadas, o en su caso sociedades multigrupo, se valorarán en los estados contables consolidados a través del coste inicial (incluyendo en su caso las plusvalías tácitas no contabilizadas no incluidas en el coste en el momento inicial), e incrementándose en momentos posteriores la proporción que le corresponda a la sociedad de los cambios en el patrimonio neto que se haya producido en la sociedad asociada desde el momento de la adquisición de la influencia significativa, en este sentido define el preámbulo de las normas de consolidación el método de puesta en equivalencia:

NOFCAC: Preámbulo, apartado 16

«A partir de su reconocimiento inicial, las variaciones en el saldo de las participaciones puestas en equivalencia son un trasunto de los cambios que experimente el patrimonio neto de la entidad en la que se ha invertido».

EJEMPLO 1:

El «GRUPO PICA» tiene una participación del 25 por 100 en la sociedad «MONTA» que le atribuye una influencia significativa. El precio pagado por el 25 por 100 de la participación se eleva a 1.200 u.m. El patrimonio neto contable de la sociedad «MONTA» se eleva a 4.800 u.m. Pero la sociedad «MONTA» presenta unos terrenos cuyo valor asciende a 500 u.m, aunque su valor contable registrado es de 400 u.m. Dos años más tarde, el patrimonio neto contable de «MONTA» se eleva a 6.500 u.m.

Determinar la valoración de la participación de la asociada en las cuentas consolidadas, tanto en el momento inicial como dos años más tarde.

.../...

.../...

Momento inicial:

La valoración de la sociedad participada se elevaría al patrimonio neto + las plusvalías tácitas no contabilizadas incluidas en la contabilidad individual de la asociada = $1.200 + (500 - 400) \times 0,25 = 1.225$ u.m.

Donde el precio pagado coincide con la parte proporcional (25%) del patrimonio neto adquirido (4.800 u.m.). Por tanto, en su valoración inicial se sumarían al coste inicial las plusvalías tácitas no contabilizadas y no pagadas por ellas, que en el caso que nos ocupa se eleva al 25 por 100 de 100 que es igual a 25.

Dos años más tarde:

A la valoración inicial se incluiría el porcentaje de participación sobre el incremento del patrimonio neto contable desde el momento inicial al momento actual de consolidación. Es decir, en el ejemplo sería:

Valoración de la sociedad participada = valoración momento inicial + % de participación del patrimonio neto contabilizado = $1.225 + 0,25 \times (6.500 - 4.800) = 1.650$ u.m.

2.2.2. Procedimiento inicial

En un sentido más técnico define el artículo 52 de las normas de consolidación el procedimiento de consolidación:

Artículo 52. Descripción del procedimiento.

1. Según el procedimiento de puesta en equivalencia, o método de la participación, la inversión en una sociedad se registrará inicialmente al coste, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54, y se incrementará o disminuirá posteriormente para reconocer el porcentaje que corresponde al inversor en la variación del patrimonio neto producido en la entidad participada, después de la fecha de adquisición, una vez ajustado de acuerdo con lo previsto en el artículo 55.

No se trata de un método de consolidación, es decir, de integración de las cuentas individuales para la constitución de las cuentas consolidadas, ya que no se integran los activos y pasivos de la sociedad asociada en las cuentas consolidadas del grupo, como así sucedía en el método de integración global, o en el método de integración proporcional (aunque en este caso únicamente en atención al porcentaje de participación que se ostentase en la sociedad objeto de gestión conjunta). En cambio, bajo este procedimiento, se recogerá la participación en la sociedad en una única cuenta, denomina-

da participaciones puestas en equivalencia, sin permitir hacernos una idea de los bienes y pasivos en los que se ejerce influencia significativa con esa participación.

Por tanto, si sintetizamos en dos palabras el procedimiento de participación puesta en equivalencia, se diría que se trata de un método de valoración, valorando la inversión al valor teórico contable, reconociendo inicialmente las plusvalías tácitas no reconocidas y el fondo de comercio positivo o negativo si lo hubiera, y de un cambio de denominación, en vez de llamar a la inversión «participaciones a largo o corto plazo en partes vinculadas» se denomina «participaciones puestas en equivalencia».

2.2.3. Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia

2.2.3.1. Caso general

Artículo 54. Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.

1. Cuando se aplique por primera vez el procedimiento de puesta en equivalencia, **la participación en la sociedad se valorará en el balance consolidado por el importe que el porcentaje de inversión de las sociedades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la sociedad, una vez realizados los ajustes previstos en el artículo 25, circunstancia que exigirá reconocer la inversión por su coste salvo en el supuesto excepcional regulado en el segundo párrafo del apartado 2 de este artículo.**

Este importe figurará en el activo del balance consolidado bajo la denominación «participaciones puestas en equivalencia».

(...)

2. **Si la diferencia entre el importe al que la participación estaba contabilizada en las cuentas individuales y el valor a que se ha hecho referencia en el apartado anterior es positiva, el fondo de comercio puesto de manifiesto se incluirá en el importe en libros de la inversión recogido en la partida «participaciones puestas en equivalencia» y se informará de él en la memoria.**

En el supuesto excepcional de que dicha diferencia sea negativa se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada como un resultado positivo en la partida «Diferencia negativa de consolidación de sociedades puestas en equivalencia». No obstante, antes de reconocer el citado ingreso deberán evaluarse nuevamente los importes descritos en el apartado 1 de este artículo.

EJEMPLO 2:

La sociedad «A» adquiere el 31-12-X1 el 20 por 100 de las acciones de la sociedad «B» por un importe de 350 u.m. Se dispone de la siguiente información:

.../...

.../...

Cuentas de «B» a 31-12-X1	Valor contable	Valor razonable
Terrenos	800	1.200
Construcciones	500	450
Maquinaria	750	700
Total activo	2.050	2.350
Capital social	1.000	–
Reservas	150	–
Resultado del ejercicio	100	–
Deudas con entidades de crédito	800	750
Total pasivos y patrimonio neto	2.050	750

Se pide:

Realizar los asientos de eliminación para preparar el balance consolidado de este año (suponiendo la existencia de un grupo de sociedades).

Solución:

Según disponen las normas de consolidación debe reconocerse la participación por el porcentaje en el patrimonio del grupo, una vez realizados los ajustes para valorar los elementos a su valor razonable (como dispone el art. 25), con las excepciones pertinentes.

(+) Contraprestación transferida: (precio de adquisición) de participación 350

(–) 20%/ Valor razonable activos identificables adquiridos netos de pasivos asumidos (320)

[20%/Patrimonio neto de contable ASOCIADA: $20\% \times (1.250) = 250$

20% s/Ajustes a valor razonable: $20\% \times (300 + 50) = 70$]

(=) Diferencia de primera consolidación en sociedades puestas en equivalencia (fondo de comercio) 30

En el caso en el que el importe desembolsado en la adquisición sea superior al valor razonable de los activos netos, se reconocerá un fondo de comercio como activo de la sociedad que realiza la adquisición, que deberá someterse a una prueba de deterioro en los ejercicios futuros. Para aquellos casos en los que el valor de los activos netos adquiridos sea superior al coste de la adquisición, se permite reconocer un ingreso del ejercicio, si bien una vez revisadas las estimaciones de los valores razonables. En nuestro caso, la diferencia que surge de 30 se corresponde con un fondo de comercio. Si bien no se reconoce directamente en las cuentas consolidadas, sino que su importe pasará a engrosar la valoración de las participaciones en sociedades puestas en equivalencia, debiendo informarse de su cuantía en la memoria consolidada del grupo de sociedades.

.../...

.../...

Por el asiento de ajuste en balance de situación:

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Cuentas a 31-12-X1	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	350	
Participaciones en empresas del grupo, «B»		350

No procede ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias a esa fecha, ni al estado de ingresos y gastos reconocido.

EJEMPLO 3:

Con los mismos datos de balance de la sociedad «B» del ejemplo anterior, realizar las eliminaciones si el coste de la participación hubiera sido de 300 u.m.

Recordemos que el valor de la participación en el patrimonio neto, una vez realizados los ajustes para reconocer los elementos a su valor razonable era 320 u.m. Al ser en este caso menor el importe desembolsado por la participación que el valor razonable de los activos netos adquiridos, se debe reconocer un resultado del ejercicio por esa diferencia (20 u.m.)

Ajuste en el balance: consiste en cambiar la denominación de «participaciones en empresas del grupo, "B"» por «participaciones puestas en equivalencia» y se valora en el momento inicial por su coste de adquisición. En el caso que nos ocupa, como el precio pagado por la participación (300 u.m.) es menor que la parte proporcional del valor de la participación comprada ($1.650 \times 0,2 = 320$) se da una diferencia negativa de participaciones puestas en equivalencia. Esta diferencia se trata como ingreso en la cuenta de resultados. Antes de reconocer este ingreso habría que validar que todos los activos y pasivos de la sociedad están adecuadamente valorados y contabilizados.

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Cuentas a 31-12-X1	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	320	
Participaciones en empresas del grupo, «B»		300
Resultado del ejercicio («A»)		20
Artículo 54 del Real Decreto 1159/2010. Primera aplicación del procedimiento de participaciones puestas en equivalencia.		

Ajuste en la cuenta de resultado: consiste en reconocer el ingreso de la diferencia negativa de cambio de participaciones puestas en equivalencia.

.../...

.../...

Ajuste sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuentas a 31-12-X1	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A»)	20	
Diferencia negativa de consolidación de sociedades puestas en equivalencia		20
Artículo 54 del Real Decreto 1159/2010. Primera aplicación del procedimiento de participaciones puestas en equivalencia.		

En el apartado A, Estado de ingresos y gastos reconocido, del estado de cambios en el patrimonio neto se aumentará en 20 u.m el beneficio en el concepto denominado «A) Resultado consolidado del ejercicio» y se aumentará el «Total de ingresos y gastos consolidados reconocidos».

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado consolidado del ejercicio («A»)	20	
Saldo total de ingresos y gastos consolidados reconocidos («A»)		20
Artículo 54 del Real Decreto 1159/2010. Primera aplicación del procedimiento de participaciones puestas en equivalencia.		

2.2.3.2. Adquisición de participaciones por etapas

En el caso de que se hayan adquirido participaciones con anterioridad a la adquisición de la influencia significativa, disponen las normas de consolidación que debe considerarse como valor de las contraprestaciones de las participaciones adquiridas el coste de cada una de las participaciones previas a la consideración de participaciones vinculadas. Así, la norma de consolidación determina:

Artículo 54. Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.

Si existiesen participaciones previas, para determinar el coste de la inversión en la sociedad puesta en equivalencia se considerará el coste de cada una de las transacciones individuales.

Se considera como coste el valor que tuviera la participación inmediatamente antes de la consideración de parte vinculada. Por tanto, no se reconocerá ninguna plusvalía posterior a este reconocimiento. Con relación a las plusvalías reconocidas en cuentas de neto previas al reconocimiento como parte vinculada se estará a lo establecido en el PGC, es decir, que se mantendrán en dichas

cuentas hasta que se dé alguna de las circunstancias de las establecidos en el punto 2.6.3 de la norma novena del PGC ².

Si entendiésemos que con coste las normas de consolidación se están refiriendo al importe desembolsado en cada una de las adquisiciones previas, a la hora de calcular las diferencias de primera consolidación estaríamos comparando el coste del momento en que se realizó la adquisición con el patrimonio neto que tiene la sociedad en estos momentos, lo que plantea una inconsistencia temporal en la manera de hacer los cálculos. Ya que estaríamos comparando valores de fechas diferentes, además, de ser contrario al tratamiento que se establece en el PGC para los libros individuales.

EJEMPLO 4:

Adquirimos una participación en la sociedad «B» representativa del 5 por 100 de su capital social por 8.000 euros el 15-07-X1, siendo los costes de la transacción de 100 euros. Al cierre del ejercicio, el valor razonable de esa participación es de 9.500 euros. A 02-01-X2 aumentamos la participación en la sociedad adquiriendo una participación representativa del 15 por 100 del capital social por valor de 28.500 euros, siendo los costes de la transacción de 125 euros. Se entiende que los valores contables coinciden con sus valores razonables.

El balance de la sociedad «B» en X1 era:

Cuentas de «B» a 31-12-X1	31-12-X1
Terrenos	30.000
Construcciones	50.000
Maquinaria	170.000
Total activo	250.000
Capital social	50.000
Reservas	100.000
Resultado del ejercicio	20.000
Deudas con entidades de crédito	80.000
Total pasivos y patrimonio neto	250.000

Se pide:

Asientos en el caso de que la participación inicial se hubiera clasificado como cartera de negociación y si la clasificación hubiera sido de disponible para la venta.

.../...

² Si bien no lo dicen expresamente así las normas de consolidación, la poco acertada redacción de «coste de cada una de las transacciones individuales» ha sido concretada a golpe de Consulta del BOICAC. En este sentido la Consulta 22 del BOICAC 85 se pronuncia a favor de mantener los ajustes previos en las participaciones, en línea con lo dispuesto para las cuentas individuales: «En consecuencia, **en la fecha en la que se adquiere la influencia significativa los ingresos y gastos directamente reconocidos en el patrimonio neto vinculados a la participación previa se mantendrán en este hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 de la NRV 9.ª del PGC**».

.../...

Solución:

- Comenzaremos la solución con el tratamiento que se le habría dado de haberse designado originalmente la inversión dentro de la cartera de negociación.

El asiento en el momento de la adquisición de la participación en las cuentas individuales de la tenedora debe reconocerse a su valor razonable, reconociéndose como un gasto los costes de la operación, al haberse designado dentro de la cartera de negociación.

Código	Cuentas	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	8.000	
669	Otros gastos financieros	100	
573	Bancos		8.100

Punto 2.3.1 de la norma novena de la segunda parte del Real Decreto 1514/2007. «Valor inicial de los activos mantenidos para negociar».

Al cierre del ejercicio, en las cuentas individuales de la tenedora debe procederse a reconocer la participación por su valor razonable, lo que en este caso implica reconocer un beneficio del ejercicio por la plusvalía.

Código	Cuentas 31-12-X1	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio (9.500 – 8.000)	1.500	
7630	Beneficios de cartera de negociación (9.500 – 8.000)		1.500

Punto 2.3.2 de la norma novena de segunda parte del Real Decreto 1514/2007. «Valoración posterior de los activos mantenidos para negociar».

Por la regularización de las cuentas de ingresos y gastos reconocidos a lo largo del ejercicio para llegar al resultado:

Código	Cuentas 31-12-X1	Debe	Haber
7630	Beneficios de cartera de negociación	1.500	
669	Otros gastos financieros		100
129	Resultado del ejercicio		1.400

Norma séptima de la tercera parte del Real Decreto 1514/2007. «Elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias».

Posteriormente, el 2 de enero se aumenta la participación en la sociedad adquiriendo un 15 por 100 adicional, por lo que se pasa a controlar en este momento el 20 por 100 de los derechos de voto de la sociedad. Debemos entender que en este momento se ejerce una influencia significativa sobre la sociedad «B», por lo que debe reconocerse esa participación conforme a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9.^a 2.5 *Inversiones en el patrimonio de empresas del patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.*

.../...

.../...

Los costes de la operación deben incrementar el valor de la participación en la sociedad, por lo que el asiento contable será:

Cuentas 02-01-X2	Debe	Haber
Participaciones en empresas del grupo (28.500 + 125)	28.625	
Bancos		28.625
Punto 2.5.1 de la norma novena de la segunda parte del Real Decreto 1514/2007. «Valor inicial de las inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas».		

La participación que manteníamos con anterioridad en la cartera de negociación ahora deberá recalificarse a inversión en empresas del grupo. Según establece el PGC se reconocerá la participación al coste, entendiendo por tal el que figurará previamente en libros, por lo que los asientos necesarios para la recalificación de la participación serían:

Código	Cuentas	Debe	Haber
-	Participaciones en empresas del grupo	9.500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		9.500
Punto 2.5.1 de la norma novena de la segunda parte del Real Decreto 1514/2007. «Valor inicial de las inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas».			

Se entiende que el resultado de 1.400 u.m. (1.500 de Beneficios de cartera de negociación y 100 de Otros gastos financieros) que se reconoció en el ejercicio anterior no debe darse de baja con motivo de la calificación en este ejercicio como empresa del grupo, multigrupo o asociadas. De modo que para establecer, a efectos de la consolidación, el coste de la participación en la sociedad «B» se seguirá el mismo criterio de valoración visto en las cuentas individuales de la sociedad. De modo que el coste a efectos de calcular las diferencias de primera consolidación serían esos 38.125 u.m. por las que figura la participación en libros individuales (28.625 de la adquisición de la nueva participación y 9.500 u.m. en las que hemos valorado la participación previa).

(+) Contraprestación transferida: (precio de adquisición) de participación 38.125

(-) 20% s/ Valor razonable activos identificables adquiridos netos de pasivos asumidos (320)
 [20% s/Patrimonio neto de contable: $20\% \times (170.000) = 34.000$]

(=) Diferencia de primera consolidación en sociedades puestas en equivalencia (fondo de comercio) 4.125

En el caso que la tenedora de «B» formara un grupo, al ejercer esta una influencia significativa sobre la sociedad «B», en las cuentas consolidadas se debe valorar esa participación conforme al método de puesta en equivalencia, debiéndose realizar en el momento de elaborar las cuentas consolidadas el siguiente ajuste (consiste en cambiar la denominación de la participación de «participaciones en empresas del grupo» a «participaciones puestas en equivalencia» y en valorar la inversión al coste más las plusvalías tácitas no incluidas en dicho coste:

.../...

.../...

Cuentas	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	38.125	
Participaciones en empresas del grupo		38.125

Artículo 54 del Real Decreto 1159/2010 norma de consolidación y punto 2.5.1 de la norma novena de la segunda parte del Real Decreto 1514/2010. Primera aplicación del procedimiento de participaciones puestas en equivalencia y valor inicial de las inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Se aprecia que la participación en la sociedad puesta en equivalencia aparece reconocida en las cuentas consolidadas, no por el coste de las diferentes adquisiciones en cada momento de compra, sino por el coste de la última adquisición y el valor contable de las participaciones previas. Tampoco se han anulado los resultados reconocidos previamente (1.400 u.m. en el ejercicio anterior) resultantes de valorar la participación por su valor razonable.

- En el caso de que la designación original hubiera sido en la cartera de activo financiero disponible para la venta.

Contabilización en las cuentas individuales de la tenedora de la participación inicial del 5 por 100 en el momento de la adquisición. Los costes iniciales, al haberse clasificado en este caso dentro de la cartera de disponible para la venta, se reconocerán como mayor valor de la participación.

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	8.100	
573	Bancos		8.100

Punto 2.6.1 de la norma novena de la segunda parte del Real Decreto 1514/2007. «Valor inicial de los activos disponible para la venta».

Contabilización en las cuentas individuales de la tenedora de la participación al cierre del ejercicio, para reconocer la inversión por su valor razonable debe reconocerse un ingreso imputado directamente al patrimonio neto por un importe de 1.400 u.m.

Código	Cuentas 31-12-X1	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (9.500 - 8.100)	1.400	
900	Beneficios activos financieros disponibles para la venta (9.500 - 8.100)		1.400

Punto 2.6.2 de la norma novena de la segunda parte del Real Decreto 1514/2007. «Valor posterior de los activos disponible para la venta».

.../...

.../...

La cuenta de ingreso imputado al patrimonio neto debe regularizarse al cierre del ejercicio, de modo que se dará de baja contra la cuenta de patrimonio neto «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta»:

Código	Cuentas 31-12-X1	Debe	Haber
900	Beneficios activos financieros disponibles para la venta	1.400	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		1.400

Norma octava de la tercera parte del Real Decreto 1514/2007. «Elaboración del estado de variación del patrimonio neto».

Al igual que hacíamos en el caso previo, al momento de la adquisición del 15 por 100 adicional ya se considera que existe influencia significativa y, por tanto, se cumplen las condiciones para considerar que la sociedad «B» es asociada, a través de dicha participación, por lo que debe reconocerse la adquisición del 15 por 100 adicional conforme a la norma de valoración 9.^a 2.5.1 del PGC (RD 1514/2007):

Cuentas 02-01-X2	Debe	Haber
Participaciones en empresas del grupo	28.625	
Bancos		28.625

Punto 2.5.1 de la norma novena de la segunda parte del Real Decreto 1514/2007. «Valor inicial de las inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas».

Por otro lado, las participaciones previas se reconocen por el valor contable que tuvieran en ese momento en libros individuales, por lo que el asiento necesario para recalificar la participación de activos financieros disponibles para la venta a participaciones en empresas del grupo sería:

Código	Cuentas	Debe	Haber
-	Participaciones en empresas del grupo	9.500	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		9.500

Punto 2.5.1 de la norma novena de la segunda parte del Real Decreto 1514/2007. «Valor inicial de las inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas».

En este momento, tenemos la participación en la sociedad «B» valorada por 38.125 u.m. exactamente igual que en el caso anterior, por lo que desde este momento los asientos de eliminación que se deben realizar para formular las cuentas consolidadas serán idénticos que los vistos anteriormente.

De modo que el coste a efectos de calcular las diferencias de primera consolidación serían esos 38.125 u.m. por las que figura la participación en libros individuales (28.625 de la adquisición de la nueva participación y 9.500 u.m. en las que hemos valorado la participación previa).

.../...

.../...

(+) Contraprestación transferida: (precio de adquisición) de participación	38.125
(-) 20% s/ Valor razonable activos identificables adquiridos netos de pasivos asumidos	(320)
[20% s/Patrimonio neto de contable: $20\% \times (170.000) = 34.000$]	
(=) Diferencia de primera consolidación en sociedades puestas en equivalencia (fondo de comercio)	4.125

En el caso de que la tenedora de «B» formara un grupo, al ejercer esta una influencia significativa sobre la sociedad «B», en las cuentas consolidadas se debe valorar esa participación conforme al método de puesta en equivalencia, debiéndose realizar en el momento de elaborar las cuentas consolidadas el siguiente ajuste (consiste en cambiar la denominación de la participación de «participaciones en empresas del grupo» a «participaciones puestas en equivalencia» y en valorar la inversión al coste más las plusvalías tácitas no incluidas en dicho coste:

Cuentas	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	38.125	
Participaciones en empresas del grupo		38.125
Artículo 54 del Real Decreto 1159/2010 norma de consolidación y punto 2.5.1 de la norma novena de la segunda parte del Real Decreto 1514/2010. Primera aplicación del procedimiento de participaciones puestas en equivalencia y valor inicial de las inversiones en patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.		

Nótese que en este caso la participación en empresas del grupo tiene una cuenta de patrimonio neto asociada de 1.400 u.m. que se mantendrá en las cuentas consolidadas del grupo hasta que se produzca la baja o deterioro de la sociedad.

2.2.3.3. Pase de control a influencia significativa

En algunos casos, previamente a la influencia significativa sobre la sociedad se poseía el control de la sociedad. En estos casos, hasta la pérdida de control, se habrá venido reconociendo dicha inversión en el grupo mediante la integración global de la sociedad, lo que habrá implicado el reconocimiento de la parte correspondiente de los cambios en el patrimonio neto. A partir de la pérdida de control y el inicio de la influencia significativa, se entenderá como coste de la inversión el valor razonable de la participación que permanezca en el momento de la pérdida de control y adopción de la influencia significativa.

*En definitiva, la **toma del control sobre la participada, frente a la situación en la que simplemente se ejercía el control conjunto o una influencia significativa, o se poseía una mera inversión financiera disponible para la venta, constituye un cambio cualitativo en los activos netos del grupo que exige traer a colación las reglas aplicables en las permutas comerciales y, en consecuencia, la obligación de reconocer el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias.***

2.2.3.4. Pase de gestión conjunta a influencia significativa

Este caso se origina cuando se pasa de una situación de gestión conjunta a una influencia significativa. Las normas de consolidación no entienden que se haya producido un cambio cualitativo en los activos netos, como era el caso de las situaciones en las que se adquiere o se pierde el control sobre un negocio. No cabe traer por analogía lo dispuesto para las permutas comerciales a estas situaciones, de modo que no se revalorizará la participación hasta el valor razonable, ni procederá reconocer resultado alguno, debiendo, en su lugar, mantenerse los valores contables reconocidos hasta esa fecha (teniendo en cuenta el coste originario de la participación y los resultados atribuidos). Por tanto, en esta situación la norma otorga continuidad en la valoración sin menoscabo de la aplicación del método de participaciones puestas en equivalencia en vez del método de integración proporcional. No obstante, está en la línea de la voluntariedad que se concede a las participaciones multigrupo para aplicar el método de integración proporcional o método de participaciones puestas en equivalencia.

La norma determina de manera expresa lo siguiente:

Artículo 54. Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.

*En el caso de que la primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia se produzca como consecuencia de una disposición parcial con pérdida de control de una sociedad dependiente será de aplicación lo indicado en el artículo 31 b). **Cuando previamente a la aplicación de este procedimiento se hubiera aplicado el método de integración proporcional se estará a lo dispuesto en el artículo 58.6.***

Artículo 58. Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.

6. Si la empresa multigrupo que se consolidaba por el método de integración proporcional pasa a tener la calificación de asociada, se aplicará la puesta en equivalencia inicialmente a partir de los activos y pasivos consolidados atribuibles a dicha participación, manteniéndose en el balance las partidas de patrimonio neto atribuibles a la participación retenida.

EJEMPLO 5:

Nuestra sociedad, «A», controla a la sociedad «D» de forma conjunta con otras dos sociedades, «B» y «C». Estas sociedades tienen pactadas la toma de decisiones por unanimidad, ya que existe el derecho de veto mientras ninguna de las sociedades salga del accionariado. En caso de salir del accionariado, los otros dos socios tendrán un derecho de adquisición preferente. La sociedad «D» se constituyó el 31-12-X1 aportando cada uno de sus socios 1.000 u.m. al capital social, valor por el que aparece reconocida la participación en libros de «A». Sabemos que el balance de la sociedad al cierre de X10 es el siguiente:

.../...

.../...

Cuentas de «B» a 31-12-X10	Valor contable
Terrenos	2.700
Construcciones	2.100
Maquinaria	1.380
Total activo	6.180
Capital social	3.000
Reservas	900
Resultado del ejercicio	180
Deudas con entidades de crédito	2.100
Total pasivos y patrimonio neto	6.180

Se sabe que los valores razonables a 31-12-X10 coinciden con los valores contables, salvo en el caso del terreno, que se le estimó un valor de mercado de 3.600 u.m.

Al cierre del ejercicio los dos socios venden sus participaciones a terceros, por lo que no podremos aplicar los pactos que teníamos con los antiguos socios a los nuevos socios, no cabiendo considerar que nos encontremos ante una gestión conjunta de la sociedad. Consideramos que no controlamos la sociedad, ejerciendo únicamente una influencia significativa en la toma de las decisiones societarias.

Se pide:

Eliminaciones para elaborar las cuentas consolidadas, tanto en el caso de que se pueda entender que sigue dándose una gestión conjunta, como suponiendo que se pierde esa capacidad de gestión conjunta y únicamente se mantiene una influencia significativa.

Solución:

Comenzaremos la solución con la situación previa a la pérdida del control conjunto, situación en la que la sociedad debería haber integrado los activos y pasivos de la sociedad bajo control conjunto mediante el procedimiento de integración proporcional o aplicar el método de participación puesta en equivalencia, siendo opcional. Suponemos que utiliza la primera alternativa para así estar en el caso que nos ocupa. El asiento que debería haber realizado la sociedad «A» para integrar la proporción de activos de la sociedad «D» que controla de forma conjunta con las otras dos sociedades sería:

Cuentas	Debe	Haber
Terrenos	900	
Construcciones	700	
Maquinaria	460	
Deudas con entidades de crédito		700
Participación empresas del grupo, «D»		1.000
Reservas en sociedades consolidadas		300
Resultado atribuido al grupo		60

.../...

.../...

Al darse una gestión conjunta, en este caso hemos integrado los activos y pasivos en la proporción correspondiente. Del enunciado del ejemplo se desprende que con la salida de uno de los socios ya no cabe mantener la gestión conjunta, por lo que dicha participación al convertirse en influencia significativa se debe valorar conforme a lo dispuesto para las participaciones puestas en equivalencia.

Según las normas de consolidación, cuando se dé una pérdida de la condición de sociedad multigrupo la participación debe reconocerse «a partir de los activos y pasivos consolidados atribuibles a dicha participación». En nuestro caso los activos y pasivos atribuibles serían:

Activos y pasivos atribuibles	Importe
Terrenos	900
Construcciones	700
Maquinaria	460
Deudas con entidades de crédito	(700)
Total activos netos atribuibles	1.360

Por lo que la sociedad puesta en equivalencia debe valorarse por un importe de 1.360. Una manera alternativa de llegar al mismo resultado sería considerar el valor de la adquisición de la participación y los cambios en el patrimonio neto atribuidos desde la adquisición.

	Importe
Inversión inicial	1.000
Incremento de reservas atribuidas	300
Resultado del ejercicio atribuido	60
Valor de la participación	1.360

De modo que el asiento necesario para valorar la participación puesta en equivalencia en este ejercicio sería:

Cuentas	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	1.360	
Participaciones en empresas del grupo, «D»		1.000
Reservas en sociedades puestas en equivalencia		300
Resultado atribuido al grupo		60

Vemos cómo el efecto en patrimonio neto es idéntico en ambos casos, tanto en la integración proporcional como en la puesta en equivalencia se incrementa el patrimonio neto en 360 u.m. Sin embargo, los efectos contables en balance son diferentes, ya que mientras que en la integración proporcional se reconocen en el balance tanto la parte proporcional controlada, tanto de activos como de pasivos, esa información no se reconoce en el balance en el método de puesta en equivalencia. No obstante, esa información que se pierde al cambiar de método la encontraremos en la memoria consolidada del grupo de sociedades.

2.2.3.5. Pase de influencia significativa a gestión conjunta

En el caso en que hubiéramos venido aplicando con anterioridad el método de puesta en equivalencia y de las nuevas condiciones se desprenda que ya no se ostenta una mera influencia significativa en la sociedad, sino que se debe entender que se da una gestión conjunta, tampoco se debe entender que se ha producido un cambio de la naturaleza en la participación, por lo que tampoco será adecuado revalorizar la participación en esos casos.

Artículo 58. Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.

*5. Si la empresa **asociada pasa a tener la calificación de multigrupo** y se aplica el método de integración proporcional, deberán seguirse los **criterios** recogidos en el **artículo 51**, **manteniéndose en el balance las partidas de patrimonio neto atribuibles a la participación previa.***

2.2.3.6. Cuentas anuales a utilizar en el proceso de consolidación de las sociedades con influencia significativa o asociadas

Las cuentas anuales que deben utilizarse para valorar la sociedad mediante el procedimiento de puesta en equivalencia serán las cuentas anuales consolidadas de la sociedad sobre la que se ejerza la influencia significativa. Prevén las normas de consolidación para aquellos casos en los que dichas cuentas anuales no se elaboren por haberse acogido a alguno de los motivos de dispensa, que podrán utilizarse para la valoración las cuentas individuales de la sociedad asociada. Así la norma determina:

*Artículo 52. **Descripción del procedimiento.***

*2. Cuando a una sociedad se le aplique el procedimiento de puesta en equivalencia, las **cuentas de dicha sociedad a considerar**, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos siguientes serán sus **cuentas anuales consolidadas**. En el supuesto de que las citadas cuentas **no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa** previstos en las normas de consolidación, **se tomarán las cuentas anuales individuales.***

En los casos en los que la participación se adquiera sobre la dominante de un grupo, que deba realizar cuentas consolidadas, entendemos que no se puede aplicar el artículo 54 de forma literal, que dice:

*Artículo 54. **Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.***

*(...) la **participación** en la sociedad **se valorará** en el balance consolidado por el **importe** que el porcentaje de inversión de las sociedades del grupo **represente sobre el patrimonio neto de la sociedad** (...)*

Dicho artículo parece estar redactado teniendo en mente las participaciones que supongan una influencia significativa sobre una sociedad individual, y no sobre un grupo consolidable. Si aplicamos

el porcentaje de inversión sobre el total patrimonio neto estaríamos atribuyendo un porcentaje de los socios externos a nuestra participación, ya que bajo la nueva óptica de consolidación estas partidas formarían parte del patrimonio neto, sin embargo carece de sentido atribuir parte de esas partidas. Entendemos que únicamente debe atribuirse a la participación sobre un grupo consolidable el patrimonio neto de la sociedad dominante, sobre la que adquirimos la participación, y las partidas de patrimonio neto de las sociedades dependientes que quepa atribuirle a la dominante, es decir, debe excluirse la participación de los socios externos del patrimonio neto a considerar. Ello sin perjuicio de incluir las reservas de sociedades consolidadas y demás partidas de neto del grupo (salvo socios externos).

2.3. Disponibilidad para la venta a corto plazo de sociedades asociadas

En el caso de que la sociedad espere desprenderse de la sociedad en el corto plazo, la normativa establece:

Artículo 58. Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.

(...)

*2. En su caso, deberá considerarse el registro específico aplicable a las sociedades asociadas o multigrupo que se **califiquen como grupos enajenables mantenidos para la venta** de acuerdo con lo establecido en el **artículo 14** de la presente norma.*

Artículo 14. Clasificación y valoración.

(...)

*2. Las inversiones **en asociadas y multigrupo que cumplan las condiciones para clasificarse como mantenidas para la venta**, se clasificarán y presentarán como **activos no corrientes mantenidos para la venta** y se valorarán según lo dispuesto en la norma de registro y valoración 7.^a **Activos no corrientes** y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta del **Plan General de Contabilidad**, sin que por tanto resulte de aplicación el método de puesta en equivalencia o integración proporcional.*

La normativa es clara, determinando que cuando una participación en una sociedad asociada vaya a ser vendida a corto plazo, y cumpla todas las condiciones para poder ser clasificados como activos no corrientes disponibles para la venta, se valorará conforme a lo establecido para este tipo de activos y se excluirá del perímetro de consolidación.

Un aspecto no regulado de manera específica es qué ocurriría si lo que se trata de vender es una parte de la participación y el resto permanece en la empresa manteniendo la condición de asociada. En este caso, se entiende que es más coherente reclasificar la parte vendible a la cartera de activos financieros disponibles para la venta, y la parte que permanece en nuestro poder quedaría registrada en la cartera que ya estaba, es decir, participaciones en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.

2.4. Información a reconocer en la memoria de las cuentas consolidadas

Las normas de consolidación, conscientes de lo parca que resulta la información suministrada solamente mediante la valoración de la participación a través del procedimiento de puesta en equivalencia en balance, establecen unas obligaciones adicionales de información en la memoria de las cuentas consolidadas.

Entre la información que debe reconocerse sobre las sociedades puestas en equivalencia en la memoria se encuentra un mayor desglose de la información por sociedades y los movimientos de esas participaciones que se hayan producido a lo largo del ejercicio. El desglose de su fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación si fuera el caso.

Esa información a recoger en la memoria alcanza a determinar el valor razonable de las inversiones en las sociedades puestas en equivalencia, si bien únicamente en aquellos casos en los que se disponga un precio de cotización. Así la normativa establece:

11. Participaciones en sociedades puestas en equivalencia

Se mostrará la siguiente información:

- 1. **Desglose de esta partida por sociedades puestas en equivalencia, indicando el movimiento del ejercicio y las causas que lo han originado.***
- 2. **El valor razonable de las inversiones en estas sociedades, para las que existan precios de cotización.***
- 3. **Información financiera resumida de las sociedades, donde se incluirá el importe acumulado de los activos, de los pasivos, de los ingresos ordinarios y del resultado del ejercicio.***
- 4. **La porción de pérdidas de la asociada no reconocidas, distinguiendo las que son del ejercicio y las acumuladas, en el caso de que la sociedad inversora haya dejado de reconocer la parte que le corresponde en las pérdidas de la sociedad.***
- 5. **Resultado del ejercicio de las sociedades puestas en equivalencia que corresponda a la sociedad inversora. Deberá informarse del contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias y del que luce directamente en el patrimonio neto. En particular, deberá informarse de la parte que corresponda al inversor en cualquier actividad interrumpida de tales entidades.***
- 6. **Sin perjuicio de la información requerida en el apartado 2 de la nota 21, se informará de la parte de los pasivos contingentes de una asociada en los que hayan incurrido las sociedades del grupo conjuntamente con otros inversores y aquellos pasivos contingentes que hayan surgido porque la sociedad inversora sea responsable subsidiaria en relación con una parte o la totalidad de los pasivos de una asociada.***

PROCEDIMIENTO DE PUESTA EN EQUIVALENCIA (X)

FRANCISCO JAVIER DORADO GUERRERO

JUAN DEL BUSTO MÉNDEZ

Profesores del CEF

Extracto:

EL objetivo de este trabajo es el aprendizaje de las fases posteriores del método de participaciones puestas en equivalencia, así como el tratamiento de las modificaciones en la participación y la inversión, operaciones internas, deterioro y pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo, en su caso.

En un primer momento, se analizará el tratamiento del incremento del patrimonio neto de la sociedad puesta en equivalencia, donde se observa que los diferentes ajustes van dirigidos a valorar la participación puesta en equivalencia por el valor inicial adoptado más el incremento del patrimonio neto en los años sucesivos.

En un segundo momento, se estudia el tratamiento de las operaciones internas, yendo más allá de la normativa al distinguir entre operaciones ascendentes y descendentes. El objetivo último de esta fase es ajustar el margen o resultado de las operaciones internas por el porcentaje de participación.

En el tercer punto, se tratará la modificación en las participaciones, haciendo especial hincapié en las diferentes tipologías existentes. Se podría discernir entre dos grandes grupos: modificación del porcentaje de participación e inversión, y el resto.

A continuación, al tratarse la participación puesta en equivalencia de una inversión financiera y, por ende, de un activo, está sujeta al deterioro, aspecto tratado en este trabajo.

Por último, se establecen diferentes casos en los que acaece la pérdida de condición de sociedad asociada o multigrupo, en su caso. Cabría recalcar la indiferencia en el tratamiento de la obtención del control de una sociedad sobre la que previamente se ejercía influencia significativa o en la que no hubiera influencia significativa previa. Por otro lado, es reseñable el traspaso de participación puesta en equivalencia a activo financiero disponible para la venta, dado que a efectos de consolidaciones posteriores se deberían tener en cuenta los ajustes que se hubieran realizado previamente, durante la fase en la que se consideraba esa participación como puesta en equivalencia.

Palabras clave: método de consolidación, procedimiento de puesta en equivalencia, método de la participación, influencia significativa, reservas de participaciones puestas en equivalencia, deterioro, porcentaje de participación, inversión, participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia, participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia y adquisición por etapas.

EQUITY PROCEDURE (X)

FRANCISCO JAVIER DORADO GUERRERO

JUAN DEL BUSTO MÉNDEZ

Profesores del CEF

Abstract:

THE purpose of this work is to learn the later stages of the method of the equity method, and the processing of changes in participation and investment, internal operations, damage, and loss of associated company status or jointly, in appropriate.

At first, we will analyze the treatment of increased equity of the company equity, which shows that the various adjustments are intended to value the equity participation by the initial value and the increased equity in the years thereafter.

In a second step, we study the treatment of internal operations, going beyond the rules to distinguish between upstream and downstream operations. The ultimate goal of this phase is to adjust the outcome of internal operations for the percentage of participation.

In the third section, will address the change in the shares, with special emphasis on the different typologies. Could discriminate between two groups: change in the percentage of participation and investment, and the rest.

Then, being the equity participation of a financial investment and therefore an asset, is subject to deterioration, an aspect discussed in this work.

Finally, we study different cases in which it happens the loss of status associated company or jointly, as appropriate. Would emphasize that the treatment of gaining control of a company over which significant influence exercised previously is the same than in the cases that no significant influence existed before. In addition, note is the transfer of equity participation in financial assets available for sale, since the purpose of further consolidation should take into account the adjustments that had been done previously, during the phase in which it was considered that participation as equity.

Keywords: consolidation method, equity procedure, equity method, significant influence, reserves the equity method, deterioration, participation rate, investment, equity in income of equity method, losses from equity method and acquisition stages.

Sumario

1. Valoración en ejercicios posteriores mediante el procedimiento de puesta en equivalencia.
 - 1.1. Atribución al grupo de las variaciones de reservas.
 - 1.2. Atribución al grupo de los resultados reconocidos mediante el procedimiento de puesta en equivalencia.
 - 1.3. Atribución del resto de incrementos de patrimonio neto al grupo en el método de puesta en equivalencia.
 - 1.4. Eliminación de los dividendos repartidos por la sociedad valorada mediante el procedimiento de puesta en equivalencia.
2. Operaciones internas entre las sociedades puestas en equivalencia y sociedades del grupo.
3. Modificación de la participación.
 - 3.1. Aumentos de la participación.
 - 3.2. Disminuciones de la participación (desinversiones).
 - 3.3. Aumentos de la inversión que no den lugar a un aumento de la participación.
 - 3.4. Reducción de la inversión sin reducción de la participación.
 - 3.5. Aumentos de la participación sin aumentos de la inversión.
4. Deterioros de valor.
5. Pérdida de la condición de sociedad multigrupo o asociada.
 - 5.1. Recalificación de la sociedad puesta en equivalencia a la cartera de activos financieros disponibles para la venta.
 - 5.2. Toma de control sobre una sociedad en la que previamente se ostentaba una influencia significativa.

1. VALORACIÓN EN EJERCICIOS POSTERIORES MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO DE PUESTA EN EQUIVALENCIA

Tras la primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia, habría que ajustar el valor de la participación por las variaciones del patrimonio neto. El patrimonio neto está formado por diferentes componentes: reservas, pérdidas y ganancias, ajustes por valoración y subvenciones, donaciones y legados que correspondan reconocer en el patrimonio neto. En los siguientes puntos se describirá el tratamiento que se dará a cada una de estas partidas.

1.1. Atribución al grupo de las variaciones de reservas

En este apartado, básicamente se estudiará el tratamiento del incremento o reducción de las reservas en la valoración de la participación puesta en equivalencia. Esta variación se basa en disminuir o aumentar la participación puesta en equivalencia y, en contrapartida, las reservas de sociedades puestas en equivalencia. Así, la norma determina:

Artículo 55. Ajustes al valor inicial de la participación.

«1. El **valor contable** en el balance consolidado **de la participación** en la sociedad **se modificará, aumentándolo o disminuyéndolo, en la proporción que corresponda** a las sociedades del grupo, por las **variaciones experimentadas en el patrimonio neto de la sociedad participada** desde la valoración inicial, una vez eliminada la proporción procedente de los resultados no realizados generados en transacciones entre dicha sociedad y las sociedades del grupo.»

EJEMPLO 1:

Ajuste posterior por el incremento del patrimonio neto

La sociedad «SER», dominante de un grupo de sociedades adquiere el 31-12-X1 el 30 por 100 de la sociedad «GIO» por un importe de 700 u.m. En esa fecha se estimó que los valores contables de los activos identificables de la sociedad coincidían con sus valores razonables.

.../...

.../...

Cuentas de la sociedad «GIO»	31-12-X1	31-12-X4
Maquinaria	900	900
Existencias	750	900
Bancos	150	600
Total activo	1.800	2.400
Capital social	1.000	1.000
Reservas	800	1.400
Total patrimonio neto y pasivo	1.800	2.400

Se pide:

Asientos de actualización del valor de la participación a 31-12-X1 y a 31-12-X3.

Solución:

Con carácter previo a la realización de los asientos de eliminación de inversión-patrimonio neto deben calcularse las diferencias de primera consolidación a la adquisición de la influencia significativa en la sociedad «GIO»:

(+) Contraprestación transferida 700 u.m.

(-) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos 540 u.m.

[25% s/Valor razonable ajustado de «GIO» en la fecha de adquisición: (30% × 1.800)

25% Plusvalías identificadas al momento de la adquisición: 0]

(= Fondo de comercio (diferencia de primera consolidación) 160 u.m.

Por los asientos de *actualización del valor de la participación* a 31-12-X1.

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Participación puesta en equivalencia [(30% × 1.800) + 160]	700	
Participaciones empresas asociadas		700
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Para realizar los asientos de eliminación a 31-12-X4 deben atribuirse los cambios en el patrimonio neto que haya registrado la sociedad asociada. En nuestro caso, han sido el cambio derivado del incremento de reservas de 600 u.m. (1.400 – 800) por lo que procederá atribuir la parte correspondiente al grupo en proporción a su participación (30%).

.../...

.../...

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Participación puesta en equivalencia [0,3 × 600 + (30% × 1.800) + 160]	880	
Participaciones empresas asociadas		700
Reservas consolidadas de participaciones puestas en equivalencia (0,3 × 600)		180
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

1.2. Atribución al grupo de los resultados reconocidos mediante el procedimiento de puesta en equivalencia

Artículo 55. **Ajustes al valor inicial de la participación.**

«(...) 3. **En cada ejercicio posterior** a la primera aplicación del procedimiento:

a) Las **variaciones en el valor de la participación correspondientes a resultados del ejercicio** de la participada **formarán parte de los resultados consolidados**, figurando de forma explícita en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, **bajo la denominación "Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia"...**»

EJEMPLO 2:

Atribución de resultados en una sociedad puesta en equivalencia

La sociedad «A», dominante de un grupo de sociedades, adquiere el 01-01-X1 el 25 por 100 de la sociedad «B» por un importe de 1.000 u.m. En esa fecha se estimó que los valores contables de la sociedad coincidían con sus valores razonables.

Cuentas de la sociedad «B»	31-12-X1	31-12-X2
Maquinaria	1.800	1.600
Existencias	1.500	1.700
Bancos	300	600
Total activo	3.600	3.900

.../...

.../...

.../...

Cuentas de la sociedad «B»	31-12-X1	31-12-X2
.../...		
Capital social	2.000	2.000
Reservas	1.600	1.600
Resultado del ejercicio		300
Total patrimonio neto y pasivo	3.600	3.900

Se pide:

Asientos de actualización del valor de la participación a 31-12-X1 y a 31-12-X2.

Solución:

Con carácter previo a la realización de los asientos de eliminación de inversión-patrimonio neto deben calcularse las diferencias de primera consolidación a la adquisición de la influencia significativa en la sociedad «B»:

- (+) Contraprestación transferida 1.000 u.m.
- (-) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos 900 u.m.
 [25% s/Valor razonable ajustado de «B» en la fecha de adquisición: (25% × 3.600)]
- (=) Fondo de comercio (diferencia de primera consolidación) 100 u.m.**

Por los asientos de *actualización del valor de la participación* neto a 31-12-X1.

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Participación puesta en equivalencia [(25% × 3.600) + 100]	1.000	
Participaciones empresas asociadas		1.000
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Para realizar los asientos de eliminación a 31-12-X2 deben atribuirse los cambios en el patrimonio neto que haya registrado la sociedad asociada. En nuestro caso, el único cambio ha sido el reconocimiento de un resultado en el ejercicio de 300 u.m. por lo que procederá atribuir la parte correspondiente al grupo en proporción a su participación (25%).

$$\text{Atribución del resultado: } 0,25 \times 300 = 75 \text{ u.m.}$$

Ajuste en balance de situación agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Participación puesta en equivalencia [(25% × 3.600) + 100 + 75]	1.075	
		.../...
		.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Participaciones empresas asociadas		1.000
Resultado del ejercicio atribuido a «A» (0,25 × 300)		75
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio atribuido a «A» (0,25 × 300)	75	
Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia		75
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de total de ingresos y gastos reconocido atribuible a «A»	75	
Resultado del ejercicio consolidado («A») (0,25 × 300)		75
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Se puede comprobar cómo la participación aparece valorada por la parte correspondiente del patrimonio neto ($0,25 \times 3.900 = 975$ u.m.) más las diferencias de primera consolidación reconocidas (fondo de comercio de 100 u.m.).

No obstante, en este último caso de obtención de pérdidas, la normativa impone límites para que el grupo no soporte todas las pérdidas de la sociedad integrada por participación puesta en equivalencia. Por lo que el grupo no puede soportar pérdidas más allá del valor de la participación puesta en equivalencia, salvo que el grupo haya tomado obligaciones adicionales. Por ejemplo, que haya avalado a la sociedad participada. Así, el artículo 55 indica:

Artículo 55. Ajustes al valor inicial de la participación.

«(...) b) Sin embargo, en el caso de que la **sociedad participada incurra en pérdidas, la reducción de la cuenta representativa de la inversión tendrá como límite el propio valor contable de la participación calculado por puesta en equivalencia**, salvo que existan otras partidas que formen parte de la inversión neta del inversor en la sociedad participada, tal y como dicha inversión se define en el artículo 64.2). En este caso el exceso de las pérdidas sobre la inversión en ins-

trumentos de patrimonio, se aplicará a las otras partidas que formen parte de la inversión neta en orden inverso a la prioridad en la liquidación.

Una vez que se haya reducido a cero el valor de la participación, las pérdidas adicionales, y el correspondiente pasivo se reconocerán en la medida en que se haya incurrido en obligaciones legales, contractuales, implícitas o tácitas, o bien si el grupo de sociedades ha efectuado pagos en nombre de la sociedad participada.

Si la sociedad participada obtiene ganancias con posterioridad, las mismas serán reconocidas en cuentas anuales consolidadas cuando alcancen el importe de las pérdidas no reconocidas.

Los ingresos y gastos de la sociedad participada que no se hayan reconocido en pérdidas y ganancias se tratarán de forma análoga a estos.»

Además se establece la obligación de información en la memoria del detalle de las operaciones previamente descritas. Así, en las notas de la memoria consolidada se indica:

«11. Participaciones en sociedades puestas en equivalencia

Se mostrará la siguiente información:

4. La porción de pérdidas de la asociada no reconocidas, distinguiendo las que son del ejercicio y las acumuladas, en el caso de que la sociedad inversora haya dejado de reconocer la parte que le corresponde en las pérdidas de la sociedad.»

1.3. Atribución del resto de incrementos de patrimonio neto al grupo en el método de puesta en equivalencia

No solo deben ser objeto de atribución al grupo los resultados del ejercicio, sino que también se deberá proceder a la atribución del resto de cambios en el patrimonio neto que se hayan reconocido en la sociedad asociada, que figuran en las cuentas consolidadas conforme a su naturaleza.

1.4. Eliminación de los dividendos repartidos por la sociedad valorada mediante el procedimiento de puesta en equivalencia

Si la sociedad asociada hubiera repartido dividendos con cargo a beneficios previos a lo largo del ejercicio, la sociedad tenedora de la participación habría reconocido un ingreso por participaciones en empresas asociadas, conforme a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad.

Sin embargo, ese resultado que se reconoció en los libros individuales de la sociedad que ostenta la participación no tiene cabida en las cuentas consolidadas, ya que el resultado objeto de reparto habrá sido contabilizado en ejercicios previos por la sociedad asociada y atribuido a la sociedad que ostenta la participación en función de la participación correspondiente en el momento de proceder a

actualizar el valor de la participación. Para eliminar ese resultado ya reconocido previamente en el grupo, debe darse de baja en las cuentas consolidadas contra reservas de la sociedad que ostenta la participación. Así la normativa indica:

Artículo 55. Ajustes al valor inicial de la participación.

«3. En cada ejercicio posterior a la primera aplicación del procedimiento:

d) Los **beneficios distribuidos** por la sociedad participada contabilizados como ingresos **serán eliminados, considerándose reservas** de la sociedad que posea la participación.»

EJEMPLO 3:

Eliminación de los dividendos repartidos, por la sociedad valorada mediante el procedimiento de puesta en equivalencia, con cargo a resultados de ejercicios previos

La sociedad «A», dominante de un grupo de sociedades, adquiere el 01-01-X1 el 25 por 100 de la sociedad «B» por un importe de 1.000 euros. En esa fecha se estimó que los valores contables de la sociedad coincidían con sus valores razonables.

Cuentas de la sociedad «B»	31-12-X1	31-12-X5
Maquinaria	1.800	2.200
Existencias	1.500	1.800
Bancos	300	300
Total activo	3.600	4.300
Capital social	2.000	2.000
Reservas	1.600	1.900
Resultado del ejercicio		400
Total patrimonio neto y pasivo	3.600	4.300

La sociedad ha repartido un dividendo con cargo a resultados de ejercicios previos de 200 euros.

Se pide:

Asientos de eliminación del dividendo complementario y el de actualización del valor de la participación a 31-12-X5.

Solución:

1. Por la eliminación del dividendo referente a ejercicios previos:

Se sabe que se ha repartido un dividendo a lo largo del ejercicio de 200 u.m. por lo que el primer paso sería eliminar el resultado reconocido por la sociedad «A» contra reservas de la misma sociedad.

.../...

.../...

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A») ($200 \times 0,25$)	50	
Reservas («A»)		50
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio ($200 \times 0,25$)	50	
Saldo resultado del ejercicio («A»)		50
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A») ($200 \times 25\%$)	50	
Saldo total de ingresos y gastos reconocidos agregado («A»)		50
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

2. Por la actualización del valor de la participación teniendo en cuenta la misma en la fecha de adquisición de influencia significativa o de inicio de ejercicio de control conjunto y de la evolución experimentada por la participación.

Resta atribuir las variaciones del patrimonio neto para reconocer la participación en la sociedad asociada:

Atribución de las variaciones de reservas [$0,25 \times (1.900 - 1.600)$]	75
Atribución del resultado del ejercicio [$0,25 \times 400$]	100

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Participación puesta en equivalencia	1.175	
Participaciones empresas asociadas		1.000
Reservas en sociedades puestas en equivalencia [$0,25 \times (1.900 - 1.600)$]		75
Resultado del ejercicio atribuido a «A» ($0,25 \times 400$)		100
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

.../...

.../...

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuentas	Debe	Haber
Saldo resultado del ejercicio atribuido a «A» (0,25 × 400)	100	
Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia		100
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Saldo de estado de ingresos y gastos reconocidos atribuido a «A» (0,25 × 400)	100	
Resultado del ejercicio atribuido a «A»		100
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

En el caso de que los dividendos repartidos no sean con cargo a resultados de ejercicios previos, sino que se trate de un dividendo a cuenta del resultado actual no podrá anularse contra reservas, ya que el mismo no habrá sido objeto de atribución en ejercicios previos. Sin embargo, tampoco puede entenderse como un resultado del ejercicio, ya que entonces se estaría duplicando su reconocimiento, al reconocerse tanto en la atribución del resultado de la sociedad asociada cuando se realicen las cuentas consolidadas, como previamente en la sociedad tenedora de la participación al haberse reconocido el dividendo a cuenta. Recordemos que al aplicar el método de integración global eliminábamos directamente la cuenta de dividendo a cuenta (cuenta de patrimonio neto con signo negativo). Sin embargo en el método de puesta en equivalencia, al no integrarse las cuentas, no se puede adoptar la misma solución. En nuestro caso procederá dar de baja la cuenta de participación puesta en equivalencia, por el importe recibido como dividendo a cuenta, contra la cuenta de resultados. Así, la normativa indica:

Artículo 55. Ajustes al valor inicial de la participación.

«3. **En cada ejercicio posterior** a la primera aplicación del procedimiento:

d) (...) Cuando se trate de **dividendos a cuenta, se reducirá el valor contable de la participación con cargo a los resultados de la sociedad que los haya recibido.**»

2. OPERACIONES INTERNAS ENTRE LAS SOCIEDADES PUESTAS EN EQUIVALENCIA Y SOCIEDADES DEL GRUPO

El razonamiento de la eliminación de las operaciones internas entre sociedades del grupo se debería aplicar de igual manera a las operaciones internas entre las sociedades puestas en equivalencia y las sociedades del grupo. No obstante, existen ciertas diferencias en su aplicación, entre las que destacan:

- La anulación del margen positivo o negativo tan solo en el porcentaje de participación.
- No se procederá a la anulación de ninguna cuenta de balance ni de la cuenta de resultados, a excepción de la mencionada anteriormente.

Esto se debe a que las sociedades puestas en equivalencia no integran sus cuentas, sino que lo que se hace es actualizar el valor de la participación.

Las operaciones internas pueden ser de dos tipos: ascendentes o descendentes. Las ascendentes son aquellas en las que el origen de la operación está en la asociada (o multigrupo, en su caso), fluyendo, por tanto la operación de abajo arriba. Por contra, en las descendentes, el origen de la operación se encuentra en la sociedad del grupo, fluyendo la operación del grupo hacia la sociedad asociada (o multigrupo, en su caso).

Esta diferenciación cuenta con un ámbito más conceptual que práctico, dado que en ambos casos hay que eliminar el porcentaje de participación del beneficio o pérdida originado en la operación. Bien es cierto que en cuanto a su contabilización habrá alguna pequeña diferencia, aspecto no recogido en la normativa:

Artículo 55. *Ajustes al valor inicial de la participación.*

«1. El valor contable en el balance consolidado de la participación en la sociedad se modificará, aumentándolo o disminuyéndolo, en la proporción que corresponda a las sociedades del grupo, por las variaciones experimentadas en el patrimonio neto de la sociedad participada desde la valoración inicial, **una vez eliminada la proporción procedente de los resultados no realizados generados en transacciones entre dicha sociedad y las sociedades del grupo.**

Las citadas eliminaciones de resultados incluyen tanto las procedentes de transacciones en las que la sociedad es transmitente como aquellas en las que actúa como adquirente. Dichas eliminaciones se realizarán conforme a lo dispuesto en los artículos 42 a 47, si bien alcanzará exclusivamente al porcentaje que sobre los resultados de la participada corresponda a las sociedades del grupo y en la medida en que se pueda obtener la información necesaria para ello.

Cuando la eliminación tenga su origen en una transacción realizada con una sociedad incluida en el perímetro de la consolidación por integración global, la contrapartida de la eliminación de resul-

tados a la que se refiere el apartado anterior será la propia participación en la sociedad puesta en equivalencia.

2. El mayor valor, en su caso, atribuido a la participación como consecuencia de los ajustes previstos en el artículo 25, deberá reducirse en ejercicios posteriores, con cargo a los resultados consolidados o a otra partida de patrimonio neto que corresponda y a medida que se deprecien, causen baja o se enajenen a terceros los correspondientes elementos patrimoniales. Del mismo modo, procederá el cargo a resultados consolidados cuando se produzcan pérdidas por deterioro del valor previamente reconocido de elementos patrimoniales de la sociedad participada, con el límite de la plusvalía asignada a los mismos en la fecha de primera puesta en equivalencia...»

EJEMPLO 4:

Eliminación de operaciones internas entre las sociedades puestas en equivalencia y el grupo

La sociedad «API», dominante de un grupo de sociedades, adquiere el 01-01-X1 el 25 por 100 de la sociedad «VIJA» por un importe de 2.000 euros. En esa fecha se estimó que los valores contables de la sociedad coincidían con sus valores razonables, coincidiendo a esa fecha con los valores al cierre del ejercicio.

Cuentas de la sociedad «VIJA»	31-12-X1	31-12-X5
Maquinaria	3.400	3.800
Terrenos	200	
Existencias	1.400	1.200
Bancos	1.000	1.500
Total activo	6.000	6.500
Capital social	4.000	4.000
Reservas	2.000	2.200
Resultado del ejercicio		300
Total patrimonio neto y pasivo	6.000	6.500

Durante el año X5 la sociedad «API» ha vendido a la sociedad «VIJA» mercaderías por un importe igual a 100 u.m. con un margen positivo de un 10 por 100 sobre el precio de venta. De estas mercaderías permanecen en el almacén al cierre del ejercicio el 50 por 100.

La sociedad «VIJA» vende un terreno a la sociedad «API» en el año X5 al precio de 300 u.m. Al cierre del ejercicio el terreno permanece en las cuentas de la sociedad «API».

Se pide:

Asientos de actualización del valor de la participación así como de eliminación de operaciones internas a 31-12-X5.

.../...

.../...

Solución:

1. La primera eliminación que procede es anular el resultado reconocido en este ejercicio X5 por las operaciones internas, tanto ascendentes como descendentes.

1.a) Comenzando por la operación de venta de mercaderías de la sociedad «API» (inversora) a la sociedad «VIJA» (asociada).

Dado que no se integran las cuentas de la sociedad «VIJA», el menor valor de las existencias se refleja como un menor valor de la participación puesta en equivalencia. Las existencias que permanecen en el almacén de la sociedad «VIJA» son la mitad de las adquiridas a «API», por lo tanto, parte del resultado generado en la operación para «API» ya se ha realizado frente a terceros ajenos al perímetro de consolidación. Por consiguiente, se procederá a eliminar el resultado de la operación que todavía no se ha realizado frente a terceros.

La venta intragrupo supone una sobrevaloración de las existencias en la sociedad asociada (ya que aparecerán reconocidas en dicha sociedad por un importe superior al coste de adquisición para el grupo, por lo que esa sobrevaloración debe ser objeto de ajuste. En el método de puesta en equivalencia no se agregan las cuentas de la sociedad asociada, sino que consiste únicamente en un método de valoración. Por todo ello no procede disminuir el valor de las existencias (ya que estas no aparecerán en los estados consolidados del grupo), sino que el ajuste debe realizarse directamente contra la cuenta de «participación puesta en equivalencia»:

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («API») $(0,25 \times 100 \times 10\% \times 0,5)$	1,25	
Participación puesta en equivalencia		1,25
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Participación en beneficio de sociedades puestas en equivalencia $(0,25 \times 100 \times 10\% \times 0,5)$	1,25	
Saldo del resultado del ejercicio («API»)		1,25
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

1.b) En cuanto a la venta del terreno por parte de la sociedad «VIJA» (asociada) a la sociedad «API» (perteneciente al grupo), se procederá a la eliminación del porcentaje de participación del margen obtenido en la operación, dado que la sociedad «API» no ha vendido a terceros ajenos al perímetro de consolidación el terreno.

.../...

.../...

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio atribuido a «API»	25	
Terrenos $[(300 - 200) \times 0,25]$		25
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Participaciones en beneficios de sociedades puestas en equivalencia	25	
Saldo resultado del ejercicio atribuido a «API» $[(300 - 200) \times 0,25]$		25
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio atribuido a «API» $[(300 - 200) \times 0,25]$	25	
Saldo de estado de ingresos y gastos reconocido agregado («API»)		25
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

2. Con carácter previo a la realización de los asientos de actualización del valor de la inversión, deben calcularse las diferencias de primera consolidación a la adquisición de la influencia significativa en la sociedad «B»:

(+) Contraprestación transferida 2.000 u.m.

(-) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos 1.500 u.m.
 $[25\% \text{ s/Valor razonable ajustado de «VIJA» en la fecha de adquisición: } (25\% \times 6.000)]$

(=) Fondo de comercio implícito (diferencia de primera consolidación)..... 500 u.m.

Adicionalmente, debemos calcular en este momento los incrementos de patrimonio neto que se deben atribuir al grupo:

Atribución de las variaciones de reservas $[0,25 \times (6.200 - 6.000)]$	50
Atribución del resultado del ejercicio $(0,25 \times 300)$	75

.../...

.../...

Ajuste en balance de situación agregado

Cuenta	Debe	Haber
Participación puesta en equivalencia	2.125	
Participaciones empresas asociadas		2.000
Reservas en sociedades puestas en equivalencia [0,25 × (6.200 – 6.000)]		50
Resultado del ejercicio atribuido a «API» (0,25 × 300)		75
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo resultado del ejercicio atribuido a «API»	75	
Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia (0,25 × 300)		75
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de estado de ingresos y gastos reconocido atribuido a «API»	75	
Resultado del ejercicio atribuido a «API»		75
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

3. MODIFICACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN

Hemos visto que el procedimiento de puesta en equivalencia no es un método de integración, sino un método de valoración. La justificación se encuentra en que al ejercer una mera influencia significativa no cabe defender que se trata de una única personalidad económica, a pesar de darse varias personalidades jurídicas, como ocurre en el caso de las empresas del grupo. Por lo que el resto de accionistas (socios externos) de la sociedad puesta en equivalencia no pueden considerarse patrimonio neto como en el caso de las sociedades del grupo. Esta diferente consideración del resto de los socios es lo que justifica que el tratamiento en los incrementos de participaciones difiera del visto para las sociedades del grupo.

3.1. Aumentos de la participación

En el caso de las sociedades valoradas mediante el procedimiento de puesta en equivalencia no se hace la misma consideración que en las sociedades dependientes, por lo que no se consideran los aumentos en la participación de las sociedades como operaciones con los socios (operaciones con instrumentos de patrimonio neto consolidado propias), sino que cada nueva adquisición dará lugar a nuevas diferencias de primera consolidación (reconociéndose en su caso fondos de comercio o diferencias negativas de consolidación). La normativa indica:

Artículo 56. *Modificación de la participación.*

«1. En una **nueva adquisición de participaciones** en la sociedad puesta en equivalencia, **la inversión adicional y el nuevo fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación se determinarán del mismo modo que la primera inversión** y en los porcentajes sobre el patrimonio neto que corresponda a tal inversión.»

Limitan las normas de consolidación los beneficios que se pueden reconocer, como diferencias negativas de consolidación, en las siguientes adquisiciones.

Para evitar tener reconocidos importes por fondo de comercio y resultados reconocidos como diferencias negativas de consolidación de sociedades puestas en equivalencia en la misma participación únicamente se permite reconocer un beneficio una vez se haya saneado el fondo de comercio reconocido previamente. Recordemos que el método de puesta en equivalencia no es un método de consolidación, ya que no se integran en las cuentas del grupo los activos de la sociedad, sino que es un método de valoración (actualización del valor de la participación). Al no estar reconocido en las cuentas del grupo, el fondo de comercio de las adquisiciones anteriores no se puede dar de baja el mismo, sino que el saneamiento de esa partida se consigue reduciendo el resultado que se puede reconocer en los aumentos de la participación. Es decir, se netea la cantidad existente del fondo de comercio con la cantidad originada por las diferencias negativas de consolidación, quedando el saldo neto correspondiente. Si este saldo fuera deudor, aparecerá en las cuentas consolidadas fondo de comercio implícito, y, por el contrario, si es acreedor aparecerán ingresos en forma de diferencia negativa de consolidación abonando el resultado del ejercicio de la tenedora de la participación. La normativa manifiesta:

Artículo 56. *Modificación de la participación.*

«1. (...) Si en relación con una misma participada, surge un fondo de comercio y una diferencia negativa de consolidación, **la diferencia negativa se reducirá hasta el límite del fondo de comercio implícito.**»

3.2. Disminuciones de la participación (desinversiones)

Las desinversiones que se realicen sobre la sociedad en la que se ejerce una influencia significativa pueden suponer el reconocimiento de un resultado en las cuentas individuales de la sociedad que ostenta la participación, sin embargo en la elaboración de las cuentas consolidadas ese resultado

debe ser objeto de ajuste, ya que parte del mismo pudo haber sido reconocido en los ejercicios previos mediante la atribución de los incrementos de patrimonio neto, bien como resultados del ejercicio o como ingresos imputados directamente a patrimonio neto. También deberán ser objeto de ajuste las diferencias entre valores razonables y valores contables al momento de la adquisición que hayan sido imputados a los ejercicios previos. La normativa indica:

Artículo 56. *Modificación de la participación.*

«2. En una **reducción de la inversión** con disminución de la participación en la sociedad, en la que sin embargo se mantenga la influencia significativa, la **partida representativa de la inversión se valorará aplicando las reglas establecidas en los artículos anteriores**, por los importes que correspondan al **porcentaje de participación que se retiene. El resultado derivado de la operación se ajustará por las imputaciones** a resultados consolidados anteriores a la enajenación motivadas por:

- a) Los **resultados obtenidos por la sociedad participada.**
- b) La **aplicación del valor razonable a los elementos patrimoniales** de la sociedad participada en la fecha de primera puesta en equivalencia.
- c) Los **ajustes de valor imputados directamente a patrimonio neto** que se correspondan con la reducción en el porcentaje de participación.»

3.3. Aumentos de la inversión que no den lugar a un aumento de la participación

No todos los aumentos de la inversión en la sociedad sobre la que se ejerce la influencia significativa darán lugar a un aumento de la participación, como será el caso de la realización de nuevas aportaciones por parte de los socios, en las que no se vean alteradas las cuotas de participación previas. En estos casos no procederá estimar unas nuevas diferencias de primera consolidación, ni alterar las valoraciones que se había otorgado previamente a los elementos patrimoniales de la sociedad. La normativa indica:

Artículo 56. *Modificación de la participación.*

«3. Cuando una **nueva adquisición** de participaciones en la sociedad **no implique un aumento en el porcentaje de participación**, no se **modificará el fondo de comercio** de consolidación calculado de forma implícita **ni**, en su caso, la **diferencia negativa de consolidación.**»

EJEMPLO 5:

El 31-12-X3 la empresa «SALVA» adquiere el 20 por 100 de la sociedad «B, SA» por un importe de 4.250 u.m. Al momento de la adquisición no se identificó ninguna plusvalía adquirida. A 01-01-X5 la sociedad amplía capital con una relación de una acción nueva por cada 5 antiguas al 150 por 100, en la que nuestra sociedad ejercita todos sus derechos de suscripción preferente.

.../...

.../...

Cuentas de la sociedad «B»	31-12-X1	31-12-X4	31-12-X5
Maquinaria	7.500	6.000	5.500
Clientes	12.500	16.000	13.350
Bancos	2.000	4.250	7.000
Total activo	22.000	24.250	25.850
Capital social	10.000	10.000	12.000
Prima de emisión			1.000
Reservas	8.000	9.500	10.250
Resultado del ejercicio	500	750	600
Deudas con entidades de crédito	3.500	4.000	3.000
Total patrimonio neto y pasivo	22.000	24.250	25.850

Solución:

Al momento de la adquisición de la participación en la sociedad «B» debemos calcular las diferencias entre el coste de la participación y el patrimonio neto y plusvalías adquiridos:

(+) Contraprestación transferida 4.500 u.m.

(-) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos: 3.700 u.m.
[20% s/Patrimonio neto: (20% × 18.500)]

(=) **Fondo de comercio** **800 u.m.**

El asiento de valoración (ajuste de consolidación) a 31-12-X1 sería:

Cuentas de balance	Debe	Haber
Participaciones empresas puestas en equivalencia	4.500	
Participaciones empresas del grupo		4.500
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Al cierre del ejercicio X4 se deben atribuir los incrementos de patrimonio neto que se hayan producido en la sociedad:

Cuentas de balance	Debe	Haber
Participaciones empresas puestas en equivalencia	4.850	
Participaciones empresas del grupo		4.500
Reservas en sociedades puestas en equivalencia [0,2 × (9.500 - 8.500)]		200
Cuenta de resultados de «SALVA» (750 × 0,2)		150
Artículos 55 y 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

.../...

.../...

Cuentas de resultados	Debe	Haber
Saldo cuenta de resultados de «SALVA» ($750 \times 0,2$)	150	
Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia		150
Artículos 55 y 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

El 01-01-X5 se produce una ampliación de capital en la sociedad «B» al 150 por 100, lo que no dará lugar al cálculo de un nuevo fondo de comercio, ni diferencia negativa de consolidación. En este caso, el importe desembolsado en el aumento de la participación en la sociedad tenedora coincidirá con la ampliación del patrimonio neto en la sociedad puesta en equivalencia al ampliar el capital, por lo que no habrá lugar a ninguna diferencia que quepa atribuir al fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación. La sociedad amplía capital en 2.000 u.m. al 150 por 100, lo que supondrá un desembolso de 3.000 u.m. por parte de los socios.

Asientos en el diario de la sociedad «B»:

Cuentas	Debe	Haber
Bancos	3.000	
Capital social		2.000
Prima de emisión		1.000

Asientos en el diario de la sociedad «A»:

Nuestra sociedad ostenta el 20 por 100 de las acciones de la sociedad, por lo que al acudir a la ampliación de capital el asiento contable sería:

Cuentas	Debe	Haber
Participación en empresas del grupo	600	
Bancos		600

Asientos en el consolidado:

Este incremento de la inversión no dará lugar a ningún fondo de comercio ni diferencia negativa de consolidación, ya que el importe desembolsado se corresponde con el incremento de patrimonio neto en la sociedad puesta en equivalencia, de modo que si hubiésemos tenido que realizar la valoración mediante el método de puesta en equivalencia en esta sociedad a 01-01-X5 el asiento habría sido:

Cuentas de balance	Debe	Haber
Participaciones empresas puestas en equivalencia	5.450	
Participaciones empresas del grupo [$4.500 + (3.000 \times 0,2)$]		5.100
Reservas en sociedades puestas en equivalencia [$0,2 \times (10.250 - 8.500)$]		350

.../...
.../...

.../...

Cuentas de balance	Debe	Haber
.../...		
Artículos 55 y 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Habiéndose incrementado en 600 u.m. el valor de la participación en «B» en las cuentas individuales de «SALVA», se debe incrementar, asimismo, en la valoración de la participación puesta en equivalencia. (Incremento del patrimonio neto por la ampliación de capital por 3.000 u.m. correspondiendo al grupo un 20%).

31-12-X5

A 31-12-X5 para la valoración de la participación puesta en equivalencia únicamente restará atribuir el incremento de patrimonio neto producido a lo largo del ejercicio (Resultado del ejercicio de 600 u.m.) en función de la participación (20%).

Cuentas de balance	Debe	Haber
Participaciones empresas puestas en equivalencia	5.570	
Participaciones empresas del grupo $[4.500 + (3.000 \times 0,2)]$		5.100
Reservas en sociedades puestas en equivalencia $[0,2 \times (10.250 - 8.500)]$		350
Cuenta de resultados de «SALVA» $(600 \times 0,2)$		120
Artículos 55 y 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Cuentas de resultado	Debe	Haber
Saldo de cuenta de resultados de «SALVA»	120	
Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia $(600 \times 0,2)$		120
Artículos 55 y 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

3.4. Reducción de la inversión sin reducción de la participación

No todas las reducciones de la inversión en la sociedad valorada mediante el método de puesta en equivalencia supondrán una reducción del porcentaje de participación en la sociedad. Son compatibles disminuciones de la participación en la sociedad sobre la que se ejerce la influencia significativa con el mantenimiento del porcentaje de participación, tal es el caso de la amortización

de acciones por parte de la sociedad con devolución de aportaciones a los socios. En el caso de que el desembolso que realice la sociedad sobre la que se ostenta la influencia significativa sea superior al coste de adquisición de la sociedad inversora supondrá el reconocimiento de un beneficio contable para la sociedad inversora. Ese resultado contable carece de sentido en las cuentas consolidadas, ya que ha sido objeto de reconocimiento en los ejercicios previos mediante la atribución de los resultados obtenidos por la sociedad valorada mediante el procedimiento de puesta en equivalencia. Debe ser objeto de eliminación en la elaboración de las cuentas consolidadas del grupo. *La normativa fija:*

Artículo 56. *Modificación de la participación.*

«3. (...) Cuando una **reducción de participaciones en la sociedad no implique una reducción en el porcentaje de participación, se reducirá el valor de la partida representativa de la inversión y de las reservas en sociedades puestas en equivalencia** en el importe obtenido como consecuencia de la reducción, **eliminándose el resultado que, en su caso, haya sido registrado por la sociedad inversora.**»

No especifican las normas de consolidación contra qué cuenta debe ser objeto de eliminación el resultado reconocido, entendemos que la eliminación debería realizarse contra las reservas de la sociedad que ostente la participación. Ya que se trata de hacer negocios con acciones del perímetro de consolidación.

3.5. Aumentos de la participación sin aumentos de la inversión

Con posterioridad a la adquisición de la participación puede verse alterado el porcentaje de participación en la sociedad, por lo que al valorar la participación puesta en equivalencia como el porcentaje de patrimonio neto y plusvalías identificadas, más la diferencia de primera valoración, se verá alterada la valoración que deba realizar la sociedad de la participación en la sociedad puesta en equivalencia.

Se ha visto cómo en el método de integración global, al entender que los socios externos de la sociedad participada son parte del patrimonio neto, se reconocían las diferencias con cargo a reservas de la sociedad. Al no poder considerarse lo anterior en el caso de las participaciones puestas en equivalencia, las diferencias que surjan en la valoración de la participación se reconocerán como resultados del ejercicio.

La norma específica:

Artículo 56. *Modificación de la participación.*

«4. Si el **aumento o reducción del porcentaje de participación sin que se produzca una inversión adicional o una desinversión** implica la **modificación del valor de las participaciones** en la sociedad participada, **se reconocerá el correspondiente resultado en la partida «Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia»** de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

En la **memoria** de las cuentas anuales **se informará de este resultado con el adecuado desglose.**»

EJEMPLO 6:**Aumentos de la participación sin aumentos de la inversión**

El 31-12-X1 nuestra sociedad adquiere el 20 por 100 de la sociedad «B» por un importe de 2.650 u.m. Se sabe que nuestra sociedad es la dominante de un grupo, por lo que está obligada a realizar cuentas consolidadas. En ese momento no se identificó ninguna plusvalía. A lo largo del ejercicio X2 la sociedad «B» adquirió acciones propias que representaban un 20 por 100 del capital social.

Cuentas de la sociedad «B»	31-12-X1	31-12-X2
Maquinaria	10.000	9.000
Clientes	6.000	5.000
Bancos	1.250	1.750
Total activo	17.250	15.750
Capital social	10.000	10.000
Acciones propias		(2.000)
Reservas	2.500	3.250
Resultado del ejercicio	750	-
Deudas con entidades de crédito	4.000	4.500
Total patrimonio neto y pasivo	17.250	15.750

Se pide:

Asientos de ajuste a realizar a 31-12-X1 y a 31-12-X2 para valorar la participación en la sociedad mediante el procedimiento de puesta en equivalencia.

Solución:

Al momento de la adquisición, el patrimonio neto de la sociedad ascendía a 13.250 u.m., por lo que nuestra participación del 20 por 100 representaría un patrimonio neto adquirido de 2.650 u.m. No se identificaron plusvalías con motivo de la adquisición, por lo que el importe de patrimonio neto y plusvalías de la adquirida coincide con el coste de la adquisición. Al haberse desembolsado el porcentaje correspondiente al valor razonable de los activos identificados no surgen diferencias en ese momento (ni fondo de comercio ni diferencias negativas de consolidación).

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Participaciones sociedades puestas en equivalencia	2.650	
Participaciones empresas asociadas en «B»		2.650

Al momento de la adquisición no es necesario realizar ningún ajuste adicional en el resto de estados financieros (resultado del ejercicio ni resultado global del ejercicio).

En este caso, la sociedad sobre la que se ha adquirido una participación significativa no ha generado ningún incremento de patrimonio neto a lo largo del ejercicio, ya que

.../...

.../...

el incremento de reservas es debido al resultado del ejercicio del ejercicio X1 que en lugar de repartirse entre los socios se dedicó a incrementar las reservas de la sociedad. Sin embargo, se ha alterado tanto el porcentaje de participación como el patrimonio neto de la sociedad con motivo de la adquisición de acciones propias por parte de la sociedad.

Para calcular nuestro nuevo porcentaje de participación habrá que comparar nuestra participación (del 20% del capital social) con el total de acciones en circulación o no «amortizadas» (del 80%), por lo que nuestro nuevo porcentaje de participación será del 25%. En atención a ese nuevo porcentaje de participación se debe atribuir el patrimonio neto de la sociedad asociada. El patrimonio neto de la sociedad a 31-12-X2, teniendo en cuenta la adquisición de acciones propias es de 11.250 u.m. por lo que la valoración de la participación puesta en equivalencia a esa fecha es de 2.812,5 u.m. lo que supone un aumento de 162,5 u.m. con respecto a la valoración de 31-12-X1.

Según disponen las normas de consolidación ese aumento de valor debe reconocerse como un resultado del ejercicio.

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Participaciones empresas puestas en equivalencia (25% × 11.250)	2.812,5	
Participaciones empresas asociadas, «B» (de quién, de «A»)		2.650
Resultado del ejercicio («A») (2.812,50 – 2.650)		162,5
Artículo 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Modificación de la participación.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuentas	Debe	Haber
Saldo de cuenta de resultados de «A»	162,5	
Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia		162,5
Artículo 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Modificación de la participación.		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Saldo total estado de ingresos y gastos reconocido («A»)	162,5	
Resultado del ejercicio «A»		162,5
Artículo 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Modificación de la participación.		

En este caso, la sociedad ha comprado sus acciones propias por un importe inferior al valor teórico contable (porcentaje de patrimonio atribuible) de las mismas, por lo que la valoración del porcentaje de patrimonio de nuestra sociedad será superior al que habíamos calculado antes de la adquisición de las acciones propias. Esa diferencia se reconoce como un resultado de la sociedad.

4. DETERIOROS DE VALOR

La normativa regula la posibilidad de reconocer más pérdidas que el propio valor de la inversión neta, siempre y cuando el valor de la participación sea menor o la sociedad tenedora de la participación asuma o presente dicha responsabilidad u obligación.

La norma determina:

Artículo 57. *Pérdidas por deterioro del valor:*

«1. **Una vez que** se haya aplicado el procedimiento de puesta en equivalencia y se **hayan reconocido las pérdidas de la sociedad participada** de acuerdo con el artículo 55, **el inversor aplicará en las cuentas consolidadas lo establecido en el apartado 2.5.3 de la norma de registro y valoración 9.ª** Instrumentos Financieros del Plan General de Contabilidad, para determinar **si es necesario reconocer pérdidas por deterioro adicionales** respecto a la inversión neta que tenga en la sociedad participada.»

EJEMPLO 7:

Deterioro de valor

La sociedad «A», sociedad dominante de un grupo por lo que está obligada a formular cuentas consolidadas, adquiere a 31-12-X1 el 25 por 100 de la sociedad «B, SA» por un importe de 3.000 euros, en ese momento no se identificó ninguna plusvalía. A 31-12-X2 el importe recuperable de la participación en dicha sociedad se estima en 2.500 euros.

Cuentas de la sociedad «B»	31-12-X1	31-12-X2
Maquinaria	8.000	7.500
Clientes	3.000	2.000
Total activo	11.000	9.500
Capital social	10.000	10.000
Reservas	2.000	1.000
Resultado del ejercicio	(1.000)	(1.500)
Total patrimonio neto y pasivo	11.000	9.500

Se pide:

Realizar los ajustes de consolidación con la información dada para el 31-12-X2.

Solución:

Se debe calcular la diferencia de primera consolidación al momento de la adquisición de la influencia significativa en la sociedad «B».

.../...

.../...

- (+) Contraprestación transferida 3.000 u.m.
- (-) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos 2.750 u.m.
[25% s/Patrimonio neto: (25% × 11.000)]
- (=) Fondo de comercio implícito de consolidación 250 u.m.**

El asiento de valoración de la participación puesta en equivalencia en ese momento será:

Cuentas	Debe	Haber
Participaciones sociedades puestas en equivalencia	3.000	
Participaciones empresas asociadas		3.000

No procede en este momento realizar ajustes sobre el resto de estados financieros de la sociedad.

Al cierre del ejercicio X2 se debe valorar de nuevo la participación en la sociedad mediante el procedimiento de puesta en equivalencia, por lo que se debe atribuir las variaciones en el patrimonio neto que haya experimentado la sociedad «B» desde la adquisición de la participación. Sin embargo con carácter previo a la valoración de la participación mediante el procedimiento de puesta en equivalencia, deberán revertirse los asientos que haya realizado la sociedad tenedora de la participación en sus cuentas individuales. En nuestro caso al ser el importe recuperable de la participación (de 2.500 u.m. según datos del enunciado) inferior al valor contable al cierre del ejercicio (3.000 u.m. ya que estarán valoradas por el coste), la sociedad «A» habrá reconocido en las cuentas individuales un deterioro de valor de la inversión, cuyo asiento habrá sido:

Cuentas individuales de la tenedora de la participación:

Cuentas	Debe	Haber
Pérdidas por deterioro de participaciones en empresas asociadas	500	
Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas asociadas		500

Asiento que debe eliminarse en las cuentas consolidadas antes de proceder a la valoración mediante el procedimiento de puesta en equivalencia, ajuste de eliminación en las cuentas consolidadas:

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en empresas del grupo	500	
Resultado del ejercicio («A»)		500

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuentas	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A»)	500	
Pérdidas por deterioro de participaciones en empresas asociadas		500

.../...

.../...

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Saldo total de estado de ingresos y gastos reconocido («A»)	500	
Resultado del ejercicio («A»)		500

Al cierre del ejercicio X2 por la atribución de la disminución del patrimonio neto (resultados negativos de ese ejercicio), el fondo de comercio obtenido en la compra no se reconoce implícitamente en participación puesta en equivalencia dada la situación de deterioro de la sociedad «B», no obstante, existiría la posibilidad de reversión desde un punto de vista material, ya que no se asigna el deterioro a ningún activo en particular, incluido el fondo de comercio, conforme a lo establecido en el artículo 57.

Ajustes sobre balance de situación agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Participaciones sociedades puestas en equivalencia	2.625	
Resultado del ejercicio atribuido a «A» (25×1.500)	375	
Participaciones empresas asociadas «B» («A»)		3.000
Artículos 55 y 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuentas	Debe	Haber
Participación en pérdidas de sociedades puestas en equivalencia	375	
Saldo de resultado del ejercicio atribuido «A» ($25\% \times 1.500$)		375
Artículos 55 y 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajustes en estado de ingresos y gastos reconocidos agregados:

Cuentas	Debe	Haber
Resultado del ejercicio atribuido «A» ($25\% \times 1.500$)	375	
Saldo de total de estado de ingresos y gastos reconocido		375
Artículos 55 y 56 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Sin embargo el importe recuperable de la inversión es de 2.500 u.m., lo que implicaría reconocer una minoración adicional a las 375 u.m. que se han reducido en el valor de la inversión por la atribución de las pérdidas.

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Resultado del ejercicio de «A»	125	

.../...
.../...

.../...

Cuentas	Debe	Haber
.../...		
Deterioro de valor de participaciones puestas en equivalencia (2.625 – 2.500)		125
Artículo 57 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación de las pérdidas por deterioro en el método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuentas	Debe	Haber
Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades puestas en equivalencia	125	
Saldo de resultado del ejercicio («A») (2.625 – 2.500)		125
Artículo 57 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación de las pérdidas por deterioro en el método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A») (2.625 – 2.500)	125	
Saldo total de estado de ingresos y gastos reconocido («A»)		125
Artículo 57 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación de las pérdidas por deterioro en el método de puesta en equivalencia.		

Al no realizarse una integración de los activos y pasivos de la compañía, como es el caso de las sociedades dependientes que se consoliden mediante el método de la integración global, el deterioro se reconocerá contra la partida de participaciones en sociedades puestas en equivalencia, sin que sea necesario identificar qué elementos de la sociedad participada se encuentran deteriorados. Esta forma de calcular el deterioro de la sociedad facilitará las estimaciones, ya que únicamente se debe estimar el importe recuperable de la participación en la sociedad asociada, sin ser necesario estimar cuál es el importe recuperable de cada una de las UGE o negocios que componen la sociedad. Una importante consecuencia práctica es que al no ser capaces de identificar a qué partidas se les debe asignar ese deterioro no podremos dar un tratamiento diferenciado al deterioro del fondo de comercio de los deterioros del resto de activos. Recordemos que en el método de integración global los deterioros que sufran las UGE se atribuirán en primer lugar al fondo de comercio, deteriorando el resto de activos que compone la UGE solo una vez se ha reducido a cero el valor del fondo de comercio. Mientras que los deterioros registrados en el resto de activos serán reversibles en los próximos ejercicios, el deterioro del fondo de comercio no podrá revertirse en los ejercicios siguientes. En las participaciones valoradas conforme al procedimiento de puesta en equivalencia no sería posible identificar el deterioro que corresponde al fondo de comercio y al resto de activos, por lo que se permite revertir todos los deterioros reconocidos previamente.

Artículo 57. *Pérdidas por deterioro del valor.*

«2. El **análisis del deterioro del fondo de comercio no se llevará a cabo de forma separada**, sino en función de lo previsto en el apartado anterior. **Las pérdidas por deterioro no se asignarán a ningún activo concreto**, incluido el fondo de comercio de consolidación, que forme parte del valor en libros de la inversión en la participada. Por consiguiente, **las reversiones de estas pérdidas por deterioro se reconocerán de acuerdo con lo dispuesto en la citada norma de registro y valoración 9.^a**»

5. PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE SOCIEDAD MULTIGRUPO O ASOCIADA

El método de puesta en equivalencia solo es adecuado para aquellas sociedades sobre las que se ejerza una influencia significativa, o sociedades multigrupo para las que se ejercite esa opción. Por lo que en los casos en los que se pierda la influencia significativa, tanto si se pierde todo tipo de influencia como si se adquiere el control de la sociedad, ya no resultará adecuado valorar la participación conforme al método de puesta en equivalencia. La normativa manifiesta:

Artículo 58. *Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.*

«1. **Dejará de aplicarse el procedimiento de puesta en equivalencia** desde la fecha en que **deje de existir influencia significativa**, en el caso de las sociedades asociadas, o control conjunto, en el caso de las sociedades multigrupo.»

(...)

5.1. Recalificación de la sociedad puesta en equivalencia a la cartera de activos financieros disponibles para la venta

A pesar de que el Plan General de Contabilidad de 2007 para el reconocimiento de las inversiones en instrumentos de patrimonio neto sigue un criterio finalista, según el cual pone a disposición de los obligados contables dos carteras diferenciadas para reconocer esas inversiones (cartera de negociación y cartera de disponible para la venta), en el caso de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas en las que ya no sea adecuada esa calificación establece que la participación retenida debe recalificarse a la cartera de activos financieros disponibles para la venta, no permitiendo recalificar la participación a la cartera de negociación independientemente de la finalidad de inversión que persiga la sociedad con esa participación remanente. La normativa fija:

«2.7. Reclasificación de activos financieros.

Cuando la **inversión en el patrimonio de una empresa del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación**, la **inversión que, en su caso, se mantenga en esa empresa se valorará de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta**».

Por lo que en libros individuales procederá reconocer esa participación que mantiene la sociedad por su valor razonable, reconociendo las variaciones en el valor contable al reclasificarla de la cartera estratégica a la de activos financieros disponibles para la venta contra ingresos o gastos imputados a patrimonio neto. Entre esos cambios se encontrará la diferencia entre el valor contable previo y el nuevo valor razonable, siempre y cuando no haya sido objeto de un deterioro previo.

En el mismo sentido se pronuncian las normas de consolidación, remitiéndose a la norma 9.^a del Plan General de Contabilidad para los criterios a aplicar a esa participación que permanece en el patrimonio de la sociedad.

Artículo 58. Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.

«3. Si después de la pérdida de la condición de sociedad multigrupo o asociada **se mantiene una participación** en el patrimonio de la misma, sin que esta pertenezca al perímetro de la consolidación, **se valorará conforme a lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9.^a** del Plan General de Contabilidad, **considerando que su coste es el valor contable consolidado en la fecha en que dejan de pertenecer al perímetro** de la consolidación.»

Deberá ajustarse la revalorización de la participación que se haya realizado contra ingresos o gastos imputados a patrimonio neto reconocidos en libros individuales en la medida en que se correspondan con resultados ya reconocidos previamente mediante la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.

EJEMPLO 8:

Recalificación de la sociedad puesta en equivalencia a la cartera de activos financieros disponibles para la venta

La sociedad «PALOS» adquiere un 20 por 100 de la sociedad «VILLA» a 31-12-X1, por un importe de 4.000 u.m. En ese momento no se identificó ninguna diferencia entre los valores razonables identificables y los valores contables de los elementos patrimoniales que constituían la sociedad. A 01-01-X7 la sociedad vende la mitad de su participación por un importe de 3.500 u.m. manteniendo el resto de la participación dentro de la cartera de activos financieros disponibles para la venta.

Cuentas de la sociedad «VILLA»	31-12-X1	31-12-X6
Maquinaria	10.000	20.000
Clientes	7.000	10.000
Total activo	17.000	30.000
Capital social	10.000	10.000
Reservas	6.000	18.000
Resultado del ejercicio	1.000	2.000
Total patrimonio neto y pasivo	17.000	30.000

.../...

.../...

Se pide:

Asientos necesarios para la valoración de la participación en la sociedad a 31-12-X1 y, a pesar de no existir obligación de presentar cuentas, los que deberían haberse realizado a 01-01-X7.

Solución:

El patrimonio neto adquirido a 31-12-X1 es de 3.400 u.m. ($20\% \times 17.000$ u.m.). Al no identificarse ninguna plusvalía en ese momento, la diferencia entre ese importe (valor razonable de los activos netos identificables o bien valor contable de los activos netos identificables) y el valor razonable de la contraprestación transferida (4.000 u.m.) debe reconocerse como un fondo de comercio implícito en la participación en la sociedad asociada, por un importe de 600 u.m.

Cálculo de la diferencia de primera consolidación al momento de la adquisición de la influencia significativa en la sociedad «VILLA».

(+) Contraprestación transferida 4.000 u.m.

(-) Valor razonable activos identificables netos de pasivos asumidos 3.400 u.m.
[20% s/Patrimonio neto: ($20\% \times 17.000$)]

(=) Fondo de comercio implícito de consolidación 600 u.m.

El asiento de actualización del valor de la participación a 31-12-X1 sería:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Participaciones sociedades puestas en equivalencia	4.000	
Participaciones empresas asociadas, «VILLA» («PALOS»)		4.000
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuentas	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación en cuenta de pérdidas y ganancias agregada.		
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste sobre el estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuentas	Debe	Haber
No procede ajuste de consolidación en cuenta de pérdidas y ganancias agregada.		
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

.../...

.../...

A 31-12-X6 para valorar la participación puesta en equivalencia debe atribuirse la proporción correspondiente de los cambios experimentados en el patrimonio neto de la sociedad puesta en equivalencia. Las reservas se han incrementado en 12.000 u.m., por lo que se debe reconocer, bajo la denominación de reservas en sociedades puestas en equivalencia, la parte que nos corresponde de ese incremento ($20\% \times 12.000 = 2.400$). El resultado del ejercicio también debe atribuirse al grupo en la parte que le corresponde ($20\% \times 2.000 = 400$).

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Participación en sociedades puestas en equivalencia	6.800	
Participaciones empresas asociadas, «VILLA» («PALOS»)		4.000
Reservas en sociedades puestas en equivalencia ($20\% \times 12.000$)		2.400
Resultado del ejercicio atribuido a «PALOS» ($20\% \times 2.000$)		400
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuentas	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio atribuido a «PALOS» ($20\% \times 2.000$)	400	
Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia		400
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Saldo de total de estado de ingresos y gastos reconocido atribuido a «PALOS» ($20\% \times 2.000$)	400	
Resultado del ejercicio atribuido a «PALOS»		400
Artículo 55 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Aplicación del método de puesta en equivalencia.		

A 01-01-X7 se vende la mitad de la participación en la sociedad por un importe de 3.500 u.m. La sociedad tendrá valorada la participación en cuentas anuales por su coste de adquisición (2.000 u.m.), por lo que el asiento que se habrá realizado en asiento de libro diario de **cuentas individuales** por la venta sería:

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos c/c	3.500	
2404	Participaciones empresas asociadas, «VILLA» («PALOS»)		2.000
773	Beneficio en venta de participaciones empresas asociadas		1.500

.../...

.../...

La participación que permanece en balance de la sociedad debe haberse reclasificado a la cartera de activos financieros disponibles para la venta. Estimamos que el precio de venta de la participación que se ha enajenado constituye una estimación fiable del valor razonable de la participación que permanece en cartera, por lo que revalorizaremos la participación que permanece en balance hasta su valor razonable en ese momento. El asiento de libro diario en **cuentas individuales** para reclasificar la participación en empresas asociadas a cartera de activos financieros disponibles para la venta y reconocer la inversión a su valor razonable sería:

Código	Cuentas	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	3.500	
	Participaciones empresas asociadas, «VILLA» («PALOS»)		2.000
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		1.500

Previamente al cierre del ejercicio, cuando se hubiera procedido a saldar las cuentas de los grupos 8 y 9, en el asiento de libro diario sería obligatorio realizar el siguiente asiento:

Código	Cuentas	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.500	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		1.500

Sin embargo esos asientos, a pesar de estar bien reconocidos en las cuentas individuales, no serían adecuados en cuentas consolidadas, ya que parte del resultado reconocido al momento de la venta, bien como resultado del ejercicio o como revalorización contra patrimonio neto, se habría reconocido previamente en las cuentas consolidadas de los ejercicios previos, de modo que debería ser objeto de ajuste de **eliminación en las cuentas consolidadas del grupo**.

En las cuentas consolidadas el asiento de valoración de la participación de X7 se había calculado que los resultados reconocidos en ejercicios previos eran de 2.800 u.m. (2.400 u.m. como reservas de ejercicios previos y 400 u.m. como resultado de ese ejercicio).

- Debe ajustarse el resultado reconocido en la venta de la participación por la parte correspondiente de resultados reconocidos en ejercicios previos en las cuentas consolidadas del grupo (2.800 × 0,5 u.m.).

Ajustes de consolidación necesarios para llegar a los estados financieros consolidados objetivo:

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («PALOS»)	1.400	

.../.../...

.../...

Cuentas	Debe	Haber
.../...		
Reservas («PALOS») (2.800 × 0,5) (vienen de las RSC puestas en equivalencia del año X6 así como del resultado del ejercicio atribuido a «PALOS»)		1.400
Artículo 58 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.		

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuentas	Debe	Haber
Beneficio en venta de participaciones empresas del grupo (2.800 × 0,5)	1.400	
Saldo de resultado del ejercicio «PALOS»		1.400
Artículo 58 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.		

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Resultado del ejercicio «PALOS»	1.400	
Saldo de total de ingresos y gastos reconocido agregado («PALOS»)		1.400
Artículo 58 del Real Decreto 1159/2010 Norma de consolidación. Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.		

- Por la participación que permanece en poder de la sociedad hemos reconocido una revalorización en libros individuales contra la cuenta *Beneficios en activos financieros disponibles para la venta (900)*, imputando la revalorización como un ingreso en patrimonio neto. Sin embargo, en las cuentas consolidadas parte de ese beneficio se había reconocido previamente, a través de la imputación de la parte correspondiente que la sociedad participada había reconocido con anterioridad, de modo que procederá realizar un ajuste contra reservas por la parte que ya había sido objeto de reconocimiento previamente.

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta («PALOS») [50% s/(2.400 de RSC puestas en equivalencia + 400 resultado del ejercicio atribuido a «PALOS»)]	1.400	
Reservas («PALOS»)		1.400

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuentas	Debe	Haber
No procede ajuste en estado de cuenta de pérdidas y ganancias agregada.		

.../...

.../...

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuentas	Debe	Haber
Saldo total de ingresos y gastos reconocidos («PALOS»)	1.400	
Ajustes de valoración de sociedades puestas en equivalencia		1.400

5.2. Toma de control sobre una sociedad en la que previamente se ostentaba una influencia significativa

Podemos encontrarnos con casos en los que el grupo venía ostentando una influencia significativa sobre una sociedad en la que, con motivo de eventos posteriores, como puede ser un incremento de la participación en la sociedad asociada, se llegue a ostentar el control de la misma. En esos casos remite el artículo 58 a las normas generales de reconocimiento de la toma de control en una sociedad dependiente.

Artículo 58. *Pérdida de la condición de sociedad asociada o multigrupo.*

«4. En aquellos casos en los que la empresa asociada o multigrupo **pase a ser dependiente, se procederá de conformidad** con lo establecido en los **artículos 22 a 26.**»

El artículo 26 al que se remite establece el tratamiento contable que debe darse a las participaciones previas en la sociedad en la que se adquiere el control. El tratamiento contable que introducen las normas de consolidación para los casos de toma de control por etapas es la revalorización de la participación previa a su valor razonable a la fecha de la toma de control con cargo a resultados del ejercicio. La norma determina:

Artículo 26. *Fondo de comercio de consolidación y diferencia negativa de consolidación.*

«2. En las **combinaciones de negocios por etapas**, los **instrumentos de patrimonio de la sociedad dependiente que el grupo posea con anterioridad a la adquisición del control, se ajustarán a su valor razonable** en la fecha de adquisición, reconociendo en la partida 16.b), 18.b) o 20) de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, según proceda, la diferencia con su valor contable previo.»

El valor contable que tendrán esas participaciones con anterioridad a la toma de control será la valoración obtenida mediante el método de puesta en equivalencia, por lo que el resultado que procede reconocer en este ejercicio, de cambio de naturaleza de la vinculación, es la diferencia entre el valor obtenido mediante el procedimiento de puesta en equivalencia y el valor razonable a la fecha de la toma del control.

**SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL
INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE LA ADMINISTRACIÓN
ECONÓMICO-FINANCIERA DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA
COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN (I)**

**SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR THE
ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF ECONOMIC AND
FINANCIAL MANAGEMENT OF THE ADMINISTRATION OF THE
COMMUNITY OF CASTILE-LEON (I)**

CARLOS F. CABEZAS PASCUAL

Junta de Castilla y León.

Intervención General

[Orden ADM/1201/2009, de 19 de mayo, por la que se convocan las pruebas selectivas, por el turno libre y de personas con discapacidad, para el ingreso en el Cuerpo Superior de la Administración Económico-Financiera de la Administración de la Comunidad de Castilla y León y para la constitución de la bolsa de empleo de este Cuerpo (BOCL de 3 de junio)].

Sumario

- Caso 1. Matemática financiera.** Renta perpetua variable en progresión geométrica, empréstito comercial, préstamo alemán.
- Caso 2. Diversas operaciones de arrendamiento.** *Lease-back*, arrendamiento de nave industrial, contrato de *renting*, alquiler de maquinaria.
- Caso 3. Contabilidad financiera y de sociedades.** Constitución de sociedad, subvenciones de capital, moneda extranjera, ventas con descuentos por pronto pago, dividendos pasivos y accionistas morosos, impuesto sobre el beneficio, ampliación de capital, distribución del beneficio, dividendo a cuenta, error en la cuota de amortización, estado de cambios en el patrimonio neto.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

RENTA PERPETUA VARIABLE EN PROGRESIÓN GEOMÉTRICA, EMPRÉSTITO COMERCIAL, PRÉSTAMO ALEMÁN

ENUNCIADO

El 31 de octubre de 2009, se procede a liquidar una herencia constituida por los siguientes bienes y derechos:

1. Un piso, que actualmente se encuentra alquilado y por el cual se ha percibido durante el año 2009 una renta mensual de 800 euros. Se sabe que dicha renta se incrementa el 1 de enero de cada año un 5 por 100, y que el tanto efectivo utilizado para la valoración es del 10 por 100.
2. 200 obligaciones correspondientes a un empréstito emitido el 31 de octubre de 2005 con las siguientes condiciones:
 - Amortización mediante anualidades constantes.
 - Valor nominal de 600 euros.
 - 2.000 títulos emitidos.
 - 15 años de duración.
 - Cupón anual pospagable de 33 euros.
 - 60 euros de prima de reembolso.
 - El tipo de interés que aplica el mercado en esta operación es del 10 por 100.

La herencia se reparte a partes iguales entre dos herederos, quienes acuerdan que el heredero 1 se quede con el piso y el heredero 2 con las obligaciones, recibiendo este en metálico la parte restante.

Para hacer frente a este pago, el heredero 1 solicita un préstamo por la totalidad del pago que debe afrontar. La entidad financiera concedente ha establecido las siguientes condiciones, que son aceptadas por el heredero 1:

- Anualidad constante.
- Tipo de interés prepagable del 8 por 100.
- Plazo de amortización del préstamo de tres años.

SE PIDE:

Calcular la cuota de amortización del préstamo que pagará el heredero 1 el 31 de octubre de 2011.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

Para resolver el supuesto se debe determinar el valor a 31 de octubre de 2009 de la herencia que se liquida, que estará formado por el valor actual de las rentas generadas por el piso y por el valor actual de las 200 obligaciones. Una vez determinados esos valores, se suman, y el resultado se divide entre los dos herederos a partes iguales, pagando el que se queda con el piso (heredero 1) al que se queda con las obligaciones (heredero 2), en metálico, la parte restante.

Valor actual (a 31 de octubre de 2009) de las rentas generadas por el piso (heredero 1)

Se trata de una renta perpetua, mensual, prepagable y que varía cada 1 de enero en progresión geométrica de razón $q = 1,05$.

Se calcula primero el interés efectivo mensual:

$$(1 + i_{12})^{12} = (1 + i) \Rightarrow i_{12} = (1 + i)^{1/12} - 1 = (1 + 0,10)^{1/12} - 1 = \mathbf{0,00797414043}$$

El valor actual de las rentas que genera el piso será:

$$VA = 800 \ddot{a}_{2|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-2} 800q \ddot{a}_{12|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-14} 800q^2 \ddot{a}_{12|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-26} 800q^3 \ddot{a}_{12|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-38} 800q^4 \ddot{a}_{12|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-50} 800q^5 \ddot{a}_{12|}i_{12} + \dots$$

$$VA = 800 \ddot{a}_{2|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-2} 800q \ddot{a}_{12|}i_{12} [1 + q(1 + i_{12})^{-12} + q^2(1 + i_{12})^{-24} + q^3(1 + i_{12})^{-36} + q^4(1 + i_{12})^{-48} + q^5(1 + i_{12})^{-60} + \dots]$$

$$VA = 800 \ddot{a}_{2|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-2} 800q \ddot{a}_{12|}i_{12} [1 + (qv) + (qv)^2 + (qv)^3 + (qv)^4 + (qv)^5 + \dots \infty]$$

$$VA = 800 \{ \ddot{a}_{2|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-2} q \ddot{a}_{12|}i_{12} [(1 + i)/(1 + i - q)] \}$$

$$VA = 800 (1 + i_{12}) \{ \alpha_{2|}i_{12} + (1 + i_{12})^{-2} q \alpha_{12|}i_{12} [(1 + i)/(1 + i - q)] \} = \mathbf{210.607,98 \text{ euros}}$$

Valor actual (a 31 de octubre de 2009) de las 200 obligaciones (heredero 2)

Se determina a 31 de octubre de 2009 el valor actual de todas las anualidades pendientes de pago justo antes de celebrarse el cuarto sorteo, el correspondiente a 31 de octubre de 2009. Se deter-

mina el valor antes y no después del sorteo porque los rendimientos que generan las obligaciones integran la masa hereditaria a esa fecha.

Pasos a efectuar:

- Primero: cálculo de la anualidad comercial constante.

$$i = (33/600) \times 100 = 5,50\%$$

$$i' = (33/660) \times 100 = 5,00\%$$

$$a = N_1(c + p) / a_{n|i'} = 2.000 \times 660 / a_{15|0,05} = \mathbf{127.171,82 \text{ euros}}$$

- Segundo: cálculo del número de títulos vivos justo antes de pagar la cuarta anualidad.

El número de títulos vivos justo antes de pagar la cuarta anualidad es el número de títulos vivos después de pagar la tercera anualidad (en definitiva, N_4).

Títulos amortizados al final del tercer año (N_3^a):

$$N_3^a = M_1 + M_2 + M_3 = 2.000 \times (s_{3|0,05}/s_{15|0,05}) = 292,1878 \approx \mathbf{292 \text{ títulos}}$$

Títulos vivos justo antes de pagar la cuarta anualidad:

$$N_4 = 2.000 - N_3^a = 2.000 - 292 = \mathbf{1.708 \text{ títulos}}$$

- Tercero: cálculo del valor del empréstito justo antes de pagar la cuarta anualidad.

$$VE = a \times \ddot{a}_{12|0,10} = a \times (1 + 0,10) \times a_{12|0,10} = \mathbf{953.160,55 \text{ euros}}$$

- Cuarto: valor de las 200 obligaciones justo antes de pagar la cuarta anualidad.

$$VE_{200} = (200/1.708) \times 953.160,55 = \mathbf{111.611,31 \text{ euros}}$$

Préstamo necesario para igualar las partes hereditarias

El valor actual de la herencia asciende a **322.219,29 euros** (= 210.607,98 + 111.611,31). Como se reparte a partes iguales, a cada heredero le corresponden **161.109,65 euros**. De esta manera, el heredero 1 debe pagar al heredero 2 la suma de **49.498,34 euros** (= 161.109,65 - 111.611,31).

El préstamo necesario se trata de un préstamo alemán, con un interés prepagable (z) del 8 por 100 anual. El importe del préstamo solicitado a la entidad financiera será:

$$P(1 - z) = 49.498,34 \Rightarrow P = 49.498,34 / (1 - 0,08) = \mathbf{53.802,43 \text{ euros}}$$

Cuota de amortización del préstamo a 31 de octubre de 2011 (C_2 , 2.ª cuota de amortización)

- a) Se calcula, en primer lugar, la cuota de amortización del tercer año (último de vida del préstamo), que coincide con la anualidad:

$$\alpha = C_3 = Pz / (1 - (1 - z)^n) = 53.802,43 \times 0,08 / (1 - (1 - 0,08)^3) = \mathbf{19.448,58 \text{ euros}}$$

- b) De aquí se calcula ya C_2 :

$$C_2 = C_3 \times (1 - z) = 19.448,58 \times (1 - 0,08) = \mathbf{17.892,70 \text{ euros}}$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

LEASE-BACK, ARRENDAMIENTO DE NAVE INDUSTRIAL, CONTRATO DE *RENTING*, ALQUILER DE MAQUINARIA

ENUNCIADO

Durante el ejercicio 2009, la empresa «A» realiza las cuatro operaciones de arrendamiento que se detallan a continuación, teniendo en cuenta que:

- a) Salvo que se indique lo contrario, **las cuotas (anualidades o mensualidades) se pagan al finalizar el periodo** que corresponda.
- b) Salvo que se indique lo contrario, **hay que contabilizar el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)** en la resolución de los distintos apartados.

1. El 1 de enero de 2009 decide, con una máquina de su propiedad, formalizar un contrato de *lease-back* (*venta con arrendamiento financiero posterior*) con una compañía de *leasing* (empresa «D»), estipulando un precio de venta de 40.000 euros. El contrato tendrá una duración de 5 años, siendo la última cuota la opción de compra. Para la determinación de la anualidad (la primera se paga el 1 de enero de 2009), la empresa «D» utiliza una tasa de interés anual del 6 por 100.

El precio de compra de la máquina para la empresa «A» fue de 90.000 euros, tiene una amortización acumulada de 40.000 euros, y una vida útil pendiente de 9 años.

SE PIDE:

Calificación contable del *lease-back* para el arrendatario (empresa «A») y, en función de esta, reflejo en su contabilidad de los asientos derivados de dicha operación desde la firma del contrato hasta el 31 de diciembre de 2009.

2. El 1 de junio de 2009 alquila una nave de su propiedad, a la empresa «C», por un importe mensual de 10.000 euros. La duración del contrato de alquiler se estipula en 10 años, con una prórroga de otros 7 años, revisándose cada año el precio del alquiler de acuerdo con el Índice de Precios al Consumo que publica al efecto el Instituto Nacional de Estadística. El precio de la nave, que la empresa «A» adquirió hace 10 años, y que viene amortizando linealmente con una vida útil de 50 años, fue de 400.000 euros, representando el valor del terreno el 20 por 100.

La empresa «C» realiza en la nave las siguientes obras e inversiones, que termina el 1 de julio de 2009, y que quedarán en la nave cuando finalice el contrato de arrendamiento:

- Albañilería, 50.000 euros, con una vida útil de 20 años.
- Cocina, 10.000 euros, con una vida útil de 8 años.

SE PIDE:

Calificación contable del contrato de arrendamiento de la nave y, en función de esta, reflejo del/los asiento/s derivados del cobro/pago de una mensualidad en la contabilidad de arrendador (empresa «A») y arrendatario (empresa «C»), aplicando la retención fiscal correspondiente. Además, contabilización en la empresa «C», desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de 2009, de los asientos derivados de las obras e inversiones realizadas.

3. El 1 de julio de 2009 adquiere un camión, con una vida útil prevista de 5 años, por importe de 100.000 euros, abonando además 10.000 euros por el impuesto de circulación. Posteriormente firma un contrato de *renting* sobre el camión (sin opción de compra) con una empresa de transporte, asumiendo el arrendador (empresa «A») los gastos de reparación y el pago del seguro, que este primer año ascienden a 3.000 y 2.000 euros respectivamente. El contrato de *renting* tiene una duración de 3 años, unas cuotas mensuales de 2.000 euros, y se aplica un tipo de interés mensual de 0,75 por 100.

SE PIDE:

Prescindiendo del IVA, calificación contable del contrato de *renting* y, en función de esta, contabilidad de la empresa «A» desde la adquisición del camión hasta el 31 de diciembre de 2009.

4. El 1 de octubre de 2009 decide alquilar maquinaria durante 4 años, firmando al efecto un contrato por el que se compromete a pagar, a la empresa «B» propietaria, 5.000 euros anuales, teniendo lugar el primer pago el 1 de octubre de 2009. En esa misma fecha debe satisfacer los costes de formalización del contrato, que ascienden a 300 euros. Para la puesta en marcha de la maquinaria, la empresa «A» necesita realizar una serie de adecuaciones en esa misma fecha, tanto en la maquinaria como en sus instalaciones eléctricas, que le suponen un coste de 6.000 euros, IVA no incluido. La finalización del contrato coincide con el fin de la vida útil de la maquinaria, que tendrá un valor de 3.000 euros en ese momento.

El valor razonable de la maquinaria el 1 de octubre de 2009 es de 23.000 euros, y la tasa de interés que se tiene en cuenta para realizar los cálculos financieros es del 4 por 100 anual.

SE PIDE:

Calificación contable del contrato de arrendamiento de la maquinaria desde el punto de vista del arrendatario (empresa «A») y, en función de esta, reflejo de los asientos derivados de dicho arrendamiento desde la firma del contrato hasta el 31 de diciembre de 2009.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

Todas las operaciones previstas en el enunciado se contemplan en la norma de registro y valoración 8.^a del Plan General de Contabilidad (PGC). En dicha norma se regulan cuatro tipos de arrendamientos: arrendamiento financiero (*leasing*), arrendamiento operativo, venta con arrendamiento financiero posterior (*lease-back*) y arrendamiento de terrenos y edificios.

Para diferenciar entre el **arrendamiento operativo** y el **financiero**, la clave está en si se transfieren sustancialmente o no todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato. El arrendamiento se calificará como financiero cuando se produzca dicha transferencia y como operativo en caso contrario. La calificación depende de las circunstancias de cada una de las partes, pudiendo ser diferente para el arrendatario y para el arrendador.

En el **arrendamiento financiero**, se entiende que se produce la transferencia de riesgos y beneficios cuando exista opción de compra y no haya dudas razonables de que esta se vaya a ejercer, y también, aunque no exista opción de compra, cuando por las condiciones económicas del contrato se presuma dicha transferencia. El PGC, sin carácter exhaustivo, enumera algunos casos en que se da esta presunción en las letras a) a g) del apartado 1.1 de la norma de registro y valoración 8.^a.

1. VENTA CON ARRENDAMIENTO FINANCIERO POSTERIOR (*LEASE-BACK*)

El PGC considera, en virtud del principio de prevalencia del fondo sobre la forma, que el *lease-back* es una operación de financiación y no de venta del inmovilizado. Consiste en vender un activo y, a continuación, alquilarlo a cambio del pago de unas cuotas. La empresa vendedora obtiene liquidez con la venta del activo y devuelve el importe del préstamo mediante el pago de unas cuotas que incorporan unos intereses. El bien objeto de la operación constituye la garantía del préstamo.

Contabilización:

- No se cambia la calificación del activo ni se reconoce resultado alguno derivado de la transacción.
- Se registra el precio recibido por la venta y, simultáneamente, un pasivo financiero por el mismo importe.
- La carga financiera se imputa de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.
- En caso de que hubiera cuotas de carácter contingente, se registrarán como gasto del ejercicio en que se incurra en ellas.

Determinación de la cuota de arrendamiento:

$$40.000 = a \times \ddot{a}_{5|0,06} \Rightarrow a = 40.000/[1,006 \times (1 - 1,006^{-5})/0,006] = \mathbf{8.958,35 \text{ euros}}$$

Cuadro de amortización de la operación financiera:

Años	Interés	Cuota	Amortización	Capital amortizado	Capital vivo
0	–	8.958,35	8.958,35	8.958,35	31.041,65
1	1.862,50	8.958,35	7.095,85	16.054,20	23.945,80
2	1.436,75	8.958,35	7.521,60	23.575,80	16.424,20
3	985,45	8.958,35	7.972,90	31.548,70	8.451,30
4	507,05	8.958,35	8.451,30	40.000,00	–

1 de enero de 2009

- Por la contabilización de la operación financiera:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	40.000,00	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		8.958,35
174	Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		31.041,65

- Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo	8.958,35	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.433,34	
572	Bancos, c/c		10.391,69

31 de diciembre de 2009

- Por los intereses devengados durante el año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.862,50	
524	Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo		1.862,50

Otra posibilidad de contabilizarlo hubiera sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	1.862,50	
528	Intereses a corto plazo de deudas		1.862,50

- Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
174	Acreeedores por arrendamiento financiero a largo plazo	7.095,85	
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo		7.095,85

- Por la amortización de la maquinaria:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	5.556,56	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		5.556,56

El enunciado no facilita el método de amortización seguido por la empresa «A». Para resolverlo supongo una amortización lineal teniendo en cuenta tanto la vida pendiente como el valor pendiente de amortizar.

Cuota de amortización:

$$(90.000 - 40.000)/9 \text{ años} = \mathbf{5.555,56 \text{ euros}}$$

1 de enero de 2010

- Por el pago de la segunda cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo (1.862,50 + 7.095,85)	8.958,35	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.433,34	
572	Bancos, c/c		10.391,69

Otra posibilidad de contabilizarlo hubiera sido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
524	Acreeedores por arrendamiento financiero a corto plazo	7.095,85	

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
...			
528	Intereses a corto plazo de deudas	1.862,50	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.433,34	
572	Bancos, c/c		10.391,69

2. ARRENDAMIENTO DE UNA NAVE INDUSTRIAL

Dicho arrendamiento es de carácter **operativo**, ya que los derechos de arrendamiento se establecen por una duración máxima de 17 años (10 de duración inicial más 7 de prórroga), no existe opción de compra y a la nave le queda todavía una vida de 40 años; está claro que el arrendador persigue como objetivo obtener un rendimiento de la inversión. Las cuotas de alquiler serán un gasto para el arrendatario y un ingreso para el arrendador.

a) Contabilización de la primera mensualidad (30 de junio de 2009)

- En el arrendador (empresa «A»):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	9.800,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (0,18 × 10.000)	1.800,00	
752	Ingresos por arrendamientos		10.000,00
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.600,00

- En el arrendatario (empresa «C»):

Código	Cuenta	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones	10.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.600,00	
572	Bancos, c/c		9.800,00
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		1.800,00

b) Obras e inversiones realizadas en la nave (empresa «C», arrendataria)

La norma de registro y valoración 3.^a h) del PGC establece que en un contrato de arrendamiento operativo, las distintas inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo alquilado o cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales, siempre que cumplan la

definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil, que será la duración del contrato de arrendamiento cuando esta sea inferior a la vida económica del activo.

1 de julio de 2009

- Por las obras de albañilería y la cocina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	50.000,00	
219	Otro inmovilizado material	10.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	9.600,00	
572	Bancos, c/c		69.600,00

31 de diciembre de 2009

- Por la dotación a la amortización:
 - Obras de albañilería: $(50.000/10 \text{ años}) \times 6/12 = \mathbf{2.500,00 \text{ euros}}$ (no se tiene en cuenta la prórroga). Al no establecer expresamente nada el enunciado, consideramos exclusivamente la duración inicial del contrato de arrendamiento y, por tanto, hacemos caso al mandato de la norma de registro y valoración 3.ª h) al no incluir en la duración del contrato de arrendamiento el periodo de renovación (prórroga) ya que no existen evidencias que soporten que la misma se va a producir.
 - Cocina: $(10.000/8 \text{ años}) \times 6/12 = \mathbf{625,00 \text{ euros}}$ (su vida económica es inferior a la duración del contrato de arrendamiento).

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	3.125,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.125,00

3. CONTRATO DE *RENTING* DE UN CAMIÓN

El PGC no trata de forma expresa el contrato de *renting*, con lo que su tratamiento puede ser bien como arrendamiento financiero (a pesar de no incluir opción de compra) o bien como arrendamiento operativo, según sean las características del contrato de *renting* en concreto.

En nuestro caso se trataría de un **arrendamiento operativo** por las siguientes razones:

1. La vida útil del activo es superior al periodo de arrendamiento.

2. El valor actual de las cuotas a pagar (62.893,61 €) no equivale a la totalidad del valor razonable del activo al inicio del contrato (100.000 + 10.000 = 110.000 €).

$$VA = 2.000 \times a_{36|0,0075} = 2.000 \times [(1 - 1,0075^{-36})/0,0075] = \mathbf{62.893,61 \text{ euros}}$$

- Por la compra del camión (1 de julio de 2007):

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	110.000,00	
572	Bancos, c/c		110.000,00

- Por el cobro de las cuotas del primer año (seis meses):

Se hace un asiento resumen de las 6 cuotas mensuales, aunque lo más correcto es hacer 6 asientos mensuales, cada uno por 2.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	12.000,00	
752	Ingresos por arrendamientos		12.000,00

- Por el pago de los gastos del primer año (seis meses):

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparación y conservación	3.000,00	
625	Primas de seguros	2.000,00	
572	Bancos, c/c		5.000,00

- Por la dotación a la amortización (31 de diciembre de 2009):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (110.000/5 × 6/12)	11.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		11.000,00

4. ARRENDAMIENTO DE MAQUINARIA

Nos encontramos ante un **arrendamiento financiero** ya que la vida del bien coincide con la duración del contrato y, además, al inicio del contrato el valor actual de las cantidades a pagar cubre en la práctica la casi totalidad del valor razonable del activo arrendado.

Valor razonable del activo 23.000,00

Valor actual de las cantidades a pagar 21.439,87

$$VA = 5.000 \times \ddot{a}_{4|0,04} + 3.000/(1,04)^5 = \mathbf{21.439,37 \text{ euros}}$$

Cuadro de amortización de la operación financiera:

Años	Fechas	Interés	Cuota	Amortización	Capital amortizado	Capital vivo
0	01-10-09	-	5.000,00	5.000,00	5.000,00	16.439,87
1	01-10-10	657,59	5.000,00	4.342,41	9.342,41	12.097,46
2	01-10-11	483,90	5.000,00	4.516,10	13.858,51	7.858,36
3	01-10-12	303,25	5.000,00	4.696,75	18.555,26	2.884,61
4	01-10-13	115,32	3.000,00	2.884,61	21.439,87	-

1 de octubre de 2009

- Por la firma del contrato:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	21.439,87	
521	Deudas a corto plazo		5.000,00
171	Deudas a largo plazo		16.439,87

- Por el pago de la primera cuota:

Código	Cuenta	Debe	Haber
521	Deudas a corto plazo	5.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	800,00	
572	Bancos, c/c		5.800,00

- Por los gastos de formalización del contrato:

Incrementan el valor de la maquinaria; así lo establece la norma de registro y valoración 8.^a del PGC al señalar que los gastos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deben considerarse como mayor valor del activo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	300,00	
572	Bancos, c/c		300,00

- Por las actuaciones de adecuación (también incrementan el valor de la maquinaria):

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	6.000,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	960,00	
572	Bancos, c/c		6.960,00

31 de diciembre de 2009

- Por el devengo de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (657,59 × 3/12)	164,40	
521	Deudas a corto plazo		164,40

- Por la reclasificación de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
171	Deudas a largo plazo	4.342,41	
521	Deudas a corto plazo		4.342,41

- Por la amortización de la maquinaria:

Cuota de amortización:

$$(21.439,87 + 300,00 + 6.000,00)/4 \text{ años} \times 3/12 = \mathbf{1.733,74 \text{ euros}}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.733,74	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.733,74

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONSTITUCIÓN DE SOCIEDAD, SUBVENCIONES DE CAPITAL, MONEDA EXTRANJERA, VENTAS CON DESCUENTOS POR PRONTO PAGO, DIVIDENDOS PASIVOS Y ACCIONISTAS MOROSOS, IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO, AMPLIACIÓN DE CAPITAL, DISTRIBUCIÓN DEL BENEFICIO, DIVIDENDO A CUENTA, ERROR EN LA CUOTA DE AMORTIZACIÓN, ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

ENUNCIADO

AÑO 2007: 1. La sociedad «X» se constituye el día 1 de noviembre de 2007. Los socios acuerdan emitir 100 acciones de 1.000 euros de valor nominal al 150 por 100 desembolsadas en un 50 por

100, otro 25 por 100 se desembolsará tras la inscripción en el Registro Mercantil (que se realizará en el plazo de un mes) y para el resto no fijan fecha de exigibilidad.

Los gastos de notaría, inscripción y demás conceptos ascienden a 300 euros y son abonados por el banco.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones anteriores.

AÑO 2008: 2. A la sociedad «X» se le concede el 1 de enero una subvención de capital no reintegrable para la puesta en marcha de su estructura empresarial. Los socios deciden aplicar dichos fondos a la compra de una máquina cuyo precio de adquisición es de 30.000 euros y a la que se estima una vida útil de 5 años sin valor residual. El cobro de la subvención, que solo cubre el 70 por 100 del importe de la máquina, se produce el día 1 de marzo. La amortización se realizará por el sistema de números dígitos decrecientes.

Considere un efecto impositivo del 30 por 100.

3. El día 1 de abril la sociedad compra a un proveedor ruso mercancías por importe de 10.000 rublos. Se pacta con el proveedor que el pago se realice en 18 meses con unos intereses explícitos por aplazamiento asociados a la compra del 4 por 100. El tipo de cambio a la fecha de la compra es de 1 rublo = 2,50 euros. Al cierre del ejercicio es de 1 rublo = 2,60 euros y el día del vencimiento de la operación, 1 rublo = 2,40 euros.

4. El día 1 de agosto la sociedad compra un elemento de transporte por valor de 9.000 euros. Se estima una vida útil de 6 años sin valor residual y una amortización lineal.

5. El día 1 de septiembre la sociedad vende todas las mercancías que tenía en el almacén a un cliente por importe de 50.000 euros (16% de IVA). La sociedad concede un descuento por pronto pago fuera de factura del 5 por 100 si el cliente paga en los próximos 15 días. El cliente finalmente paga el día 7 de septiembre.

6. El día 1 de octubre la sociedad «X» exige el dividendo pendiente. El plazo concedido para efectuar el ingreso es de un mes. Transcurrido dicho plazo, la sociedad detecta que un accionista que posee 10 acciones no ha hecho frente al desembolso. Ante esta situación decide emitir duplicados, incurriendo en unos gastos de 150 euros. El 15 de noviembre otro de los socios adquiere los duplicados al 160 por 100 y la sociedad anula la relación con el moroso.

7. La sociedad ha soportado retenciones e ingresos a cuenta por importe de 3.800 euros.

SE PIDE:

- Contabilizar las operaciones anteriores.
- Elaborar el «Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio 2008».

AÑO 2009: 8. El 1 de marzo decide ampliar capital social. Emite 1 acción nueva (de igual valor nominal que las existentes) por cada 5 antiguas al 180 por 100. Las nuevas acciones se desembolsarán en un 75 por 100. Para el resto no se fija fecha de exigibilidad.

9. El día 1 de junio distribuye el resultado del ejercicio anterior de la siguiente forma:

- A la reserva legal lo que establece el artículo 214 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.
- Al pago de dividendos el 5 por 100 del capital social (pago que se hace efectivo el 15 de junio).
- El resto (si hubiera) a reservas voluntarias.

10. El día 1 de diciembre la sociedad decide repartir un dividendo a cuenta del beneficio del 2009 por importe de 12.000 euros.

11. A finales del ejercicio la sociedad descubre que hubo un error en el cálculo de la amortización del elemento de transporte que adquirió el ejercicio anterior. Se debería de haber amortizado en cinco años en vez de en seis.

Se sabe que el beneficio del año 2009 después de impuestos asciende a 30.000 euros.

SE PIDE:

- Realizar las anotaciones contables derivadas de las operaciones anteriores, así como las que tuvieran incidencia en este ejercicio y que derivasen de ejercicios pasados.
- Elaborar el «Estado de ingresos y gastos reconocidos correspondiente al ejercicio 2009» y el «Estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio 2009» (este último se adjunta en hoja aparte para rellenar directamente).

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

Nota: En la resolución del supuesto solo se va a tener en cuenta el IVA en aquellos puntos en los que se mencione expresamente. También se tiene en cuenta, a pesar de ser un enunciado que se refiere a operaciones realizadas durante los ejercicios 2007, 2008 y 2009, la actual normativa reguladora de las sociedades de capital constituida por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).

Sin embargo, en el IVA se mantiene el tipo del 16 por 100 en vez del actual 18 por 100, pues- to que era el vigente en los ejercicios a que se refiere el enunciado.

AÑO 2007**1. Constitución de la sociedad anónima «X»**

- Por la emisión de las acciones (1 de noviembre de 2007):

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (100 × 1.000 × 150%)	150.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		150.000,00

- Por el desembolso inicial (50% del nominal y la totalidad de la prima):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c [100 × (500 + 500)]	100.000,00	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	50.000,00	
190	Acciones emitidas		150.000,00

- Por la inscripción en el Registro Mercantil (1 de diciembre de 2007):

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	150.000,00	
100	Capital social		100.000,00
110	Prima de emisión		50.000,00

- Por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas e inscritas en el Registro Mercantil (1 de diciembre de 2007):

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	50.000,00	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		50.000,00

- Por la exigencia de otro 25 por 100 del nominal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias (1.000 × 1.000 × 25%)	25.000,00	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		25.000,00

- Por el cobro de la cuantía exigida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	25.000,00	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias		25.000,00

- Por los gastos habidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
110	Prima de emisión	300,00	
572	Bancos, c/c		300,00

AÑO 2008

CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES

2. Subvención de capital

Tratamiento: norma de registro y valoración 18.^a.

- Por la concesión de la subvención, reflejando ya el efecto impositivo (1 de enero de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	21.000,00	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		21.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (30% × 21.000)	6.300,00	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		6.300,00

- Por la compra de la máquina subvencionada (1 de enero de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	30.000,00	
572	Bancos, c/c		30.000,00

- Por el cobro de la subvención (1 de marzo de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	21.000,00	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		21.000,00

Al cierre del ejercicio (31 de diciembre de 2008):

- Por la amortización de la máquina:

Cuota de amortización:

$$(30.000/\sum \text{dígitos} = 1 + 2 + 3 + 4 + 5) \times \text{dígito 1.}^{\text{er}} \text{ año} = (30.000/15) \times 5 = \mathbf{10.000 \text{ euros}}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	10.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.000,00

- Por la imputación de la subvención al resultado y su correspondiente efecto fiscal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital $(21.000/15 \times 5)$	7.000,00	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		7.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles $(7.000 \times 30\%)$	2.100,00	
8301	Impuesto diferido		2.100,00

- Por la regularización de las cuentas de los grupos 8 y 9:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	21.000,00	
8301	Impuesto diferido		4.200,00
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		7.000,00
130	Subvenciones oficiales de capital		9.800,00

La cuenta 130 «Subvenciones oficiales de capital» recoge el importe, neto de impuestos, de la subvención pendiente de imputar a resultados.

Subvención bruta concedida	21.000,00
– Imputación a resultados	7.000,00
= Subvención bruta pendiente de imputar	14.000,00
– Impuesto correspondiente (30%)	4.200,00
= Subvención pendiente neta de impuestos	9.800,00

3. Compras en moneda extranjera

Tratamiento: norma de registro y valoración 11.^a.

Las deudas con el proveedor ruso son una **partida monetaria**, por lo que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 11.^a citada, se valorarán así:

- **Valoración inicial:** se aplica el tipo de cambio de contado en la fecha de registro de la operación (aunque se puede utilizar también un tipo de cambio medio del periodo, como máximo mensual).
- **Valoración posterior:**
 - **Al cierre del ejercicio:** se aplica el tipo de cambio vigente en esa fecha, llevando las diferencias de cambio, tanto negativas como positivas, a la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - **En la liquidación:** se procede de la misma forma que en el cierre.
- Por la compra al proveedor ruso (1 de abril de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías (10.000 rublos × 2,50 €/rublo)	25.000,00	
4004	Proveedores en moneda extranjera		25.000,00

Al cierre del ejercicio (31 de diciembre de 2008):

- Por el ajuste de la deuda al tipo de cambio de cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio [10.000 × (2,60 – 2,50)]	1.000,00	
4004	Proveedores en moneda extranjera		1.000,00

- Por el devengo de intereses por el aplazamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ($10.000 \times 0,04 \times 9/12 \times 2,60$)	780,00	
4004	Proveedores en moneda extranjera		780,00

Otra posibilidad sería devengar los intereses a interés compuesto (la diferencia es mínima).

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [$10.000 \times (1,04)^{9/12} - 10.000 = 298,52 \times 2,60$]	776,15	
4004	Proveedores en moneda extranjera		776,15

Nota: el 1 de octubre de 2009 vence el aplazamiento en el pago al proveedor ruso (18 meses), por lo que habrá que contabilizarlo al tipo de cambio vigente en esa fecha.

4. Adquisición de un elemento de transporte

- Por la compra del elemento de transporte (1 de agosto de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	9.000,00	
572	Bancos, c/c		9.000,00

- Al cierre del ejercicio (31 de diciembre de 2008), por la amortización:

Cuota de amortización:

$$9.000/6 \times 5/12 = \mathbf{625 \text{ euros}}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	625,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		625,00

5. Venta de mercaderías con descuentos por pronto pago

Tratamiento: norma de registro y valoración 14.^a. En dicha norma se establece el siguiente tratamiento para los descuentos sobre ventas por pronto pago:

- **Si figuran en factura**, se deducen del importe de los ingresos procedentes de las ventas de bienes o servicios.
- **Si figuran fuera de factura**, se tratan como descuentos comerciales, no financieros, reflejándose en la cuenta 706.

- Por las ventas (1 de septiembre de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	58.000,00	
700	Ventas de mercaderías		50.000,00
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		8.000,00

- Por el cobro (15 de septiembre de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c [58.000 × (1 - 0,005)]	55.100,00	
706	Descuentos sobre ventas por pronto pago (50.000 × 0,05)	2.500,00	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (8.000 × 0,05)	400,00	
430	Cientes		58.000,00

6. Dividendos pasivos y accionistas morosos

Tratamiento: TRLSC, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio: artículos 81 a 85.

- Por la exigencia del dividendo pasivo pendiente (1 de octubre de 2008):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias (100 × 1.000 × 25%)	25.000,00	
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social		25.000,00

- Por el desembolso del dividendo pasivo, entrando parte de los títulos en mora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	22.500,00	
558-	Accionistas morosos (10 × 100 × 25%)	2.500,00	
5580	Socios por desembolsos exigidos sobre acciones ordinarias		25.000,00

- Por la emisión de duplicados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Duplicado de acciones (10 × 100 × 150%)	15.000,00	
-	Acciones anuladas		15.000,00

- Por los gastos de emisión de los duplicados (corren por cuenta del moroso):

Código	Cuenta	Debe	Haber
558-	Accionistas morosos	150,00	
572	Bancos, c/c		150,00

- Por la venta de los duplicados (el beneficio o la pérdida lo soporta el moroso):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	16.000,00	
-	Duplicado de acciones		15.000,00
558-	Accionistas morosos		1.000,00

- Por la cancelación de la relación con el accionista moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
-	Acciones anuladas	15.000,00	
558-	Accionistas morosos		1.650,00
572	Bancos, c/c		13.350,00

La cantidad pagada al accionista moroso, dado que las acciones se enajenan por cuenta y riesgo del mismo, es la cantidad por él desembolsada, minorada en los gastos de emisión de los duplicados e incrementada en el resultado de la venta.

Comprobación:

Desembolso inicial [10 accs. × 1.000 € × (50% + 50%)]	10.000,00
Desembolso inscripción registral (10 accs. × 1.000 € × 25%)	2.500,00
Gastos de emisión de duplicados	-150,00
Resultado venta de duplicados	1.000,00
Total	13.350,00

7. Determinación del beneficio después de impuestos

Las retenciones e ingresos a cuenta que proporciona el enunciado se habrán ido cargando a lo largo del ejercicio a la cuenta 473 «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta», en algún caso abonando cuentas del subgrupo 76 «Ingresos financieros» (por las retenciones soportadas) y en otros

casos abonando cuentas del subgrupo 57 «Tesorería» (por los ingresos a cuenta efectuados). Al desconocer qué parte son retenciones y cuáles son ingresos a cuenta, para resolver el ejercicio se opta por no reflejarlas contablemente, aunque se van a tener en cuenta en la determinación del gasto por el impuesto sobre el beneficio.

- Por la regularización de la contabilidad:

Se supone que durante el año 2008 no existen más gastos e ingresos que los deducidos directamente de las operaciones del enunciado.

a) Gastos y otras cuentas con saldo deudor

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	39.905,00	
600	Compras de mercaderías		25.000,00
662	Intereses de deudas		780,00
668	Diferencias negativas de cambio		1.000,00
681	Amortización del inmovilizado material		10.625,00
706	Descuentos sobre ventas por pronto pago		2.500,00

b) Ingresos

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías	50.000,00	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio	7.000,00	
129	Resultado del ejercicio		57.000,00

Por consiguiente, el resultado contable antes de impuestos asciende a **17.095,00 euros**.

- Por la contabilización del impuesto sobre el beneficio:

Tratamiento: norma de registro y valoración 13.^a del PGC.

El PGC distingue entre activos y pasivos por impuesto corriente y activos y pasivos por impuestos diferidos.

El gasto (o ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio estará formado por dos componentes: el **gasto por impuesto corriente** y el **gasto por impuesto diferido**. El gasto por impuesto corriente (equivalente a la cuota líquida) surge de la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como del reconocimiento del pasivo o activo por impuesto corriente (coincidente con la

cuota diferencial). Por su parte, el gasto por impuesto diferido se corresponde con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, con el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que resulte del registro contable de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones.

La liquidación del impuesto sobre beneficios arroja los siguientes datos:

Resultado contable antes de impuestos	17.095,00
+/- Diferencias permanentes	0,00
+/- Diferencias temporarias	0,00
= Base imponible previa	17.095,00
- Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	0,00
= Base imponible (resultado fiscal)	17.095,00
× Tipo de gravamen	× 30%
= Cuota íntegra	5.128,50
- Deducciones y bonificaciones	0,00
= Cuota líquida	5.128,50
- Retenciones y pagos a cuenta	-3.800,00
= Cuota diferencial	1.328,50

Su contabilización será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	5.128,50	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		3.800,00
4752	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		1.328,50

- Por el traspaso del impuesto corriente a la cuenta de pérdidas y ganancias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	5.128,50	
6300	Impuesto corriente		5.128,50

De tal manera que el resultado del ejercicio (después de impuestos) asciende a **11.966,50 euros**.

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Tratamiento: norma 8.^a de elaboración de las cuentas anuales.

El **estado de cambios en el patrimonio neto**, siguiendo la norma 8.^a de elaboración de las cuentas anuales, consta de dos partes:

- El **estado de ingresos y gastos reconocidos**, que refleja exclusivamente los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio, distinguiendo entre los reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y los registrados directamente en el patrimonio neto.
- El **estado total de cambios en el patrimonio neto**, que contiene todos los movimientos habidos en el patrimonio neto, incluidos los procedentes de transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales. También informa de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios en los criterios contables y correcciones de errores.

El Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- a) El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) Los ingresos y gastos que, según lo requerido por las normas de registro y valoración, deban imputarse directamente al patrimonio de la empresa.
- c) Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto por el PGC.

N.º de cuentas	Descripción	2008
	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	11.966,50
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto	
	I. Por valoración de instrumentos financieros.	
(800), 900	1. Activos financieros disponibles para la venta.	
(89), 991, 992	2. Otros ingresos/gastos.	
(810), 910	II. Por coberturas de flujos de efectivos.	
94	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	21.000,00
(85), 95	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.	
8300*, 8301*, (833), 834, 835,838	V. Efecto impositivo.	-6.300,00
	B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)	14.700,00
		.../...

N.º de cuentas	Descripción	2008
.../...		
	Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
	VI. Por valoración de instrumentos financieros.	
(802), 902	1. Activos financieros disponibles para la venta.	
993, 994	2. Otros ingresos/gastos.	
(812), 912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo.	
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	-7.000,00
8301*, (836), (837)	IX. Efecto impositivo.	2.100,00
	C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	-4.900,00
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	21.766,50

* Su signo puede ser positivo o negativo.

AÑO 2009

CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES

8. Ampliación de capital (1 de marzo de 2009)

Regulación: artículos 295-316 del TRLSC y 165-169 del Reglamento del Registro Mercantil.

Cálculo del número de acciones a emitir:

5 A (vn = 1.000) 1 N (vn = 1.000, al 180%)

100 A (vn = 1.000) X N (vn = 1.000, al 180%)

$$X = (100 \times 1) / 5 = \mathbf{20 \text{ acciones nuevas}}$$

Según el TRLSC, dichas acciones deben desembolsar el 100 por 100 de la prima y el 25 por 100, al menos, del valor nominal.

- Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas (20 × 1.000 × 180%)	36.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		36.000,00

- Por el desembolso (75% del nominal y la totalidad de la prima):

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c [$20 \times (1.000 \times 75\%) + 800$]	31.000,00	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción	5.000,00	
190	Acciones emitidas		36.000,00

- Por la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	36.000,00	
100	Capital social		20.000,00
110	Prima de emisión		16.000,00

- Por el valor nominal no desembolsado de las acciones suscritas en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1030	Socios por desembolsos no exigidos, capital social	5.000,00	
1034	Socios por desembolsos no exigidos, capital pendiente de inscripción		5.000,00

9. Distribución del resultado del ejercicio 2008

- Por el acuerdo de distribución del beneficio (1 de junio de 2009):

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	11.966,50	
112	Reserva legal ($10\% \times 11.966,50$)		1.196,65
526	Dividendo activo a pagar		3.625,00
113	Reservas voluntarias (por diferencia)		7.144,85

Reserva legal (art. 274 TRLSC): su saldo debe ser al menos del 20 por 100 del capital social y hasta que no se alcance esa cifra la sociedad está obligada a detraer de los beneficios un 10 por 100.

Dividendo a pagar: se debe tener en cuenta dos notas importantes:

- En primer lugar, las limitaciones al reparto de dividendo.
- En segundo lugar, la determinación de la cuantía de los dividendos.

a) Limitaciones al reparto de dividendos (art. 273 TRLSC).

Dichas limitaciones son las siguientes:

1. Cubrir primero las atenciones previstas en la ley o en los estatutos.
2. El valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no debe ser inferior al capital social. Los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.
3. Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que el valor del patrimonio neto fuera inferior a la cifra de capital social, el beneficio se destinará a la compensación de esas pérdidas.
4. El importe de las reservas disponibles debe ser, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.
5. Debe dotarse una **reserva indisponible** equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.

b) Importe del dividendo [arts. 93 a), 275, 276 y 278 TRLSC].

Generalmente el dividendo a repartir a los accionistas ordinarios se establece como un porcentaje a aplicar sobre el capital que los mismos hayan desembolsado. Como se están repartiendo beneficios del año 2008, no van a tener derecho al dividendo los accionistas que suscribieron la ampliación de capital de marzo de 2009 (20 títulos), ya que en el año 2008, periodo de generación de los beneficios, no eran socios de la sociedad «X».

Para calcular su cuantía se tiene en cuenta el capital efectivamente desembolsado a 31 de diciembre de 2008 (100.000 €) y no el desembolsado en la fecha en que se acuerda la distribución del beneficio (115.000 €). Pero, además, y para ser más exactos, el importe del dividendo se calcula sobre el **capital desembolsado medio** a lo largo del año, es decir, como lo que se está repartiendo es el dividendo del ejercicio 2008, se debe tener en cuenta no solo el capital social desembolsado en 2008 sino también el periodo de tiempo que ha estado desembolsado en cada fracción de ese año. Para ello, se haría lo siguiente:

Nominal desembolsado en 2008 por periodo de tiempo sin contar el moroso:

- De 1 de enero de 2008 a 1 de noviembre de 2008:
 $90 \text{ acciones} \times 1.000 \text{ euros} \times 75\% = 67.500 \text{ euros.}$
- De 1 de noviembre de 2008 a 31 de diciembre de 2008:
 $90 \text{ acciones} \times 1.000 \text{ euros} \times 100\% = 90.000 \text{ euros.}$

El socio moroso, dado que el 15 de noviembre se cancela su relación con él, no tiene derecho a exigir dividendo, y el nuevo accionista que compra los duplicados el 15 de noviembre tiene derecho al dividendo desde esa fecha hasta el 31 de diciembre.

Por tanto, el dividendo que reparte la sociedad:

- Por los no morosos:

$$67.500 \times 10/12 \text{ meses} \times 5\% = 2.812,50$$

$$90.000 \times 2/12 \text{ meses} \times 5\% = 750$$

- Por el que compra los duplicados de acciones:

$$10 \text{ acciones} \times 1.000 \times 100\% \times 1,5/12 \text{ meses} \times 5\% = 62,5$$

En total: $2.812,50 + 750 + 62,5 = 3.625 \text{ euros}$

- Por el pago del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	3.625,00	
572	Bancos, c/c		2.972,50
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (3.625 x 18%)		652,50

10. Dividendo a cuenta (1 de diciembre de 2009)

Regulación: artículos 277 y 278 del TRLSC.

- Por el reconocimiento del dividendo a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	12.000,00	
526	Dividendo activo a pagar		12.000,00

- Por el pago del dividendo a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	12.000,00	
572	Bancos, c/c		9.840,00
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (12.000 x 18%)		2.160,00

11. Error en la amortización del elemento de transporte

Tratamiento: norma de registro y valoración 22.^a.

Al tratarse de un error en el cálculo de la cuota de amortización del ejercicio 2008 (por error en la determinación de la vida útil), el ajuste se debe contabilizar de forma retroactiva, es decir, determinando el efecto producido en ejercicios anteriores, imputándolo directamente al patrimonio neto, utilizando para ello una cuenta de reservas. También deben modificarse las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que afecte el error.

Cálculos:

Cuota amortización del ejercicio 2008 $[(9.000/6) \times 5/12]$	625
Cuota de amortización que debió ser $[(9.000/5) \times 5/12]$	750
Diferencia	125

- Por el asiento de ajuste:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	125,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		125,00

- Por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (9.000/5)	1.800,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.800,00

12. Operaciones procedentes de ejercicios anteriores

a) Pago al proveedor ruso (1 de octubre de 2009)

- Por el devengo de intereses hasta la fecha de pago (1 de octubre de 2009):

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $(10.000 \times 0,04 \times 9/12 \times 2,40)$	720,00	
4004	Proveedores en moneda extranjera		720,00

- Por el pago de la deuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4004	Proveedores en moneda extranjera	27.500,00	
572	Bancos, c/c (10.600 rublos × 2,40 €/rublo)		25.440,00
768	Diferencias positivas de cambio		2.060,00

Se utiliza, para simplificar, la capitalización simple, aunque, tratándose de una operación de 18 meses de duración, hubiera sido más correcta la utilización de la capitalización compuesta (ahora bien, el resultado no es muy distinto y podemos hacer uso del principio de importancia relativa). Los cálculos son los siguientes:

- En capitalización compuesta: $VF = [10.000 \times (1 + 0,04)^{18/12}] = \mathbf{10.605,96 \text{ rublos}}$
- En capitalización simple: $VF = [10.000 \times (1 + 0,04 \times 18/12)] = \mathbf{10.600 \text{ rublos}}$

b) Asientos relativos a la maquinaria subvencionada

- Por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (30.000/15 × 4)	8.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		8.000,00

- Por la imputación de la subvención al resultado y su correspondiente efecto impositivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (21.000/15 × 4)	5.600,00	
746	Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		5.600,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (5.600 × 30%)	1.680,00	
8301	Impuesto diferido		1.680,00

- Por la regularización de las cuentas del grupo 8:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.680,00	
130	Subvenciones oficiales de capital	3.920,00	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		5.600,00

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

a) Estado de ingresos y gastos reconocidos

N.º de cuentas	Descripción	2009	2008
	A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	30.000,00	11.966,50
	Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto		
	I. Por valoración de instrumentos financieros.		
(800), 900	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
(89), 991, 992	2. Otros ingresos/gastos.		
(810), 910	II. Por coberturas de flujos de efectivos.		
94	III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.		21.000,00
(85), 95	IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.		
8300*, 8301*, (833), 834, 835, 838	V. Efecto impositivo.		-6.300,00
	B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I + II + III + IV + V)		14.700,00
	Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias		
	VI. Por valoración de instrumentos financieros.		
(802), 902	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
993, 994	2. Otros ingresos/gastos.		
(812), 912	VII. Por coberturas de flujos de efectivo.		
(84)	VIII. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	-5.600,00	-7.000,00
8301*, (836), (837)	IX. Efecto impositivo.	1.680,00	2.100,00
	C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI + VII + VIII + IX)	-3.920,00	-4.900,00
	TOTAL INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)	26.080,00	21.766,50

* Su signo puede ser positivo o negativo.

b) Estado total de cambios en el patrimonio neto

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones o participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos de patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	Total
	Escriturado	No exigido											
.../...													
C. SALDO, FINAL DEL AÑO 2008	100.000,00	0,00	49.700,00	0,00	0,00	0,00	0,00	11.966,50	0,00	0,00	0,00	9.800,00	171.466,50
I. Ajustes por cambio de criterio 2008 y anteriores				-125,00									-125,00
II. Ajustes por errores 2008 y anteriores													0,00
D. SALDO AJUSTADO, INICIO DEL AÑO 2009	100.000,00	0,00	49.700,00	-125,00	0,00	11.966,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.800,00	171.341,50
I. Total de ingresos y gastos reconocidos								30.000,00				-3.920,00	26.080,00
II. Operaciones con socios y propietarios													0,00
1. Ampliaciones de capital	20.000,00	-5.000,00	16.000,00										31.000,00
2. (-) Reducciones de capital													0,00
3. Conversión de pasivos financieros en patrimonio neto (conversión de obligaciones/condonaciones de deudas)													0,00
4. (-) Distribución del dividendo						-3.625,00			-12.000,00				-15.625,00
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas)													0,00
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios													0,00
7. Otras operaciones con socios y propietarios													0,00
.../...													.../...

	Capital		Prima de emisión	Reservas	(Acciones o participaciones en patrimonio propias)	Resultados de ejercicios anteriores	Otras aportaciones de socios	Resultado del ejercicio	(Dividendo a cuenta)	Otros instrumentos patrimonio neto	Ajustes por cambios de valor	Subvenciones, donaciones y legados recibidos	Total
	Escriturado	No exigido											
.../...													
III. Otras variaciones en el patrimonio neto				8.341,50		-8.341,50							0,00
E. SALDO, FINAL DEL AÑO 2009	120.000,00	-5.000,00	65.700,00	8.216,50	0,00	0,00	0,00	30.000,00	-12.000,00	0,00	0,00	5.880,00	212.796,50

Recensiones Bibliográficas

Las medidas cautelares tributarias

Miguel Ángel LUQUE MATEO
Atelier, Barcelona, 2009, 228 págs.

El libro del que damos noticia es el fruto de una investigación marcadamente universitaria, con la que su autor, que es profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de Almería, obtuvo el premio a la mejor tesis doctoral de 2003, concedido por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda. En las primeras páginas aparece un prólogo de Juan José HINOJOSA TORRALVO, catedrático de la misma materia y universidad, así como unas breves líneas introductorias del objeto estudiado, que se trata en cinco capítulos. Al final se refleja una extensa selección bibliográfica.

La pretensión que ha movido al profesor LUQUE ha sido la de «construir una teoría general de las medidas cautelares en materia tributaria, es decir, de reducir a unidad, en la medida de lo posible y dentro de la diversidad, las medidas existentes en el ámbito tributario, tomando como punto de partida la construcción doctrinal de esta figura surgida inicialmente en el marco del proceso civil. Y ello, desde la constatación de que el Derecho Tributario español no contiene una visión sistemática de las mismas, lo que no puede considerarse realmente como un defecto peculiar de nuestro ordenamiento, sino, más bien, como resultado lógico de la singularidad de las medidas cautelares que, al adaptarse a la situación material deducida en el proceso judicial o en el procedimiento tributario, no permiten una fácil sistematización».

El primer capítulo se refiere a la finalidad, fundamentos y concepto de las medidas cautelares. Aquella pasa por el aseguramiento de la efectividad de la resolución principal, garantizando el fin de cualquier proceso o procedimiento. En relación con los fundamentos constitucionales, se distinguen el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de eficacia de la Administración (arts. 24 y 103 CE). Tras dar cuenta de diferentes acepciones empleadas en nuestro ordenamiento positivo y señalar la equivalencia de los términos *provisionales* y *cautelares*, se define la figura estudiada como «el instrumento jurídico que asegura la eficacia y anticipa provisionalmente ciertos efectos de la resolución principal, destinada a tener vigencia *rebus sic stantibus* hasta la emanación de esta última y encaminada a prevenir el daño que podría producirse antes de que aquella resolución principal alcance eficacia». Ello se completa con la distinción de figuras afines, como las garantías del crédito tributario, liquidaciones caucionales y medidas ejecutivas con efecto conservativo, por lo que se refiere a las medidas cautelares que aseguran la eficacia de la Administración, y la suspensión de ejecutividad respecto de las situaciones de aplazamiento o fraccionamiento del pago y la inexecutividad de las sanciones tributarias.

En el siguiente capítulo se analizan los efectos que pueden provocar las medidas cautelares adoptadas en materia tributaria, clasificando las mismas en cuatro grupos:

1. *Medidas cautelares de instrucción anticipada*, inscritas en el procedimiento inspector para la conservación de la documentación necesaria para la actividad inspectora, impidiendo la desaparición, destrucción o alteración de la prueba (arts. 146 LGT y 181 RGAPGIT).

-
2. *Medidas cautelares dirigidas a garantizar la ejecución forzosa*, asegurando el cobro de la deuda tributaria y que aparecen enunciadas por el artículo 81 de la Ley General Tributaria: retención de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria; embargo preventivo de bienes y derechos; prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos, y retención de un porcentaje de los pagos que las empresas deban realizar a los contratistas o subcontratistas.
 3. *Medidas cautelares conservativas pero no de simple aseguramiento* (suspensión de la ejecución de los actos tributarios impugnados).
 4. *Medidas cautelares positivas*, innovativas o anticipatorias de lo solicitado que, por no contemplarse en nuestra normativa tributaria, promueven la formulación de una propuesta de modificación de la misma.

En el capítulo tercero se estudian las características de las medidas cautelares. En primer lugar, la instrumentalidad, como rasgo esencial de la figura, aunque no único, porque junto a aquel estarían la provisionalidad y la urgencia. La más importante nota supone que las medidas cautelares no representen un fin por sí mismas, traducándose en medios para asegurar la eficacia práctica de una resolución principal, apareciendo vinculada a la misma la pendencia del proceso o procedimiento principal, siendo una excepción las denominadas «medidas provisionales». La provisionalidad de las medidas cautelares implica su carácter no definitivo, desapareciendo sin necesidad de un nuevo pronunciamiento que las revoque, cuando cesen los presupuestos que originaron su adopción y, en todo caso, cuando haya resolución definitiva, desistimiento o caducidad. Y, finalmente, la urgencia –que plantea el problema de la necesidad o no de audiencia previa– implica un claro fin preventivo de la figura estudiada.

La obra prosigue con el análisis del régimen jurídico de los tres presupuestos básicos de las medidas cautelares: 1.º El *periculum in mora*, que ha de ser real, efectivo, inminente, irreversible, justificado y no consentido durante un largo tiempo; 2.º El *fumus boni iuris*, presupuesto que requiere que se dé la existencia aparente de un derecho y la probabilidad de que la resolución principal resulte favorable al peticionario de la medida cautelar, y 3.º La prestación de caución por el solicitante, que puede operar, en algunos casos, como condición de efectividad de la concesión. El autor parte de las construcciones generales de las medidas cautelares, esbozando luego sus perfiles en el ámbito tributario y distinguiendo su plasmación, por una parte, en las medidas cautelares que aseguran la eficacia de la Administración tributaria y, por otra, en las que garantizan la tutela judicial efectiva, tanto en el ámbito administrativo como jurisdiccional.

En el último capítulo se consideran los tres límites para la adopción de las medidas cautelares tributarias: 1.º La producción de graves perjuicios o perturbaciones para el sujeto afectado o para los intereses generales o de tercero (en este punto se incluye un estudio de la valoración de intereses en conflicto, presentado como un presupuesto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa); 2.º El principio de proporcionalidad, y 3.º La prohibición de violación de derechos amparados por las leyes.

Las páginas finales contienen, como propuesta de *lege ferenda*, la articulación de un nuevo capítulo de la Ley General Tributaria en el que las medidas cautelares alcanzasen una regulación unitaria y homogénea.

Miguel Ángel Martínez Lago