

DEF.-

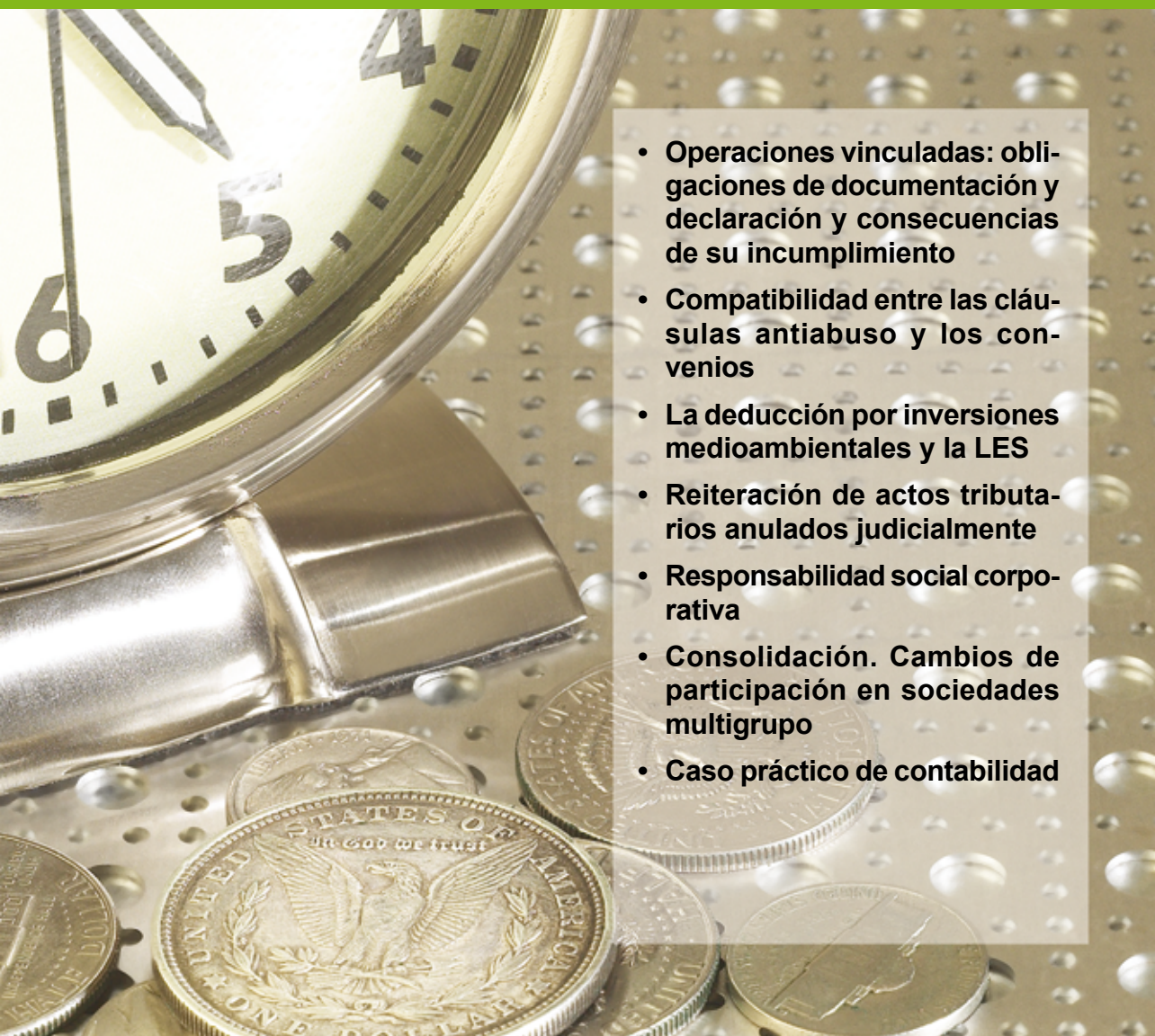
Contabilidad y Tributación

Comentarios y Casos Prácticos

ISSN: 1138-9540

Revista mensual núm. 339

Junio 2011



- **Operaciones vinculadas: obligaciones de documentación y declaración y consecuencias de su incumplimiento**
- **Compatibilidad entre las cláusulas antiabuso y los convenios**
- **La deducción por inversiones medioambientales y la LES**
- **Reiteración de actos tributarios anulados judicialmente**
- **Responsabilidad social corporativa**
- **Consolidación. Cambios de participación en sociedades multigrupo**
- **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

JUNIO 2011 – NÚMERO 339

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel (*Presidente del CEF*)

COORDINADORES

M.ª José Leza Angulo (*Profesora del Área Tributaria del CEF*)

Javier Romano Aparicio (*Profesor del Área Contable del CEF*)

CONSEJO ASESOR

Sotero Amador Fernández

Profesor de Contabilidad del CEF

Juan Arrieta Martínez de Pisón

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid

Alejandro Blázquez Lidoy

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

Eduardo Bueno Campos

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

Inocencio Carazo González

Socio Director de INSESA & Abogados

Pablo Chico de la Cámara

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Rey Juan Carlos

José Luis Cea García

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad Autónoma de Madrid

Lorenzo de las Heras Miguel

Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España

Rafael Fernández Montalvo

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

José Antonio Gonzalo Angulo

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

Francisco Guío Montero

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

Alejandro Larriba Díaz-Zorita

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Vicerrector de la UDIMA

Luis Alberto Malvárez Pascual

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva

Miguel Ángel Martínez Lago

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid

José Andrés Sánchez Pedroche

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Rector de la UDIMA

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda

Vicente Pina Martínez

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Zaragoza

Juan José Pintado Conesa

Profesor de Economía y Administración de Empresas del CEF

Correo electrónico: revistacef@cef.es

Edición electrónica: www.ceflegal.com

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

- REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

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

Tel. 914 444 920

Fax 915 938 861

Correo electrónico: info@cef.es

- EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

- IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.

C/ Destreza, 7

Polígono Industrial «Los Olivos»

28906 Getafe (Madrid)

- DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

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

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

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

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

- NÚMEROS SUELTOS (cada volumen):

– Suscriptores 10,00 € (IVA no incluido)

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

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

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

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

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

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

44/2011	Obligaciones de documentación y declaración en operaciones vinculadas y consecuencias de su incumplimiento.	5
	<i>(Caridad Gómez-Mourelo Castedo)</i>	
45/2011	Cláusulas antielusión y convenios para evitar la doble imposición: cuestiones no resueltas.	59
	<i>(Fernando Jiménez Martín y Luis Rodríguez-Ramos Ladaria)</i>	
46/2011	La deducción por inversiones medioambientales a raíz de la Ley de Economía Sostenible.	109
	<i>(María Jesús Lillo Díaz)</i>	
47/2011	A vueltas con la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente: la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010.	127
	<i>(Juan Calvo Vérguez)</i>	

CONTABILIDAD

48/2011	La responsabilidad social corporativa como instrumento de transferencia científica en el desarrollo local: una aplicación del conocimiento humanístico a la actividad empresarial de Collado Villalba.	149
	<i>(Pedro Aceituno Aceituno y Laura Lara Martínez)</i>	
49/2011	Cambios en participaciones en entidades multigrupo. Pérdida de control conjunto (XII).	193
	<i>(José Alberto Toribio Temprado)</i>	
50/2011	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 (II).	223
	<i>(Carlos F. Cabezas Pascual)</i>	

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

SUMMARY

Page

TAXATION

44/2011	Documentation and reporting obligations in transaction and consequences of failure.	5
	<i>(Caridad Gómez-Mourelo Castedo)</i>	
45/2011	Anti-avoidance clauses and tax treaties: unsolved issues.	59
	<i>(Fernando Jiménez Martín y Luis Rodríguez-Ramos Ladaria)</i>	
46/2011	The deduction for environmental investments in the wake of the law of sustainable economy.	109
	<i>(María Jesús Lillo Díaz)</i>	
47/2011	Returns with a renewed possibility of tax acts legally canceled, the ruling by the Supreme Court in the Region of Valencia, on June 17th 2010.	127
	<i>(Juan Calvo Vérguez)</i>	

ACCOUNTING

48/2011	Corporate social responsibility as a driver of knowledge transfer in local development: application of humanistic knowledge to business firms in Collado Villalba.	149
	<i>(Pedro Aceituno Aceituno y Laura Lara Martínez)</i>	
49/2011	Changes in the venturer's interests in jointly-controlled entities. Loss of joint control (XII).	193
	<i>(José Alberto Toribio Temprado)</i>	
50/2011	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 (II).	223
	<i>(Carlos F. Cabezas Pascual)</i>	

OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DECLARACIÓN EN OPERACIONES VINCULADAS Y CONSECUENCIAS DE SU INCUMPLIMIENTO

CARIDAD GÓMEZ-MOURELO CASTEDO

Inspectora de Hacienda del Estado

Extracto:

LAS operaciones vinculadas fueron objeto de una importante reforma con la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, que entró en vigor el 1 de diciembre de 2006, y cuyo desarrollo reglamentario se produjo casi dos años más tarde mediante el Real Decreto 1793/2008.

Entre las novedades más significativas, destacaba la generalizada obligación de documentar aquellas operaciones vinculadas que nacieran o persistieran a partir del 19 de febrero de 2009, y ello, prácticamente prescindiendo del tamaño, tanto de dichas operaciones, como de los sujetos que intervinieran en ellas.

Esta situación suscitó una profunda «queja» en los contribuyentes más pequeños, que condujo al legislador a «dar marcha atrás» en esa regulación, minorando esa obligación.

Así, en el año 2010, aunque con efectos retroactivos a la fecha en que las obligaciones de documentación eran exigibles, se introdujeron diversos supuestos de exclusión de la misma, por motivos objetivos, subjetivos y cuantitativos.

Esta modificación también ha incidido en otra obligación, que es la consignar ciertos datos en la declaración y que, aun tratándose de una obligación distinta, está planteada como un subconjunto de la primera, por lo que igualmente ha quedado reducida.

Pero el problema es que este nuevo escenario de obligaciones documentales puede producir distorsiones en un régimen sancionador pensado para una situación de generalizada obligación de documentar, que, al no ser ya la existente, aconsejaría hacer cambios en el mismo.

Palabras clave: obligaciones de documentación, obligaciones de declaración, cifra de negocios, valor de mercado, contraprestación, dato, conjunto de datos y aportación incompleta, inexacta o con datos falsos.

DOCUMENTATION AND REPORTING OBLIGATIONS IN TRANSACTION AND CONSEQUENCES OF FAILURE

CARIDAD GÓMEZ-MOURELO CASTEDO

Inspectora de Hacienda del Estado

Abstract:

THE related-party transactions regime was deeply amended by the Law to Prevent Tax Fraud, in force as of 1 December 2006. Such a Law was developed by the Royal Decree 1793/2008 approved two years later.

Among the most striking amendments, it is noteworthy the duty to document those transactions carried out as from 19 February 2009, regardless the amount of the transactions and the size of the companies involved.

The «smallest» taxpayers complain about the new situation and the Government amended the regime, lightening the documentation burden for the small taxpayers.

It therefore brought in 2010, but retroactively to the date in which documentation duties were due, certain documentation exemptions based on objective, subjective and quantitative criteria.

Such amendment triggered modifications on the duty to report certain information on the yearly tax return. Even though the duty to report information of transactions carried out with related parties is an independent duty of that to document those transactions, it may be regarded as linked to first one, being also lightened.

The main problem arising with the abovementioned amendments is that the penalty regime is based on a scenario of general obligation to document transactions carried out with related parties. If the general duty of documentation is not applicable anymore, the penalty regime should also be amended.

Keywords: documentation duties, reporting duties, turnover amount, fair market value, consideration, data, group of data and incomplete, inexact or false data reporting.

Sumario

1. Cuestiones generales sobre operaciones vinculadas.
 - 1.1. Normativa reguladora.
 - 1.2. Aspectos básicos en operaciones vinculadas.
2. Obligaciones de documentación y de declaración en operaciones vinculadas.
 - 2.1. Aclaraciones previas.
 - 2.2. Obligaciones formales: delimitación entre las de documentación y declaración.
 - 2.3. Obligaciones de documentación.
 - 2.4. Obligaciones de declaración.
 - 2.5. Cuadro resumen de las obligaciones de documentación y declaración.
 - 2.6. Supuestos sobre obligaciones de documentación y declaración.
3. Régimen sancionador por incumplimiento de la obligación de documentación.
 - 3.1. Aclaraciones previas.
 - 3.2. Infracciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS.
 - 3.3. Sanciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS.
 - 3.4. Supuestos sobre régimen sancionador.

1. CUESTIONES GENERALES SOBRE OPERACIONES VINCULADAS

1.1. Normativa reguladora

La regulación de las operaciones vinculadas puede analizarse tanto desde el punto de vista mercantil y contable como fiscal. Y dentro de este último, distinguiendo, a su vez, entre normativa interna e internacional. Sin ánimo de ser exhaustivos en esta cuestión, a continuación vamos a limitarnos a enumerar las disposiciones que regulan las operaciones vinculadas, en general, para analizar más adelante las relativas a las obligaciones de documentación y declaración y consecuencias de su incumplimiento, por ser el objeto del presente trabajo.

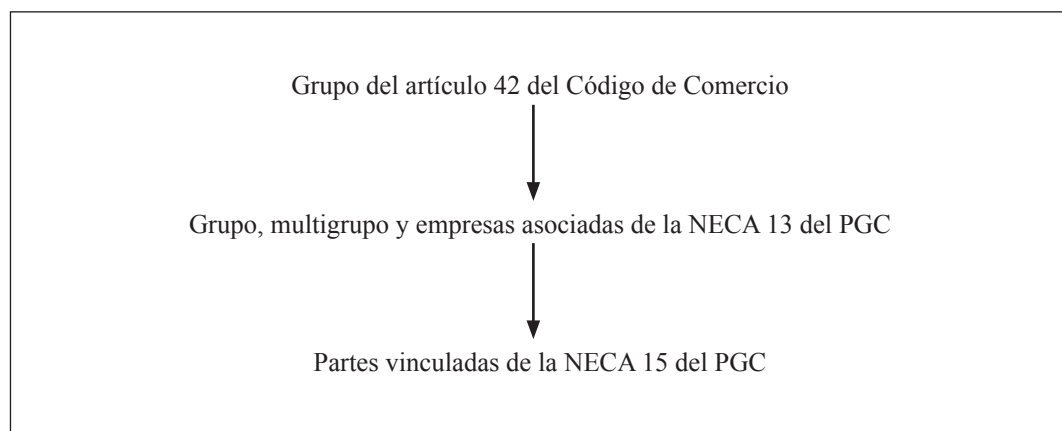
1.1.1. Normativa mercantil y contable

1.1.1.1. Delimitación

Dentro de esta normativa destacan el **Código de Comercio**, según redacción dada al mismo por Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y el **Plan General de Contabilidad (PGC)**, aprobado por Real Decreto 1514/2007, abordándose en estas normas los tres temas siguientes:

- **Primacía del fondo sobre la forma**, que encontramos recogido en el artículo 34.2 del Código de Comercio y en la Exposición de Motivos y apartado 1 del Marco Conceptual del PGC.
- **Valoración de ciertos elementos a valor razonable**, que aparece previsto tanto en el Código de Comercio, en su artículo 38 bis, como en el PGC, que regula su concepto y forma de determinación en el apartado 6 del Marco Conceptual y contempla como uno de los supuestos de aplicación, en la Norma de Registro y Valoración 21, el que tiene lugar entre empresas del grupo.
- **Perímetro al que se extienden las relaciones de «grupo» y «partes vinculadas»**, debiendo aclarar a estos efectos lo siguiente:

- El ámbito de aplicación de estas relaciones difiere del recogido en la normativa fiscal.
- Pero además existen diferencias de delimitación dentro de la propia normativa mercantil y contable, entre sí y dentro de la propia normativa fiscal.
- Decimos que existen diferencias dentro de la propia normativa mercantil y contable porque por ejemplo el simple concepto de «grupo» se utiliza en una acepción más restringida en el artículo 42 del Código de Comercio (grupo vertical) que en el PGC, en su Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 13 (grupo vertical y horizontal). Y, por otra parte, este concepto amplio de grupo del PGC es mucho más pequeño que el de «partes vinculadas» que aparece delimitado en la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales 15 del PGC. Estas diferencias se pueden resumir de la siguiente forma:



1.1.1.2. Aplicación temporal

La normativa mercantil y contable a que acabamos de referirnos es aplicable a ejercicios económicos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

1.1.2. Normativa fiscal

La normativa fiscal nos obliga a distinguir entre normativa interna y normativa internacional, y, por otra parte, dentro de la normativa interna, entre imposición directa e indirecta.

1.1.2.1. Normativa fiscal interna

- **Impuesto sobre Sociedades (IS):** la normativa básica de las operaciones vinculadas se encuentra recogida en el ámbito de Impuesto sobre Sociedades y, concretamente, en las siguientes normas:

- Artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada al mismo por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (en adelante LMPFF), y por Real Decreto Ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. Artículo que además ha sido objeto de una pequeña modificación por Real Decreto Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, con efectos para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.
- Artículos 16 a 29 nonies del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada a los mismos por Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, y por Real Decreto 897/2010, de 9 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, en materia de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.
- Artículo 62.7 del RIS, en materia de retenciones e ingresos a cuenta, según redacción dada por Real Decreto 1793/2008.

Al ser esta normativa de Impuesto sobre Sociedades la fundamental en materia de operaciones vinculadas, en tanto que a ella se remiten las disposiciones de los distintos impuestos, incorporamos a continuación un cuadro resumen comparando la regulación legal con la reglamentaria (en cursiva aparecen los artículos que han sido objeto de modificación por RDL 6/2010, a nivel legal, y RD 897/2010, a nivel reglamentario):

TRLIS: artículo 16 (Ley 36/2006 + RDL 6/2010 + RDL 13/2010)	RIS: artículos 16 a 29 nonies (RD 1793/2008 + RD 897/2010)
16.1. Valoración por VNM	
16.2. <i>Documentación</i>	18. <i>Obligación de documentación de OV</i> 19. Obligación de documentación del grupo 20. <i>Obligación de documentación del OT</i>
16.3. Personas o entidades vinculadas	
16.4. Métodos de determinación de VNM	16. Determinación del VNM de las OV: análisis de comparabilidad
16.5. Deducción de gastos en concepto de servicios	
16.6. Deducción de gastos derivados de un acuerdo de reparto de costes	17. Requisitos de los acuerdos de reparto de costes
16.7. Acuerdos previos de valoración	22 a 29 nonies
16.8. Ajuste secundario	21 bis. Diferencias entre valor convenido y VNM
16.9. Comprobación del VNM en OV	21. Comprobación del VNM de OV
16.10. <i>Infracciones y sanciones</i>	19.3. <i>Datos y conjunto de datos</i> 20.4. <i>Datos y conjunto de datos</i>

En relación con esta normativa, conviene aclarar que el 8 de febrero de 2011 el Tribunal Supremo (TS) dictó un auto elevando al Tribunal Constitucional la posible inconstitucionalidad del artículo 16 del TRLIS en sus apartados 2 y 10, relativos, respectivamente, a obligaciones de documentación y régimen sancionador.

Dicho auto trae causa en un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Real Decreto 1793/2008, que llevó al TS a considerar necesario el examen de la posible inconstitucionalidad, con carácter previo al examen de legalidad del Real Decreto 1793/2008, que se hará en posterior sentencia, y en relación a otros aspectos.

El motivo de inconstitucionalidad planteado radica en la posible vulneración del principio de reserva de ley en la tipificación de las infracciones del artículo 16.10, al estar basada esa tipificación en el incumplimiento de obligaciones documentales que la ley deja totalmente abiertas a la regulación reglamentaria.

Pero a esta cuestión nos referiremos más adelante, al examinar el régimen sancionador.

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**, cuya normativa debe ser completada con la contenida en el Impuesto sobre Sociedades, a la cual se remite. Así, debemos destacar lo siguiente:
 - Artículo 41 de la LIRPF.
 - Artículos 93.6 y 103.2 del RIRPF, en materia de retenciones e ingresos a cuenta.
- **Impuesto sobre Valor Añadido (IVA)**, que se ocupa de las operaciones vinculadas y sus consecuencias en el artículo 79.5, dentro de las reglas especiales para la determinación de la base imponible.

1.1.2.2. Normativa fiscal del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes e internacional

- En el ámbito del **Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (IRNR)**, debemos destacar lo siguiente:
 - Artículo 15.2 del TRLIRNR.
 - Artículo 13 del RIRNR.
 - Reglamento de procedimientos amistosos, aprobado por Real Decreto 1794/2008.
- Por lo que se refiere a la **normativa internacional**, cabe destacar lo siguiente:
 - En el ámbito de la OCDE, los artículos 9 y 25 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición y las directrices aplicables en materia de precios de transferencia.
 - En el ámbito de la Unión Europea, el Convenio Europeo de Arbitraje y los Códigos de Conducta emanados del Foro Europeo sobre Precios de Transferencia.

1.2. Aspectos básicos en operaciones vinculadas

La regulación fiscal de las operaciones vinculadas fue objeto, como sabemos, de una **profunda reforma en virtud de la LMPFF** y su normativa de desarrollo, que a continuación resumimos.

1.2.1. Principales novedades

La reforma de operaciones vinculadas entraña importantes novedades, entre las que podemos destacar las siguientes:

- **Se generaliza la obligación de declarar las operaciones vinculadas a valor normal de mercado** y ello con independencia de que la aplicación de ese valor de mercado, en sustitución del pactado, determine una mayor o menor tributación global para la Administración tributaria.
- Se regula de forma explícita el **«ajuste secundario»**, que surgirá en los casos en que el valor pactado difiera del de mercado, entendiéndose que ello es debido a que, junto con la operación principal o primaria, subyace otra operación secundaria que deberá ser objeto de calificación; calificación que incluso aparece tipificada en la norma para algunos supuestos, aunque dejando abierta la posibilidad de otra calificación, si se acreditara una causa distinta (16.8 TRLIS y 21 bis RIS).
- Se regula un nuevo procedimiento para la determinación del valor normal de mercado que podríamos calificar de **«procedimiento unilateral»** (16.9 TRLIS y 21 RIS), puesto que para la fijación de ese valor en relación con un determinado sujeto, ya no es necesario llamar a todos los que han intervenido con él en la operación vinculada. Ahora bien, esos otros sujetos vinculados tendrán la posibilidad de impugnar la liquidación administrativa dictada al obligado tributario al que se realizó la comprobación, en tanto que dicha liquidación incidirá en ellos, puesto que los ajustes que en su caso proceda realizar, tanto primario como secundario, serán bilaterales.
- Se prevén **obligaciones de documentación** con la finalidad de justificar a la Administración tributaria el valor utilizado en las operaciones vinculadas (16.2 TRLIS y 18, 19, 20, 21 ter RIS). No obstante, estas obligaciones han sido objeto de una importante reforma en 2010 que ha supuesto una significativa disminución de las mismas con efectos retroactivos, en los términos que más adelante examinaremos.
- Junto con las **obligaciones de documentación** existirán otras obligaciones de declaración que tienen como finalidad permitir a la Administración que disponga de datos «masivos» sobre aquellas operaciones vinculadas de mayor importancia, a efectos de seleccionar aquellas que deben ser objeto de comprobación.
- El incumplimiento de los distintos tipos de obligaciones que las operaciones vinculadas pueden entrañar, tanto materiales como formales, podrá dar lugar a la comisión de **infracciones específicas** (16.10 TRLIS).

1.2.2. Aplicación temporal de estas novedades

Cada uno de los aspectos a que acabamos de referirnos tiene una específica aplicación temporal, que viene determinada, en unos casos, por la entrada en vigor de la LMPFF (1 de diciembre de 2007) y en otros casos, por la vigencia de su normativa de desarrollo, constituida básicamente por el Real Decreto 1793/2008 (19 de noviembre de 2008 o 19 de febrero de 2009), y así concretamente:

Nueva regulación	Aplicación temporal
Aplicación del VNM: – En todo caso. – Por el propio obligado tributario.	Periodos impositivos: • Iniciados a partir de 1 de diciembre de 2006. (Regla general: desde 2007)
Regulación explícita del ajuste secundario.	
Procedimiento «unilateral».	Procedimientos inspectores: • Iniciados a partir de 19 de noviembre de 2008. • Respecto de periodos impositivos iniciados a partir de 1 de diciembre de 2006.
Obligaciones de documentación y de declaración.	Operaciones realizadas o vigentes a partir de 19 de febrero de 2009.
Infracciones y sanciones.	Conductas cometidas a partir de 19 de febrero de 2009.

2. OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN Y DE DECLARACIÓN EN OPERACIONES VINCULADAS

2.1. Aclaraciones previas

Las operaciones vinculadas están sometidas tanto a obligaciones sustantivas como formales, siendo tales obligaciones las que indicamos a continuación:

2.1.1. Obligaciones sustantivas

- Aplicar valor normal de mercado.
- Practicar retención o ingreso a cuenta sobre la diferencia entre valor pactado y valor de mercado, cuando se den ciertos requisitos.

2.1.2. Obligaciones formales

- Documentación.
- Declaración de ciertos datos.

2.2. Obligaciones formales: delimitación entre las de documentación y declaración

En el presente trabajo, nos limitamos a examinar las obligaciones formales de documentación y declaración, cuyo contenido, finalidad y consecuencias del incumplimiento difieren:

2.2.1. Obligaciones de documentación

En cuanto a las **obligaciones de documentación** podemos señalar lo siguiente:

- Llevan aparejada la necesidad de elaborar, conservar y aportar, en su caso, ciertos dosieres en los que se explique cómo se ha determinado el valor asignado a una operación vinculada, justificando su consideración como valor de mercado.
- La finalidad que se persigue con estas obligaciones es la de facilitar a la Administración la comprobación de si el valor pactado es, a su juicio, valor de mercado.
- Las consecuencias de su incumplimiento aparecen tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS, mediante infracciones y sanciones específicas.

2.2.2. Obligaciones de declaración

Por lo que se refiere a las **obligaciones de declaración**, señalar lo siguiente:

- Suponen incluir en la declaración de Impuesto sobre Sociedades, ciertos datos generales relativos a algunas de las operaciones vinculadas realizadas.
- La finalidad que se persigue con estas obligaciones es la de facilitar a la Administración un conocimiento generalizado de operaciones vinculadas susceptibles de ser seleccionadas a efectos de su comprobación, por su especial riesgo o importancia ligada fundamentalmente a su naturaleza o importe.
- Las consecuencias de su incumplimiento se deben analizar a la luz de la normativa sancionadora general tipificada en la Ley General Tributaria (LGT) para los casos de incumplimientos formales (arts.198 y ss.).

2.3. Obligaciones de documentación

2.3.1. Regulación de las obligaciones de documentación

Las obligaciones de documentación en operaciones vinculadas aparecen reguladas tanto a nivel legal como reglamentario.

La **regulación legal** se recoge en el apartado **2 del artículo 16 del TRLIS**, que aunque inicialmente se limitaba a hacer una remisión al desarrollo reglamentario, posteriormente fue completado por el **Real Decreto Ley 6/2010**, excluyendo de la obligación de documentación a ciertas operaciones vinculadas e indicando en su Disposición Adicional Única que, sin perjuicio de esta modificación, el Gobierno, a la vista de la jurisprudencia comunitaria y del Derecho comparado, tramitaría otra modificación de la normativa reglamentaria de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas para reducir las cargas formales a cumplir por las empresas, atendiendo, fundamentalmente, a los cuatro factores siguientes:

- Localización de la operación: interna, en lugar de internacional.
- Tamaño de los sujetos que intervienen: pequeñas y medianas empresas.
- Importe de la operación: no muy significativo.
- No intervención de paraísos fiscales.

El compromiso recogido en esa Disposición Adicional consistía en que esa reforma se llevara a cabo en los tres meses siguientes a la entrada en vigor de ese Real Decreto Ley, y por tanto, en el plazo comprendido entre el 14 de abril de 2010 y el 14 de julio de 2010; compromiso que se cumplió con la publicación del RD 897/2010, al que ahora nos referimos.

Por otra parte, el artículo 16.2 fue objeto de una pequeña modificación introducida por el **Real Decreto Ley 13/2010**, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

Dicha reforma consistió en elevar la cifra de negocios de 8.000.000 de euros a 10.000.000 de euros, siendo esta la cifra a que hace referencia el artículo 16.2 del TRLIS como determinante de mayores o menores obligaciones de documentación, en los términos que después veremos. Dicha reforma trae su causa en la paralela elevación del umbral que permite acogerse al régimen especial de empresas de reducida dimensión.

Por lo que se refiere al desarrollo reglamentario de la obligación de documentación, fue abordado en primer lugar por el Real Decreto 1793/2008 que dio redacción a los artículos 18, 19 y 20 del RIS, si bien dos de esos artículos, el 18 y el 20, fueron parcialmente modificados por el Real Decreto 897/2010 con la finalidad de reducir las obligaciones de documentación, y ello, con efectos retroactivos, hasta el inicio de las obligaciones de documentación (19 de febrero de 2009), como más adelante señalamos.

Por otra parte, conviene destacar que también existen **obligaciones de documentación para las operaciones con personas o entidades no vinculadas, pero residentes en paraísos fiscales**, en los términos previstos en el artículo 21 ter del RIS.

2.3.2. Aplicación temporal de la obligación de documentación

La exigencia de las obligaciones de documentación quedó demorada por mandato de dos disposiciones normativas (disp. adic. séptima LMPFF y disp. trans. tercera del RD 1793/2008, de desarrollo de la citada ley), siendo exigibles a partir de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de

ese real decreto, que se produjo el 19 de noviembre de 2008 (día siguiente al de su publicación en el BOE)... tres meses que se cumplen el 19 de febrero de 2009.

Por tanto, **la exigibilidad de tales obligaciones se produce a partir del 19 de febrero de 2009**, afectando tanto a las operaciones realizadas a partir de esa fecha como a las que, habiéndose realizado con anterioridad, desplieguen sus efectos después de esa fecha, por tratarse, por ejemplo, de operaciones de tracto sucesivo. Este criterio aparece recogido en la Consulta Vinculante V1567-09 de la Dirección General de Tributos (DGT).

Esta aplicación temporal no ha resultado modificada por el posterior Real Decreto 897/2010, puesto que, aunque se publicó en el BOE de 10 de julio de 2010, la disminución de las obligaciones de documentación que contempla surte eficacia retroactiva a los periodos impositivos finalizados con posterioridad al 19 de febrero de 2009, que, por tanto, son todos aquellos en que son exigibles las obligaciones de documentación, en tanto en cuanto estas obligaciones nacen, precisamente, a partir de esa fecha.

2.3.3. Forma de materializar la obligación de documentación (arts. 18.1 y 18.2 RIS)

La obligación de documentación no supone una automática aportación de la misma, salvo requerimiento expreso por la Administración; requerimiento que solo podría efectuarse a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración o liquidación.

Pero esta puesta a disposición de la documentación tipificada en cada caso, previo requerimiento de la Administración, es compatible con la facultad de los órganos de inspección de solicitar la documentación o información adicional que se considere necesaria en el ejercicio de sus funciones.

Finalmente, conviene aclarar que la DGT se ha pronunciado en varias consultas vinculantes, entre ellas la V0312-10, de 19 de febrero de 2010, sobre la forma de materializar esta obligación de documentación, señalando lo siguiente:

«Sin embargo, el RIS no establece exigencias adicionales a estas obligaciones de documentación referentes a que sea necesario archivar tales documentos de manera especial o diferenciada del resto de documentación manejada por las entidades; a que la información haya de conservarse necesariamente en soporte papel o pueda mantenerse en soporte informático con la posibilidad de ser consultado por medios ofimáticos ordinarios; o a que la información pueda mantenerse en la propia intranet de la empresa, con la posibilidad de que sea volcada a medios de almacenamiento o impresa en papel, o se precisa que dicha documentación esté editada e impresa previamente, ante un posible requerimiento de inspección por la Administración. En consecuencia, el obligado tributario deberá organizar su documentación en la forma que mejor estime conveniente, de manera que sea capaz de atender las exigencias que plantea el RIS respecto de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.»

2.3.4. Exigibilidad de las obligaciones de documentación y su reforma

La exigibilidad de las obligaciones de documentación fue objeto de reforma en 2010, introduciendo un importante «aligeramiento» de las mismas con efectos retroactivos a 19 de febrero de 2009.

2.3.4.1. Regulación inicial de las obligaciones de documentación

La regulación que inicialmente se llevó a cabo de estas obligaciones de documentación estaba basada en la idea de que prácticamente todas las operaciones vinculadas estarían sometidas a dichas obligaciones, aunque su contenido dependería de las características y tamaño de los sujetos que intervinieran en ellas, así como de su complejidad, volumen y riesgo de fraude.

De hecho, solo excepcionalmente existían tres tipos de operaciones vinculadas que estaban exoneradas de tales obligaciones y que estaban recogidas en una lista cerrada del entonces artículo 18.3 del RIS, actualmente 18.4:

- Operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen fiscal especial de tributación regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS.
- Operaciones realizadas con sus miembros por las Agrupaciones de Interés Económico (ATE) y las Uniones Temporales de Empresas (UTE).
- Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

2.3.4.2. Reforma introducida en 2010 con efectos desde 19 de febrero de 2009

La situación arriba descrita de generalizado sometimiento a obligaciones de documentación cambió en virtud de lo establecido en las normas ya mencionadas: Real Decreto Ley 6/2010 (BOE de 13 de abril de 2010 y vigencia desde 14 de abril de 2010) y Real Decreto 897/2010 (BOE de 10 de julio de 2010 y vigencia desde 11 de julio de 2010), que, al establecer nuevos supuestos de exoneración de tales obligaciones, impiden hablar de una generalizada obligación de documentación.

Así concretamente, la situación actual de las obligaciones de documentación se caracteriza por muy diversos supuestos en los que no serán exigibles tales obligaciones, como a continuación veremos.

2.3.5. *Supuestos en que no son exigibles las obligaciones de documentación*

La normativa actualmente vigente contempla tres tipos de supuestos en los que no son exigibles las obligaciones de documentación. Se trata de las tres exclusiones que a continuación indicamos y cuya concurrencia debe ser analizada con el orden que igualmente señalamos:

- La primera exclusión afecta a ciertas operaciones en función de su naturaleza y se otorga con independencia del sujeto que intervenga en las mismas [18.4, letras a), b), c) y d) del RIS].
- La segunda exclusión está ligada al «pequeño (o mediano)» tamaño tanto del sujeto que interviene en la operación vinculada (tamaño que ha sido ampliado para los periodos impo-

sitivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011), como de las operaciones vinculadas en que interviene, conjuntamente consideradas. Por tanto, podríamos resumir esta causa de exclusión diciendo que se otorga a los «sujetos pequeños (o medianos)» y con «pequeñas operaciones vinculadas» (16.2 TRLIS, así como 18.3 RIS).

- La tercera exclusión opera respecto de operaciones no excluidas de documentación por ninguna de las dos causas de exclusión anteriores y solo se otorga respecto de operaciones que no sean calificadas como «específicas», para las cuales se tiene en cuenta, además, su importancia cuantitativa [18.4 e) RIS].

Una vez enumeradas las causas de exclusión, pasamos a examinar cada una de ellas.

2.3.5.1. Primera exclusión –por la naturaleza de las operaciones–: exclusión objetiva

Engloba supuestos en los que no existe especial riesgo en la valoración de la operación vinculada y cuya tipificación aparece recogida en el artículo 18.4 del RIS, letras a), b), c) y d):

- 18.4 a): operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS.
- 18.4 b): operaciones realizadas por AIE y UTE con sus miembros o con otras entidades integrantes del grupo de consolidación fiscal que haya optado por ese régimen de tributación.
- 18.4 c): operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- 18.4 d): operaciones realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección aprobado por el Banco de España, que tengan relación con el cumplimiento por parte del referido sistema institucional de protección de los requisitos establecidos en el artículo 8.3 d) de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de Coeficientes de Inversión, Recursos Propios y Obligaciones de Información de los Intermediarios Financieros.

2.3.5.2. Segunda exclusión –por el tamaño del sujeto vinculado y de las operaciones vinculadas en las que participa–: exclusión subjetiva y cuantitativa

Recoge un supuesto basado, conjuntamente, en el tamaño «pequeño o mediano» de la persona o entidad vinculada y en el tamaño «pequeño» de las operaciones vinculadas que realiza, y está previsto tanto en el artículo 16.2 del TRLIS como en el artículo 18.3 del RIS, exigiendo la concurrencia de los dos siguientes **requisitos**:

- Las personas o entidades que efectúan la operación vinculada deben tener un importe neto de la cifra de negocios, *en el periodo impositivo (de la operación vinculada)* inferior a 8

millones de euros (para periodos impositivos iniciados en 2009 y 2010) o inferior a 10 millones de euros (para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011).

- Siempre que el total de operaciones vinculadas que efectúen en dicho periodo no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado.

No obstante, en relación con esta exclusión, es necesario añadir una serie de **aclaraciones**:

- Dicha exclusión solo es aplicable cuando **no se trate de operaciones vinculadas con personas o entidades que residan en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal**, excepto que residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividad económica.
- Por tanto, podríamos decir que para que opere esta exclusión, realmente han de darse tres requisitos: sujeto «pequeño o mediano», operaciones vinculadas «pequeñas» y que no se efectúen con residentes en paraísos fiscales (salvo europeos con ciertos requisitos).
- Respecto a la cifra de negocios, este artículo 18.3 del RIS alude a la **cifra de negocios habida en el periodo impositivo, en lugar del anterior**, y por tanto, cuando se remite al artículo 108 del TRLIS, solo parece hacerlo a efectos de que la cifra computable sea la cifra agregada, en caso de grupo «mercantil» o «familiar», y a efectos de que se eleve la cifra al año, en caso de periodos inferiores a 12 meses.

Sin embargo, esta referencia a la cifra de negocios del periodo es diferente a la que utiliza la norma cuando nos habla de documentación del grupo en el artículo 19.3 del RIS, en el que, como después veremos, al remitirse al artículo 108 del TRLIS sin ninguna otra matización, se está aludiendo a la cifra de negocios del periodo anterior.

- Por otra parte y siguiendo con la cifra de negocios, cabe señalar que esa expresión **suscita la duda de qué ocurre con personas o entidades que, al no realizar actividad económica, no tienen cifra de negocios**. Ante ello, podrían plantearse dos posibles interpretaciones: considerar que esta exclusión solo es aplicable a quien, realizando actividad económica, tenga una cifra de negocios menor al importe arriba indicado, o considerar que dicha exclusión también es aplicable a quien, no realizando actividad económica, no tenga cifra de negocios y, por lo tanto, esta sea de cero, y con ello, menor al límite indicado en la norma. La primera interpretación podría basarse en el hecho de que la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 6/2010, que es la norma que introdujo esta exclusión, solo se refiere a medidas destinadas a pequeñas y medianas empresas, por lo que estarían al margen de la misma tanto las entidades puramente patrimoniales, sin actividad económica, como las personas físicas que tampoco llevaran a cabo ese tipo de actividades. Sin embargo, la segunda interpretación parece más equitativa y compatible con una interpretación literal de la norma.

Y desde luego esta cuestión no es irrelevante porque la solución que a la misma se dé, será trasladable a la interpretación que debamos efectuar en torno al límite de la sanción fija por incumplimientos documentales, como más adelante expondremos.

- El importe del conjunto de las operaciones vinculadas que igualmente funciona como límite cuantitativo en esta exclusión, y que es de **100.000 euros de valor de mercado**, será, en principio, el correspondiente a todas las operaciones vinculadas que efectúe esa persona o entidad vinculada. Ahora bien, a mi juicio, de ese importe *habrá que excluir, lógicamente, las operaciones sobre las que en ningún caso haya que llevar documentación* de acuerdo con la exclusión objetiva a la que nos hemos referido antes y que aparece recogida en el artículo 18.4 del RIS, letras a), b), c), d) ... a pesar de que la norma no lo indique expresamente.
- En cuanto al importe de **100.000 euros de valor de mercado**, puede suscitarse la duda de la forma en que debe determinarse dicho importe: teniendo en cuenta solo la renta inherente a las operaciones vinculadas o también el importe de la propia operación generadora de la renta. Así por ejemplo, en el caso de préstamos, la cuestión radica en si solo debe tenerse en cuenta el interés del mismo o también el importe nominal del préstamo.

A mi juicio, *lo razonable será tener en cuenta, exclusivamente, el importe de la renta, sin agregar el de la operación o elemento que genera la misma (operación o elemento fuente).*

De hecho, el propio RIS parece decantarse por este criterio en su artículo 18.3 e), al regular la que hemos denominado tercera exclusión de las obligaciones de documentación, que alude a un importe de 250.000 euros, hablando explícitamente de «contraprestación»; terminología que es apropiada cuando se trata de rentas, pero no para referirse a los elementos que las generan.

Finalmente, conviene destacar que este es el criterio por el que se ha decantado la DGT en consultas vinculantes, como por ejemplo en la V0767-11, de 24 de marzo de 2011, que al plantearsele la cuestión de «si a efectos de determinar los límites de las obligaciones de documentación relativas a las operaciones vinculadas previstos en el artículo 16.2 del TRLIS, debe tomarse el importe del principal del préstamo, las cantidades reembolsadas o los intereses»... responde que «a efectos de dicho límite, no deben tomarse en consideración el principal del préstamo recibido, ni las cantidades reembolsadas, sino únicamente el valor de mercado de la contraprestación de la operación vinculada».

2.3.5.3. Tercera exclusión –basada en la naturaleza y tamaño de las operaciones vinculadas–: exclusión objetiva y cuantitativa, simultáneamente

Este supuesto de exclusión solo operará cuando no sea aplicable la segunda exclusión a la que acabamos de referirnos, ya sea porque la cifra de negocios del periodo supera el límite fijado por la norma (8 o 10 millones de euros, según el periodo impositivo) o porque el importe total de las operaciones vinculadas excede de su respectivo límite de 100.000 euros de valor de mercado. Se trata de una exclusión recogida en el artículo 18.4 e) del RIS, que exige llevar a cabo los siguientes pasos:

- **En primer lugar, será necesario clasificar todas las operaciones vinculadas efectuadas por una persona o entidad vinculada en dos grupos a los que podríamos llamar**

«operaciones específicas» y «operaciones no específicas», dependiendo de su naturaleza:

- Las **«operaciones específicas»** son las previstas en el artículo 18.4 e), apartados 1 a 4, y siempre tendrán que documentarse (aunque no siempre tendrán que declararse, como en el epígrafe de obligaciones de declaración veremos):
 1. Operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, excepto que residan en la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite motivos económicos válidos.
 2. Operaciones efectuadas por contribuyentes de IRPF, en el desarrollo de una actividad económica a la que resulte aplicable el régimen de estimación objetiva (módulos), con sociedades en las que ellos o sus familiares tengan un porcentaje mayor o igual al 25 por 100.
 3. Operaciones de transmisión de negocios o valores no admitidos a negociación.
 4. Operaciones de transmisión de inmuebles o sobre intangibles, deberán documentarse en todo caso, siempre que el contribuyente no se hubiera podido acoger a la segunda exclusión a la que nos hemos referido más arriba.

Las **«operaciones no específicas»**, serán las restantes, que solo a veces tendrán que documentarse.

- **En segundo lugar y con la finalidad de determinar si las «operaciones no específicas» deben documentarse, o no, estas se distribuirán en subgrupos respecto de cada persona o entidad con la que se hayan realizado y, una vez distribuidas, se sumará la contraprestación total de las incluidas en cada uno de esos subgrupos:**
 - Las operaciones incluidas en subgrupos cuya contraprestación total no exceda de 250.000 euros de valor de mercado (sin incluir en esa cifra las operaciones específicas) no tendrán que documentarse (y por tanto tampoco tendrán que declararse, como más adelante analizaremos).
 - Las operaciones incluidas en subgrupos cuya contraprestación total exceda de esos 250.000 euros de valor de mercado sí deberán ser objeto de documentación (aunque no siempre serán objeto de declaración, como después veremos).

2.3.6. *Contenido de las obligaciones de documentación*

Las obligaciones de documentación, cuando sean exigibles, podrán ser de dos tipos:

- Documentación correspondiente al **grupo** al que pertenezca el obligado tributario.
- Documentación correspondiente al propio **obligado tributario**.

2.3.6.1. Obligación de documentación del grupo

A. Cuándo es exigible la documentación del grupo

La documentación del grupo solo será exigible cuando concurren conjuntamente los dos requisitos siguientes, que nos permiten concluir que solo la tendrán que llevar los «grupos grandes»:

- Que el obligado tributario pertenezca a un **grupo**, tal y como este aparece definido en el artículo 18.2 a) del RIS, que entiende como grupo, a efectos de documentación:
 - El establecido en el artículo 16.3 del RIS, que a su vez se remite al concepto de grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio (que para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, se basa en el concepto de control).
 - El constituido por una entidad residente o no residente y sus establecimientos permanentes en el extranjero o en territorio español, respectivamente.
- Y que el grupo **no cumpla con lo previsto en el artículo 108 del TRLIS, en el sentido de que no pueda ser calificado como «empresa de reducida dimensión»**, es decir, que el grupo sea **«grande»**.

Ahora bien, en relación con este artículo 108, conviene señalar que ha sido modificado con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011, en los dos siguientes aspectos:

- Subiendo la cifra de negocios de referencia del periodo anterior de 8 a 10 millones de euros, que como sabemos se computa agregadamente en caso de grupos mercantiles o familiares.
- Extendiendo la aplicación de los incentivos fiscales propios de este régimen a los casos en que, a pesar de haberse superado la cifra de negocios de referencia en el periodo anterior, sin embargo, se cumplan las condiciones para ser considerada empresa de reducida dimensión en ese periodo anterior y en los dos anteriores a este. Supuesto en que la extensión de los incentivos abarcará al periodo presente y a los dos inmediatos y sucesivos. (Ejemplo: si en el periodo 4 se excede la cifra de reducida dimensión, pero en los periodos 4, 3 y 2 se cumplieron los requisitos para ser considerada empresa de reducida dimensión, la consecuencia consistirá en que en los periodos 5, 6 y 7 se podrán seguir aplicando los incentivos de ese régimen).
- Pero esta extensión del régimen de empresas de reducida dimensión suscita algunas dudas en cuanto a su incidencia en el aligeramiento de las obligaciones de documentación que hasta ahora hemos asociado a las empresas de reducida dimensión, tanto en la documentación del grupo como en la documentación del obligado tributario.

- Estas dudas surgen a raíz del tenor literal del artículo 108, que parece limitarse a los incentivos recogidos en el capítulo dedicado a ese régimen.
- Sin embargo, parece que lo más razonable será interpretar que también el nuevo motivo de consideración de empresa de reducida dimensión debe extender sus efectos a la flexibilización de las obligaciones de documentación.

B. En qué consiste la documentación del grupo

La documentación del grupo aparece tipificada en el artículo 19.1 del RIS, que recoge diversas informaciones respecto de las cuales es el apartado 3 de ese mismo artículo el que aclara si las mismas deben calificarse de «datos» o de «conjunto de datos»; calificación que tendrá trascendencia a efectos sancionadores.

Documentación del grupo - 19 RIS (* 1)		
Art.	Contenido	Datos / Conjunto de datos
19.1 a)	– Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo. – Cualquier cambio relevante en la misma.	CD
19.1 b)	Identificación de las distintas entidades del grupo que realicen OV en cuanto afecten (d/i) a las operaciones del OT.	D
19.1 c)	Descripción general de las OV (naturaleza, importes y flujos) en cuanto afecten (d/i) a las operaciones del OT.	CD
19.1 d)	Descripción general de las funciones ejercidas y riesgos asumidos por las entidades del grupo en cuanto afecten (d/i) al OT.	CD
19.1 e)	– Relación de la titularidad de patentes, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten (d/i) a las operaciones del OT. – Importe de las contraprestaciones por su utilización.	D
19.1 f)	Descripción de la política del grupo en precios de transferencia incluyendo método de fijación de precios acorde con principio de libre competencia.	CD
19.1 g)	Relación de acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios en cuanto afecten (d/i) a las operaciones del OT.	D
19.1 h)	Relación de acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos entre entidades del grupo en cuanto afecten a las operaciones del OT.	D
19.1 i)	Memoria del grupo o informe anual equivalente (subsidiariamente).	CD

(* 1) D = dato / CD = conjunto de datos / OV = operaciones vinculadas / (d/i) = directa o indirectamente / OT = obligado tributario.

2.3.6.2. Obligación de documentación del obligado tributario

A. Distintos tipos de documentación del obligado tributario

La documentación del obligado tributario, cuando sea necesario llevarla, variará dependiendo de las características de los sujetos que intervienen en la operación, así como de la naturaleza de la propia operación vinculada.

Así concretamente, cuando concurren dos requisitos que más adelante indicamos, habrá menos exigencias de documentación que cuando tales requisitos no concurren y la documentación que habrá que llevar variará en función del tipo de operación vinculada realizada, mientras que cuando esos dos requisitos no concurren, la documentación exigida será siempre la misma.

Estos dos requisitos a los que nos hemos referido son los siguientes:

- El primero consiste en *que una de las partes que intervenga en la operación sea una persona física o una de las entidades calificables de empresa de reducida dimensión* según el artículo 108 del TRLIS que, como acabamos de señalar, ha sido objeto de modificación con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2011.

En relación con este requisito conviene matizar que basta con que una de las partes de la operación reúna esas condiciones para que se dé por cumplido ese requisito y, por tanto, toda la operación aparezca «impregnada» por esas obligaciones documentales reducidas.

El segundo requisito radica en *que no se trate de operaciones realizadas con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales*.

Pues bien, **la incidencia de estos dos requisitos en las obligaciones de documentación del obligado tributario es la siguiente:**

- Cuando se cumplan los dos requisitos, la documentación exigible será **«reducida y variable»** (art. 20.3 RIS).
- Cuando no se cumplan los dos requisitos, la documentación exigible será **«completa y fija»** (art. 20.1 RIS).

Decimos que cuando se cumplan los dos requisitos citados la documentación es «variable» porque dependerá del tipo de operación realizada, y ello en virtud del riesgo que esa operación entraña. Así, el artículo 20.3 del RIS, en relación con el artículo 18.4 e), distingue estos cinco tipos de operaciones:

- 20.3 a), que se remite al 18.4 e) 2: operaciones de contribuyentes que tributen en estimación objetiva (módulos) con sociedades en las que ellos o sus familiares (cónyuge, ascendientes o descendientes) tengan un porcentaje mayor o igual al 25 por 100 del capital social o fondos propios.
- 20.3 b), que se remite al 18.4.3.º: transmisión de negocios o de valores no admitidos a negociación en mercados regulados en la Directiva 2004/39/CE.
- 20.3 c), que se remite al 18.4.4.º: transmisión de inmuebles u operaciones sobre intangibles.
- 20.3 d): prestación de servicios por socios profesionales a su entidad vinculada cumpliendo las condiciones del artículo 16.6 del RIS que permiten considerar que el valor convenido coincide con el de mercado y por tanto es inatacable.
- 20.3 e): resto de operaciones.

B. En qué consiste la documentación del obligado tributario

La documentación del obligado tributario aparece tipificada en el artículo 20 del RIS, apartados 1 y 4, y se puede resumir de la siguiente forma:

B.1. - Documentación «completa y fija» - 20.1 RIS (* 2)		
No interviene PF ni ERD o interviene residente en paraíso fiscal		
Art.	Contenido	Dato / Conjunto de Datos
20.1 a)	– Sujetos que intervienen en la operación. – Descripción detallada de la operación (naturaleza, características e importe).	D .../...
20.1 b)	Análisis de comparabilidad.	CD
20.1 c)	Método de valoración elegido (justificación de su elección, forma de aplicación, valor o intervalo de valores derivados del mismo).	CD
20.1 d)	– Criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente a favor de personas o entidades vinculadas. – Acuerdos de reparto de costes.	CD
20.1 e)	– Cualquier otra información relevante. – Pactos parasociales suscritos con otros socios.	D

(* 2) D = dato / CD = conjunto de datos / ERD = empresa de reducida dimensión / PF = persona física.

B.2. - Documentación «reducida y variable» - 20.3 RIS (* 3)							
Interviene PF o ERD y no interviene residente en paraíso fiscal							
Art.	Contenido	D / CD	Tipo de operación – 20.3				
			20.3 a) *Módulos	20.3 b) *Transmis. negocios *Transmis. acciones no negociadas	20.3 c) *Transmis. inmuebles *Operac. sobre intangibles	20.3 d) *Servicios profesión. 16.6 RIS	20.3 e) *Restantes operaciones
20.1 a)	Sujetos Operación	D	X	X	X	X	X
20.1 b)	Análisis de comparabilidad	CD	X	-	-	-	-
20.1 c)	Método de valoración	CD	X	-	X	-	-
20.1 d)	Criterios de reparto de gastos Acuerdos de reparto de costes	CD	-	-	-	-	-
20.1 e)	Otra información relevante Pactos parasociales	CD	X	X	X	-	X
20.3 b)	Magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés aplica- bles a descuentos de flujos, expectativas y demás valores	CD	-	X	-	-	-
20.3 d)	Justificación del cumplimiento de los requisitos del artículo 16.6 RIS	CD	-	-	-	X	-
20.3 e)	Método de valoración e inter- valo de valores derivados del mismo	CD	-	-	-	-	X

(* 3) D = dato / CD = conjunto de datos / ERD = empresa de reducida dimensión / PF = persona física.

Los distintos tipos de operaciones a que alude el artículo 20.3 del RIS, con remisión a su vez al artículo 18.4 e), son estas cinco:

- 20.3 a): operaciones de contribuyentes que tributen en estimación objetiva (módulos) con sociedades en las que ellos o sus familiares (cónyuge, ascendientes o descendientes) tengan un porcentaje mayor o igual al 25 por 100 del capital social o fondos propios.
- 20.3 b): transmisión de negocios o valores no admitidos a negociación.
- 20.3 c): transmisión de inmuebles u operaciones sobre intangibles.

- 20.3 d): prestación de servicios por socios profesionales a su entidad vinculada cumpliendo las condiciones del artículo 16.6 del RIS que permiten considerar que el valor convenido coincide con el de mercado y por tanto es inatacable.
- 20.3 e): resto de operaciones.

2.4. Obligaciones de declaración

2.4.1. Regulación de la obligación de declaración

La obligación de declarar las operaciones vinculadas aparece prevista en el artículo 18.5 del RIS (inicialmente 18.4), que se limita a señalar que «el obligado tributario deberá incluir en las declaraciones que así se prevea la información relativa a sus operaciones vinculadas en los términos que se establezca por orden del ministro de Economía y Hacienda».

La declaración que prevé la obligación de consignar ciertos datos sobre operaciones vinculadas es la del IS y, concretamente, por los siguientes periodos:

- 2008: aunque teniendo en cuenta que las obligaciones de documentación y declaración solo son exigibles a partir de 19 de febrero de 2009, la obligación de consignar los datos a los que estamos haciendo referencia en esta declaración solo sería factible en caso de periodo impositivo partido que finalizara con posterioridad a dicha fecha.
- 2009: cuyo modelo de declaración se aprobó por orden ministerial publicada en el BOE de 24 de mayo de 2010 y, por tanto, antes de la reforma de las obligaciones de documentación (y por tanto también de las de declaración) introducida por el Real Decreto 897/2010, cuya aplicación se retrotrajo a la declaración de ese año.
- 2010: cuyo modelo de declaración se aprobó recientemente por orden ministerial publicada en el BOE de 17 de mayo de 2011.

2.4.2. Aplicación temporal de la obligación de declaración

La obligación de declarar ciertos datos por el IS, al igual que la obligación de documentar las operaciones vinculadas, solo es exigible para operaciones realizadas o vigentes a partir de 19 de febrero de 2009.

2.4.3. Forma de materializar la obligación de declaración

La obligación de consignar ciertos datos sobre operaciones vinculadas, cuando sea procedente, deberá cumplirse al presentar la declaración del IS del periodo al que correspondan dichas operaciones.

2.4.4. *Exigibilidad de las obligaciones de declaración y su reforma*

Las obligaciones de declaración en operaciones vinculadas se han planteado como un **subconjunto** dentro de las obligaciones de documentación.

Así resulta del tenor literal de la Orden Ministerial por la que se aprueba el modelo de declaración de Impuesto sobre Sociedades 2010 (Orden EHA/1246/2011, de 9 de mayo, publicada en el BOE de 17 de mayo de 2011), cuando en su parte expositiva señala lo siguiente:

«... nunca va a existir la obligación de informar de operaciones vinculadas, cuando se trate de operaciones respecto de las cuales no existe obligación de documentación.»

Este planteamiento supone, evidentemente, que el aligeramiento de las obligaciones de documentación se traduce, además, en una disminución de las obligaciones de declaración.

2.4.5. *Supuestos en que no son exigibles las obligaciones de declaración*

Las obligaciones de declaración no son exigibles en dos tipos de supuestos:

- En primer lugar, y como consecuencia de esa calificación de subconjunto respecto de las obligaciones de documentación a la que nos hemos referido, cuando opere cualquiera de las causas de exclusión de las mismas, que a continuación recordamos:
 - Primera exclusión prevista en el artículo 18.4, letras a), b), c) y d) del RIS.
 - Segunda exclusión recogida en los artículos 16.2 del TRLIS y 18.3 del RIS, en términos idénticos.
 - Tercera exclusión regulada en el artículo 18.4, letra e) del RIS.
- En segundo lugar, y a pesar de que exista obligación de documentación, cuando el importe de las operaciones vinculadas no supere 100.000 euros, desagregadas de la siguiente forma:
 - Por persona o entidad vinculada.
 - Del mismo tipo de operación.
 - Con el mismo método de valoración (dentro de los tipificados en el art. 16.4 TRLIS).

En relación con este segundo motivo de exoneración de las obligaciones de declaración, debemos aclarar que «el tipo de operación» al que se alude ha de reconducirse a los tipificados en las instrucciones de cumplimentación de los modelos de declaración de IS 2008, 2009 y 2010 que recogen un listado de 13 tipos de operaciones (12 tipos específicos y un tipo residual), en los términos que indicamos al analizar el contenido de estas obligaciones de declaración.

2.4.6. Contenido de las obligaciones de declaración

2.4.6.1. Datos a incluir

Las obligaciones de declaración de operaciones vinculadas engloban datos sobre la persona o entidad vinculada y sobre la operación, y así concretamente:

- En cuanto a las **personas o entidades vinculadas** con las que se efectúa la operación, se dará la siguiente información:
 - NIF.
 - Indicación de si es persona física o jurídica.
 - Apellidos y nombre o razón social.
 - Tipo de vinculación, dentro de los previstos en el artículo 16.3 del TRLIS.
 - Código de provincia o país.
- En cuanto a las **operaciones vinculadas**, se facilitarán los siguientes datos:
 - Tipo de operación, dentro del catálogo de operaciones al que antes nos hemos referido y que son las 13 siguientes:
 1. Adquisición/transmisión de bienes tangibles (existencias, inmovilizados materiales...).
 2. Adquisición/transmisión/cesión de uso de intangibles: cánones y otros ingresos/pagos por utilización de tecnología, patentes, marcas, *know-how*, etc.).
 3. Adquisición/transmisión de activos financieros representativos de fondos propios (excluidas operaciones tipo 4).
 4. Operaciones financieras de fondos propios: ampliaciones/reducciones de capital, aportaciones de socios para cancelación de pérdidas, etc. (excluidos dividendos).
 5. Adquisición/transmisión de derechos de crédito y activos financieros representativos de deuda (excluidas operaciones tipo 6).
 6. Operaciones financieras de deuda: constitución/amortización de créditos o préstamos, emisión/amortización de obligaciones y bonos, etc. (excluidos intereses).
 7. Servicios entre personas o entidades vinculadas (art. 16.5 LIS) (incluidos rendimientos, actividades profesionales, artísticas, deportivas, etc.).
 8. Acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios (art 16.6 LIS).
 9. Alquileres y otros rendimientos por cesión de uso de inmuebles. No incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones (plusvalías o minusvalías).

10. Rendimientos de activos financieros representativos de fondos propios (dividendos, etc.). No incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones de estos activos financieros (plusvalías o minusvalías).
 11. Intereses de créditos, préstamos y demás activos financieros representativos de deuda (obligaciones, bonos, etc.). No incluye rendimientos derivados de transmisiones/adquisiciones de estos activos financieros (plusvalías o minusvalías).
 12. Rendimientos del trabajo, pensiones y aportaciones a fondos de pensiones y a otros sistemas de capitalización o retribución diferida, entrega de acciones u opciones sobre las mismas, etc.
 13. Otras operaciones.
- Indicación de si se trata de ingreso o «pago».
- En relación con esta terminología, mi opinión es que debería haberse utilizado la palabra «gasto» en lugar de «pago», y ello por dos razones:
- En primer lugar, porque como el propio modelo de declaración señala, «en las operaciones que supongan gastos o ingresos contables debe atenderse al criterio de devengo contable de dichas operaciones, con independencia de la corriente monetaria de cobro o pago».
 - Pero es que, además, la terminología utilizada (que por otra parte es la misma que la del modelo 347), supone mezclar expresiones heterogéneas, en la medida en que contraponen ingresos, que suponen criterio de devengo, con pagos, que suponen criterio de caja.
- Método de valoración dentro de los enumerados en el artículo 16.4 de la LIS.
- Importe de la operación, que deberá calcularse teniendo en cuenta los mismos criterios que para las obligaciones de documentación.

2.4.6.2. Criterios de imputación temporal

- En las operaciones que suponen gasto o ingreso contable, se incluirán las operaciones atendiendo al criterio de devengo contable (con independencia de pago o cobro).
- En las operaciones que no suponen gasto o ingreso contable, se atenderá a la fecha de realización de la operación.
- En las operaciones que se extienden a lo largo de varios ejercicios, solo debe declararse en el ejercicio en el que se realiza la operación.
- En las prestaciones de servicios continuadas en el tiempo, debe estarse al valor de la operación en cada ejercicio.

2.4.6.3. Otras cuestiones a tener en cuenta

- Las operaciones de ingreso y «pago» se deben declarar separadamente, sin compensación entre ellas.
- Los importes de 100.000 euros y 250.000 euros no incluyen el IVA.

2.5. Cuadro resumen de las obligaciones de documentación y declaración

Teniendo en cuenta las distintas causas de exclusión de la obligación de documentación, así como las normas que rigen la obligación de declaración de datos en la declaración del IS, pasamos a recoger un cuadro resumen que engloba las obligaciones formales de documentación y declaración, recordando que la obligación de declaración siempre será menor o igual que la obligación de documentación.

Resumen de obligaciones formales (*)	Documentación	Declaración
A. OV EXCLUIDAS DE DOCUMENTACIÓN EN TODO CASO		
Primera exclusión 18.4 a), b), c), d) RIS		
Operaciones entre entidades de un mismo grupo que opte por consolidación fiscal	NO	NO
Operaciones realizadas por AIE o UTE con sus miembros o con otras entidades del mismo grupo fiscal, que haya optado por ese régimen		
Operaciones realizadas en el ámbito de OPV/OPA de valores		
Operaciones realizadas entre entidades de crédito integradas a través de un sistema institucional de protección aprobado por el Banco de España		
B. RESTANTES OPERACIONES VINCULADAS		
1. OV REALIZADAS POR PERSONAS O ENTIDADES CUYA CN DEL PERIODO SEA < 8 M / 10 M €, SIEMPRE QUE EL TOTAL DE OV DE ESE PERIODO SEA < / = 100.000 euros DE VM [incluyendo operaciones específicas del artículo 18.4 e)]		
Segunda Exclusión 18.3 RIS		
Operaciones con PF (excepto UE + motivos económicos válidos + AE)	SÍ	NO
Restantes operaciones vinculadas	NO	NO
2. OV EN LAS QUE SE INCUMPLA ALGUNO DE LOS DOS REQUISITOS DE CN O IMPORTE TOTAL, RESULTANDO CN > 8 / 10 M euros O IMPORTE TOTAL DE OV > 100.000 euros DE VM [incluyendo operaciones específicas del artículo 18.4 e) RIS]		
2.1. «OPERACIONES ESPECÍFICAS» DEL ARTÍCULO 18.4 e) 1, 2, 3, 4 RIS		
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe < / = 100.000 euros de VM	SÍ	NO
.../...		

Resumen de obligaciones formales (*)	Documentación	Declaración
.../...		
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe > 100.000 euros de VM	SÍ	SÍ
2.2.- «OPERACIONES NO ESPECÍFICAS»		
2.2.1.- OV con la misma persona o entidad, cuya contraprestación sea < / = 250.000 euros de VM [excluyendo operaciones específicas del artículo 18.4 e) RIS]		
Tercera Exclusión 18.4 e) RIS		
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe < / = 100.000 euros de VM	NO	NO
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe > 100.000 euros de VM		
2.2.2.- OV con la misma persona o entidad, cuya contraprestación sea > 250.000 € de VM [excluyendo operaciones específicas del artículo 18.4 e)]		
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe < / = 100.000 euros de VM	SÍ	NO
OV con la misma persona o entidad, del mismo tipo y con el mismo método suman un importe > 100.000 euros de VM	SÍ	SÍ

(*) OV = operaciones vinculadas / AIE = Agrupaciones de Interés Económico / UTE = Uniones Temporales de Empresas / OPV = oferta pública de venta / OPA = oferta pública de adquisición / CN = cifra de negocios / VM = valor de mercado / PF = paraísos fiscales / UE = Unión Europea / AE = actividad económica.

2.6. Supuestos sobre obligaciones de documentación y declaración

SUPUESTO 1:

Primera exclusión de la obligación de documentación: exclusión por la naturaleza de las operaciones (18.4 RIS)

Datos:

Una sociedad que tributa por el IS en régimen de consolidación fiscal efectúa la venta de un inmueble a otra sociedad del grupo por 3.000.000 de euros.

Solución:

Obligación de documentación: la operación indicada en el apartado anterior no está sometida a obligación de documentación, al concurrir uno de los supuestos previstos en

.../...

.../...

el artículo 18.4 del RIS, y concretamente en la letra a): operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal que haya optado por el régimen regulado en el capítulo VII del título de la ley del impuesto.

Obligación de declaración: al no existir obligación de documentación, tampoco existirá obligación de declaración.

SUPUESTO 2:

Segunda exclusión de la obligación de documentación: exclusión por el «pequeño tamaño» del contribuyente y de sus operaciones vinculadas (16.2 TRLIS y 18.3 RIS)

Datos:

Una sociedad con una cifra de negocios en el periodo de 7.000.000 de euros ha efectuado en dicho periodo las dos operaciones vinculadas siguientes:

- Cesión de inmueble a residente en las Bahamas por 40.000 euros de valor de mercado.
- Préstamo a residente en Valencia, cuyos intereses ascienden a 55.000 euros de valor de mercado.

Solución:

Obligación de documentación:

- No opera la primera causa de exclusión objetiva del artículo 18.4, al no concurrir ninguno de los supuestos tipificados en las letras a), b), c) y d).
- Sí opera la segunda causa de exclusión prevista en el artículo 18.3 del RIS, aunque solo parcialmente, porque al tratarse de una «sociedad pequeña» (cifra de negocios del propio periodo impositivo < 8.000.000 de euros o 10.000.000 de euros, según el periodo de que se trate) y con «pequeñas operaciones vinculadas» (cuyo importe conjunto es de 95.000 euros de valor de mercado, y por tanto < 100.000 euros) estará exonerada de la obligación de documentación respecto de todas las operaciones vinculadas que efectúe en ese periodo, salvo con residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, que tendrán que documentarse en todo caso. Por tanto:
 - La operación de **préstamo no tendrá que documentarse**.
 - La operación de **cesión de inmueble** a residente en paraíso fiscal **sí tendrá que documentarse**.

.../...

.../...

Obligación de declaración:

- La operación de **préstamo**, al no tener que documentarse, **no tendrá que declararse**.
- La operación de **cesión de inmueble**, a pesar de tener que documentarse por haberse realizado con un residente en paraíso fiscal, **no tendrá que declararse**, puesto que a esos efectos debe tenerse en cuenta que, tal y como se indica en el propio modelo de declaración del IS, «no habrá obligación de declaración cuando el importe de las operaciones por persona o entidad vinculada del mismo tipo y con el mismo método de valoración no supere 100.000 euros... Pues bien, si el importe conjunto de todas las operaciones vinculadas no excede de 100.000 euros, es imposible que una sola de ellas, la realizada con el paraíso fiscal, exceda de 100.000 euros. De hecho, su importe asciende a 40.000 euros.

SUPUESTO 3:**Tercera exclusión de la obligación de documentación: exclusión por la naturaleza y cuantía de las operaciones [18.4 e) RIS]****Datos:**

Una persona física ejerciente de una actividad económica por la que tributa en estimación objetiva ha tenido una cifra de negocios en el periodo de 200.000 euros y ha efectuado tres operaciones vinculadas con una misma sociedad «A», en la que dicha persona física y su cónyuge ostentan una participación del 25 por 100 cada uno. Las operaciones vinculadas efectuadas han sido las siguientes:

- Venta de mercancías por 70.000 euros.
- Préstamo cuyos intereses ascienden a 100.000 euros.
- Cesión de local por 120.000 euros.

Solución:**Obligación de documentación:**

- No opera la primera causa de exclusión, por no tratarse de ninguna de las operaciones previstas en el artículo 18.4, letras a), b), c) y d).
- Tampoco opera la segunda causa de exclusión, por no tratarse de un «contribuyente pequeño» y con «pequeñas operaciones vinculadas», puesto que a pesar de que su cifra de negocios sí es «pequeña» (menor a 8.000.000 o 10.000.000 de euros, según periodo

.../...

.../...

impositivo), el importe conjunto de sus operaciones no puede calificarse de «pequeño», al exceder de 100.000 euros ($70.000 + 100.000 + 120.000 = 290.000 \text{ €}$)

- Por tanto, el examen de la obligación de documentación exige desagregar sus operaciones vinculadas en los dos grupos siguientes:
 - «**Operaciones específicas**», que son las previstas en el artículo 18.4.3, apartados 1, 2, 3 y 4 y que deberán documentarse en todo caso. Esto es lo que ocurre con la operación desarrollada en el ámbito de la actividad económica, como «modulero», que **deberá documentarse** a pesar de que su importe sea solo de 70.000 euros.
 - «**Operaciones no específicas**», que son las restantes y que tendrán que agruparse por cada persona o entidad vinculada con la que se hayan efectuado y analizar si la contraprestación global con cada una de esas personas o entidades vinculadas excede, o no, de 250.000 euros de valor de mercado, sin incluir a estos efectos las «operaciones específicas» a las que nos hemos referido más arriba. En este caso, las «operaciones no específicas» solo se han efectuado con una sociedad, ascendiendo su importe global a 220.000 euros ($100.000 + 120.000$), y por tanto, menor a 250.000, por lo que no tendrán que documentarse.

Obligación de declaración: las personas físicas no están sometidas a la obligación de declaración de datos sobre operaciones vinculadas, al no haberse recogido expresamente esta obligación de declaración en el modelo de autoliquidación de IRPF, sino solo en el de IS.

No obstante, aunque se tratara de una sociedad, tampoco existiría obligación de declarar estas operaciones, por las siguientes razones:

- La operación específica, porque aunque deba documentarse, no tendría que declararse por ser de importe menor a 100.000 euros.
- Las operaciones no específicas, porque al no tener que documentarse, no tienen que declararse.

EJEMPLO 4:

Análisis global

Datos:

Una sociedad cuya cifra de negocios ha ascendido a 6.000.000 de euros ha efectuado las siguientes operaciones vinculadas:

.../...

.../...

- Con una sociedad «A»:
 - Transmisión de un inmueble por 500.000 euros.
 - Préstamo cuyos intereses ascienden a 200.000 euros.
 - Cesión de local por 120.000 euros.
- Con otra sociedad «B»:
 - Transmisión de acciones no admitidas a negociación por 90.000 euros.
 - Préstamo cuyos intereses ascienden a 210.000 euros.
 - Aval cuya contraprestación de mercado es de 50.000 euros.

Solución:

Tipo de operación	Importe	Documentación	Declaración
Operaciones específicas			
Transmisión de inmueble	500.000	Sí	Sí
Transmisión de acciones no negociadas	90.000	Sí	No
Operaciones no específicas			
Con la sociedad «A»			
Préstamo	200.000	Sí	Sí
Cesión de local	120.000	Sí	Sí
Importe total	320.000		
Con la sociedad «B»			
Préstamo	210.000	Sí	Sí
Aval	50.000	Sí	No
Total	260.000		

SUPUESTO 5:**Documentación del obligado tributario «reducida y variable»: préstamo****Datos:**

La sociedad «S», con una cifra de negocios del periodo de 4.000.000 de euros recibe un préstamo de una persona física que ostenta una participación en ella del 10 por 100.

El préstamo se pacta a interés de mercado, ascendiendo dicho interés a 270.000 euros.

.../...

.../...

Solución:

La sociedad «S» (al igual que el socio persona física) está sometido a obligación de documentación por la operación vinculada en la que ha intervenido, puesto que no puede acogerse a ninguna de las tres exclusiones de la obligación de documentación que recoge la normativa vigente, en la medida en que:

- No se trata de ninguna de las operaciones previstas en el artículo 18.4, letras a), b), c) y d) del RIS, excluidas de documentación por su naturaleza.
- El importe total de las operaciones vinculadas excede de 100.000 euros y, por tanto, esa sociedad no puede acogerse al artículo 18.3 del RIS, a pesar de tener una cifra de negocios menor a la exigida (8.000.000 o 10.000.000 euros, según el periodo impositivo de que se trate).
- Aun siendo el préstamo una «operación no específica» por no ser ninguna de las previstas en el artículo 18.4 e), apartados 1 a 4, su documentación es necesaria por tener una contraprestación de 270.000 euros, lo que implica la realización de operaciones vinculadas con una misma persona o entidad por un importe superior a 250.000 euros de valor de mercado.

Documentación del grupo: no será necesaria, debido a que no existe grupo.

Documentación del obligado tributario: sí será necesaria.

El obligado tributario sí está sometido a obligación de documentación, pero al intervenir en esa operación vinculada una persona física y no tratarse de operaciones realizadas con paraísos fiscales, la documentación que deberá aportar esa sociedad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.3 del RIS, será una documentación «reducida y variable», en lugar de la prevista en el artículo 20.1 del RIS, que exige una documentación «completa y fija».

Concretamente, la documentación que se exigirá para este tipo de operación (préstamo) será la prevista en el artículo 20.3 e) del RIS, por tratarse de una operación distinta de las descritas en las cuatro letras precedentes. Y este artículo 20.3 e) se remite a la documentación prevista en los siguientes apartados del artículo 20.1:

- 20.1 a) del RIS: identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación y la descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- 20.1 e) del RIS: «cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios».
- 20.3 e) del RIS: identificación del método de valoración utilizado y el intervalo de valores derivados del mismo.

SUPUESTO 6:**Documentación del grupo y documentación del obligado tributario «completa y fija»****Datos:**

La sociedad «M» transmite un inmueble a otra sociedad de su grupo mercantil por un importe de 500.000 euros, coincidente con el valor normal de mercado.

La cifra de negocios de esas dos entidades en el periodo impositivo anterior ascendió a 6.000.000 de euros y 5.000.000 de euros, respectivamente.

Solución:

Ambas sociedades están sometidas a obligación de documentación por haber efectuado operaciones vinculadas por importe global mayor a 100.000 euros y tratarse de una «operación específica» de las previstas en el artículo 18.4 e), 1 a 4, del RIS.

Documentación del grupo: sí será necesaria porque existe «grupo grande».

- «Grupo» en el sentido de grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio.
- «Grande» porque su cifra de negocios del periodo anterior (cifra agregada de las entidades del grupo) excedió de 10.000.000 de euros (u 8.000.000 de euros en caso de que el periodo impositivo de la operación vinculada se hubiese iniciado antes de 1 de enero de 2011) y por tanto dicho grupo «no cumple con lo previsto en el artículo 108 de la Ley del impuesto», tal y como se señala literalmente el artículo 19.3 del RIS. Es decir, no cumple los requisitos para ser considerado empresa de reducida dimensión (situación que le habría exonerado de la obligación de documentación del grupo). Recordemos que, a efectos de la documentación del grupo, la cifra de negocios que se computa en el grupo es la del periodo anterior.

Esa documentación será la siguiente:

- 19.1 a) del RIS: descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo y cualquier cambio relevante en la misma.
- 19.1 b) del RIS: identificación de las distintas entidades que, formando parte del grupo, realicen operaciones vinculadas en cuanto afecten a las operaciones realizadas por el obligado tributario.
- 19.1 c) del RIS: descripción general de la naturaleza, importes y flujos de las operaciones vinculadas entre entidades del grupo.
- 19.1 d) del RIS: descripción general de las funciones ejercidas y riesgos asumidos por las distintas entidades del grupo.

.../...

.../...

- 19.1 f) del RIS: descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia.
- 19.1 i) del RIS: memoria del grupo o, en su defecto, informe anual equivalente.

Suponemos que no procede exigir la documentación del artículo 19.1, letras e), g) y h) del RIS en tanto en cuanto no se den en ese grupo los elementos, operaciones y situaciones a que esas letras se refieren.

Documentación del obligado tributario: también es necesaria.

Esta documentación será la prevista en el artículo 20.1 del RIS, que exige una documentación «completa y fija», en lugar de la del artículo 20.3 del RIS, que permite una documentación «reducida y variable».

Ello es así porque en la operación no intervienen personas físicas, ni empresas de reducida dimensión. Y no intervienen empresas de reducida dimensión, a pesar de que la cifra de negocios individualizada de cada una de esas sociedades sea menor a 10.000.000 euros (8.000.000 € con la normativa anterior a la reforma introducida por RDL 13/2010, de 3 de diciembre), porque, de acuerdo con el artículo 108 del TRLIS que es el que define, precisamente, empresa de reducida dimensión, cuando una entidad pertenezca a un grupo mercantil, su cifra de negocios debe agregarse con la del resto de entidades del grupo. Por tanto, en este caso, si sumamos las cifras de ambas sociedades, llegamos a un importe de 11.000.000 de euros, que excede del límite previsto en la norma para ser empresa de reducida dimensión.

Esa documentación será la prevista en los siguientes apartados:

- 20.1 a) del RIS: identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación y la descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- 20.1 b) del RIS: análisis de comparabilidad.
- 20.1 c) del RIS: explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo razones de su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado del mismo.
- 20.1 e) del RIS: «cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios».

Entendemos que no procede exigir la documentación del artículo 20.1 d) del RIS en tanto en cuanto no existan contratos de prestación de servicios intragrupo, ni acuerdos de reparto de costes.

SUPUESTO 7:**Documentación del obligado tributario «reducida y variable»: transmisión de inmueble****Datos:**

La sociedad «M» transmite un inmueble a otra sociedad de su grupo mercantil por un importe de 500.000 euros, coincidente con el valor normal de mercado.

La cifra de negocios de esas dos entidades en el periodo impositivo anterior ascendió a 3.000.000 de euros y 2.000.000 de euros, respectivamente.

Solución:

Documentación del grupo: no será necesaria, debido a que existe grupo mercantil, pero es «pequeño». Es decir, no sobrepasa la cifra de negocios de las empresas de reducida dimensión

Documentación del obligado tributario: sí será necesaria.

Sí hay obligación de documentación del obligado tributario, pero al intervenir en esa operación vinculada sociedades calificables de empresa de reducida dimensión y no tratarse de operaciones realizadas con paraísos fiscales, la documentación que deberá aportar a la inspección la sociedad «M», de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.3 del RIS, será una documentación «reducida y variable», en lugar de la prevista en el artículo 20.1 del RIS, que exige una documentación «completa y fija».

Concretamente, la documentación que se exigirá para este tipo de operación (transmisión de inmueble) será la prevista en el artículo 20.3 c) del RIS, que se remite a la prevista en los siguientes apartados del artículo 20.1:

- 20.1 a) del RIS: identificación del obligado tributario y de las personas o entidades con las que se realice la operación y la descripción detallada de su naturaleza, características e importe.
- 20.1 c) del RIS: explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo razones de su elección, forma de aplicación y valor o intervalo de valores derivado del mismo.
- 20.1 e) del RIS: «cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el obligado tributario para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas, así como los pactos parasociales suscritos con otros socios».

3. RÉGIMEN SANCIONADOR POR INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE DOCUMENTACIÓN

3.1. Aclaraciones previas

Como sabemos, **las infracciones tributarias aparecen tipificadas tanto en la LGT como en las leyes reguladoras de los distintos tributos**:

- La **LGT** se ocupa de los incumplimientos más básicos que, pudiendo afectar a cualquier tributo, engloban tanto conductas generadoras de perjuicio económico (como ocurre con las conductas de dejar de ingresar, obtener devoluciones indebidas, acreditar improcedentemente cantidades a compensar o deducir en la base o en la cuota...) como otras conductas que, sin entrañar dicho perjuicio, dificultan la gestión de los tributos al tratarse de incumplimientos formales (como es el caso de las conductas de presentar incorrecta o fuera de plazo declaraciones sin importe a ingresar, ofrecer resistencia a la actuación de la Administración tributaria...).
- Por su parte, **las leyes reguladoras de los distintos tributos** (LIRPF, LIS, LIRNR, LIVA, LIIEE...) se reservan la tipificación de ciertas conductas que afectan exclusivamente a ese tributo. Y es en este ámbito en el que se encuadra el artículo 16.10 del TRLIS, que se ocupa de las infracciones y sanciones específicas que pueden surgir en el ámbito de las operaciones vinculadas y que a continuación pasamos a analizar.

El incumplimiento de las obligaciones formales a que acabamos de referirnos llevará aparejada la posibilidad de incurrir en distintos tipos de infracciones y sanciones, cuya regulación aparece recogida en estas normas:

Incumplimiento	Régimen sancionador
Obligación de documentación	16.10 TRLIS
Obligación de declarar ciertos datos	LGT (incumplimientos formales)

En este trabajo vamos a centrarnos exclusivamente en el régimen sancionador específico de las operaciones vinculadas tipificado en el artículo 16.10 del TRLIS.

3.2. Infracciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS

3.2.1. Regulación

Las infracciones específicas de operaciones vinculadas aparecen tipificadas en los dos primeros párrafos del artículo 16.10.

- **En el primer párrafo se alude a una conducta que, en principio, parece de carácter formal** y cuyo grado de incumplimiento puede ser diverso, en la medida en que puede consistir en:
 - No aportar la documentación que en cada caso sea pertinente llevar, de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.2 del TRLIS y su normativa de desarrollo (18, 19, 20 y 21 ter RIS), o
 - Aportarla de forma «incorrecta», porque se trate de documentación incompleta, inexacta o con datos falsos.
- **En el segundo párrafo se alude a una conducta de carácter sustantivo** consistente en que el valor normal de mercado resultante de la documentación no sea el declarado en el IS, IRPF o IRNR.

3.2.2. Aclaraciones adicionales sobre estas conductas

3.2.2.1. En cuanto a la conducta que se describe en el primer párrafo

1.º Lo primero que hay que aclarar es **en qué consiste realmente este incumplimiento**:

- Por lo que se refiere a **no aportar la documentación**, está claro el significado.
- Pero con relación a la **aportación de una documentación incompleta, inexacta o con datos falsos**, se trata de expresiones que no aparecen definidas en la norma, por lo que podemos señalar lo siguiente:

Ante todo, hubiera sido conveniente que el legislador concretara más esos conceptos. De hecho, esta cuestión se plantea en el auto del TS de 8 de febrero de 2011, en los siguientes términos: «La cuestión básica radica en que la ley no ha fijado criterio alguno a efectos de determinar las infracciones o para delimitar cuándo es incompleta o inexacta la documentación requerida...», y más adelante añade: «Por tanto, si bien el apartado 10 describe cuáles son las conductas susceptibles de infracción tributaria, el problema es que no es posible deducir, por no existir unos criterios delimitadores en la ley, cuándo se ha aportado, por ejemplo, una documentación incompleta o inexacta...».

En cualquier caso, en la medida en que no estén especificados los conceptos de datos incompletos o inexactos, estos deberán interpretarse de acuerdo con su significado técnico, jurídico o usual, según proceda.

Y, por supuesto, teniendo en cuenta que entre una aportación incompleta y una aportación con datos falsos puede existir gran diferencia, *será necesario evaluar en cada caso el grado de culpabilidad que concurre, para no conculcar el principio de proporcionalidad*.

2.º Una segunda cuestión a analizar es **si se trata exclusivamente de un incumplimiento formal o puede tener mayor incidencia**, y en ese sentido:

- A veces, quedará limitada a un incumplimiento formal, que no requiere ajuste valorativo.
- Pero en otras ocasiones, el incumplimiento formal irá acompañado de la declaración de un valor distinto al de mercado, que precisará un ajuste valorativo.

3.2.2.2. En cuanto a la conducta que se recoge en el segundo párrafo

1.º Desde mi punto de vista, es necesario que se den dos circunstancias para su comisión; circunstancias que no aparecen expresamente exigidas por la norma, sino que se obtienen por deducción:

- Que se trate de una situación distinta de las descritas en la conducta anterior, en el sentido de que se aporte la documentación solicitada y además se aporte de forma correcta (completa, exacta y verdadera). A esta interpretación llegamos porque, de lo contrario, sus efectos ya quedarían subsumidos en la primera conducta analizada.
- Que el valor declarado sea distinto del normal de mercado. Esta conclusión se deriva de la propia literalidad de la norma, que al hablarnos del valor derivado de la documentación como un valor normal de mercado y señalarnos que el declarado discrepa de aquel, implica que ese valor declarado difiere del propio valor normal de mercado.

2.º La finalidad que se persigue con la tipificación de esta conducta es la de evitar que con un simple cumplimiento de las obligaciones formales se pueda eliminar la sanción, en casos en los que esa *correcta documentación* no vaya acompañada de una *correcta declaración* a la que se incorpore el valor derivado de la documentación.

3.º Por último y en conexión con lo anterior, podemos preguntarnos cuándo pueden darse en la práctica tales circunstancias.

Como ejemplo de esa conducta podemos pensar en el contribuyente que aporta una documentación correcta, pero sin haber trasladado a su autoliquidación el valor normal de mercado derivado de la misma, ya sea porque inicialmente lo planificó hacer así o porque, tras haber incumplido inicialmente tanto las obligaciones formales, como las sustantivas asociadas a las operaciones vinculadas, al ser citado para un procedimiento de inspección, decidiera subsanar el incumplimiento documental confeccionando una correcta documentación de la que resultara el valor de mercado para poder aportarla a requerimiento de la inspección, pero sin posibilidad ya de subsanar el incorrecto valor incorporado en su autoliquidación al haber sido ya requerido para la comprobación.

3.2.3. Procedencia, o no, de corrección valorativa ante esas conductas

La conducta que aparece recogida en el primer párrafo podrá suponer, o no, ajuste valorativo, por lo que a su vez se desdobra en otras dos conductas:

- Incumplimiento documental pero no valorativo.
- Incumplimiento documental y valorativo.

La que aparece descrita en el segundo párrafo en todo caso implicará ajuste valorativo, pero no supone incumplimiento documental.

Gráficamente podemos representar estas situaciones de la siguiente forma:

Descripción de la conducta	Ajuste valorativo
16.10 primer párrafo – No aportar la documentación – Aportarla de forma «incorrecta» • Incompleta • Inexacta • Con datos falsos	No
	Sí
16.10 segundo párrafo El valor normal de mercado derivado de la documentación difiere del valor declarado	Sí

3.2.4. Tipificación de tres infracciones distintas

Como consecuencia de todo lo anterior, a mi juicio cabe concluir que, si bien una primera lectura del artículo 16.10 nos podría llevar a pensar que las infracciones en él tipificadas son dos, reguladas respectivamente en los dos primeros párrafos de ese apartado del precepto, cuando lo examinamos con mayor profundidad, nos damos cuenta de que realmente se trata de tres infracciones distintas a las que corresponderán igualmente sanciones distintas:

Infracciones tipificadas en el artículo 16.10 TRLIS
1. Incumplimiento documental sin ajuste valorativo.
2. Incumplimiento documental con ajuste valorativo.
3. Declaración de un valor distinto al normal de mercado derivado de la documentación, sin incumplimiento documental.

3.3. Sanciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS

3.3.1. Regulación y enumeración

Las sanciones previstas en el artículo 16.10 del TRLIS no guardan una simetría con las infracciones previamente tipificadas, sino que se vinculan más bien al hecho de que exista, o no, ajuste valorativo. Así, concretamente se establece que:

- **Cuando no proceda efectuar correcciones valorativas** por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas a IS, IRPF o IRNR, la sanción consistirá en:
 - Multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que establece el RIS para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.
 - Pero esta multa de cuantía fija, que inicialmente no tenía ningún límite, ha sido objeto de modificación por el Real Decreto Ley 6/2010, estableciendo un límite máximo de carácter porcentual que solo podrá aplicarse a determinados obligados tributarios.
- **Cuando proceda efectuar correcciones valorativas** por la Administración tributaria respecto de las operaciones sujetas a IS, IRPF o IRNR, la sanción consistirá en:
 - Multa pecuniaria proporcional del 15 por 100 sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación.
 - Con un mínimo del doble de la sanción que correspondería en el caso anterior.

Por tanto, las sanciones procedentes serán las siguientes:

Sanciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS	
No procede ajuste valorativo	1.º Multa pecuniaria fija, con o sin límite
Sí procede ajuste valorativo	2.º Multa pecuniaria porcentual, con el mínimo del doble de la multa pecuniaria fija

Ahora bien, con relación a la multa pecuniaria porcentual hay que hacer una matización.

Aunque el artículo 16.10 en su apartado 2.º (para casos en los que hay corrección valorativa) señala que la multa del 15 por 100 tendrá un **mínimo** del doble de la multa pecuniaria fija que correspondería por aplicación del apartado 1.º (para supuestos de incumplimiento documental sin corrección valorativa), teniendo en cuenta que esa corrección valorativa puede ser con, o sin, incumplimiento documental, considero que el mínimo calculado sobre la multa fija:

- Sí operará en la práctica cuando haya habido incumplimiento documental.
- Pero no cuando no lo haya habido, porque en ese caso el mínimo será matemáticamente de cero.

3.3.2. Relación entre las infracciones y sanciones tipificadas en el artículo 16.10 del TRLIS

Una vez analizadas separadamente las infracciones y sanciones que el artículo 16.10 prevé, **indico a continuación la conexión entre ambas, asumiendo que, desde mi punto de vista, real-**

mente podemos encontrarnos ante tres conductas infractoras distintas, tal y como señalamos anteriormente:

Infracciones	Sanciones
1. Incumplimiento documental sin ajuste valorativo	Multa pecuniaria fija, con o sin límite máximo
2. Incumplimiento documental con ajuste valorativo	Multa pecuniaria porcentual con mínimo del doble de la multa fija que procedería
3. Declaración de un valor distinto al que se deriva de la documentación (que es el valor de mercado)	Multa pecuniaria porcentual (sin que opere el mínimo del doble de la multa fija)

3.3.3. Cuantificación de estas sanciones

A continuación, vamos a centrarnos en la forma de cuantificar las sanciones dependiendo de que estas sean fijas o porcentuales, así como en las posibles reducciones que pueden aplicarse sobre las mismas.

3.3.3.1. Multa pecuniaria fija

1.º Ámbito de aplicación.

Como sabemos, las multas pecuniarias fijas se asocian tradicionalmente a infracciones por incumplimientos formales. Y en el caso de las operaciones vinculadas, también se da esa situación, ya que procede imponer este tipo de sanción cuando el incumplimiento consiste en no aportar datos o en aportarlos de forma incompleta, inexacta o con datos falsos.

2.º Cuantía de la multa fija.

La cuantía de la multa fija será, en principio, de:

- 1.500 euros por dato.
- 15.000 euros por conjunto de datos.

Pero sobre este importe inicial, en algunos casos, operará un límite máximo, que será de la menor de las siguientes cuantías:

- 10 por 100 del importe conjunto de las operaciones a que se refiere el artículo 16.10.1 del TRLIS.
- 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios.

3.º Aclaraciones sobre el límite a la sanción fija.

El límite citado ha sido introducido por el Real Decreto Ley 6/2010, que a pesar de haber entrado en vigor el 14 de abril de 2010, obviamente tiene eficacia retroactiva, al tener efectos favorables para el eventual infractor.

Ahora bien, ese límite solo es aplicable a las personas o entidades que, teniendo un importe neto de la cifra de negocios en el periodo impositivo (presente, no en el anterior) inferior a 8 millones de euros (si se tratara de un periodo impositivo iniciado antes de 1 de enero de 2011) o a 10 millones de euros (si el periodo impositivo se hubiera iniciado a partir de 1 de enero de 2011), sin embargo no resultarían exoneradas totalmente de documentación de acuerdo con el artículo 16.2 del TRLIS, por haber realizado operaciones vinculadas en ese periodo por un importe conjunto superior a 100.000 euros de valor de mercado.

Pero esta redacción nos plantea la misma duda que ya comentamos al hablar de la exoneración de documentación prevista en el artículo 16.2 del TRIS y, así concretamente, *la pregunta radica en si el límite máximo es aplicable, o no, a las personas o entidades que, por no realizar actividades económicas, no tienen estrictamente cifra de negocios.*

Mi opinión personal es que con la redacción actual de la norma cabrá interpretar que ese límite se aplicará, no solo a quienes ejerzan actividad económica, sino también a quienes no ejerciéndola, tengan una cifra de negocios de cero. Lo que en el caso de estos últimos, se traducirá en una sanción de cero.

Y a pesar de que ese resultado final puede parecer injusto por dejar impune la falta de documentación de una importante operación vinculada, por el mero hecho de haberse efectuado por alguien que no ejerce actividad económica, también la interpretación contraria podría llevarnos a un resultado falto de equidad. Así ocurriría, por ejemplo, si la situación que se diera fuera la de proteger con un límite más pequeño a una empresa con cifra de negocios de 7.000.000 de euros, que a una persona física que, por no ejercer actividad económica, no tuviera derecho a ningún límite máximo sobre la sanción fija...

A mi juicio, hubiera sido conveniente diferenciar el límite máximo aplicable a las sanciones fijas correspondientes a operaciones vinculadas realizadas en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso parece lógico poner un límite referido a la cifra de negocios, frente al límite máximo aplicable a operaciones vinculadas realizadas al margen de tales actividades económicas, para las que ese tipo de límite no tiene ningún sentido, intervenga en la operación vinculada quien intervenga, sin perjuicio de que parezca razonable poner algún otro tipo de límite, basado, por ejemplo, en el propio importe de la operación vinculada.

4.º Aclaraciones sobre «dato y conjunto de datos».

a) La delimitación entre dato y conjunto de datos se recoge en los siguientes preceptos:

- 19.3 del RIS por lo que se refiere a la documentación del grupo.
- 20.4 del RIS por lo que se refiere a la documentación del obligado tributario.

De dichos preceptos se puede sacar esta conclusión:

- **«El conjunto de datos» ofrece una información de carácter global o general** (descripción general de la estructura del grupo, descripción general de las funciones y riesgos asumidos, memoria del grupo, análisis de comparabilidad...), por lo que la sanción a imponer será fácil de cuantificar, al corresponder 15.000 euros a cada uno de esos datos de carácter general.
- **«El dato» contiene una información más casuística y pormenorizada** (distintas entidades que intervienen, distintas patentes, nombres comerciales y otros intangibles, distintos contratos de prestación de servicios...), por lo que la sanción será más laboriosa de cuantificar al corresponder, en su caso, 1.500 euros a cada uno de los elementos que integran esa información.

b) Los datos y conjunto de datos sobre los que se impone sanción son los siguientes:

- Omitidos, inexactos o falsos.
- Referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establecen reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente.

c) Forma de calcular el numero de datos y conjuntos de datos a sancionar:

c.1) En caso de *conjunto de datos*, los 15.000 euros se exigirán una vez por cada una de las letras así calificadas, respecto de las que se aprecie omisión, inexactitud o falsedad.

c.2) En caso de *datos*, los 1.500 euros se calcularán de la siguiente forma, a tenor de la literalidad de la norma:

- Cuando se trate de documentación del grupo, tendrá la consideración de dato, según el artículo 19.3 del RIS:
 - La información relativa a cada una de las *personas, entidades o importes* que realizan la operación vinculada o que son titulares de las patentes, marcas y demás activos intangibles, en el caso de los datos consignados en el artículo 19.1, letras b) y e).
 - Cada uno de los acuerdos de reparto de costes, contratos de prestación de servicios, acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos que puedan concurrir, en el caso de los datos consignados en el artículo 19.1, letras g) y h).
- Cuando se trate de documentación del obligado tributario, tendrá la consideración de dato, según el artículo 20.4 del RIS:
 - La información relativa a cada una de las *personas o entidades* con las que se realiza la operación vinculada, en el caso de los datos consignados en el artículo 20.1, letra a).

Conviene llamar la atención en este momento sobre la distinta forma de delimitar los datos sobre los que imponer sanción de 1.500 euros (de acuerdo con la literalidad del precepto), dependiendo de que estemos en documentación del grupo o del obligado tributario, ya que en esta última, por ejemplo, no se incluye como dato el importe de la operación vinculada, mientras que en la documentación del grupo, sí. Esta diferencia nos puede llevar a concluir que su omisión en la documentación del grupo será objeto de sanción, mientras que en la del obligado tributario, no.

5.º Opinión sobre la sanción fija.

El hecho de que en la sanción fija se haya introducido un límite porcentual ligado a la cifra de negocios del obligado tributario y al importe de las operaciones vinculadas es algo positivo, puesto que favorece el cumplimiento del principio de proporcionalidad.

Ahora bien, como señalamos al hablar de ese límite, a esos efectos hubiera sido conveniente discriminar entre incumplimientos de documentación relativos a operaciones vinculadas surgidas en el ámbito de una actividad económica, frente a los relativos a operaciones independientes de la misma.

3.3.3.2. Multa pecuniaria porcentual

1.º Ámbito de aplicación.

La sanción pecuniaria porcentual se asocia a incumplimientos pecuniarios y, efectivamente, en el caso de operaciones vinculadas también es así, procediendo en caso de ajuste valorativo.

2.º Importe de la sanción porcentual.

- **Porcentaje y base de sanción.**

La sanción porcentual asciende al 15 por 100 del importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación.

- **Límite mínimo a la sanción porcentual.**

El artículo 16.10, en su apartado 2.º, relativo a la sanción aplicable cuando proceda efectuar corrección valorativa, señala que esta sanción será como mínimo del doble de la que correspondería aplicar de acuerdo con el apartado 1.º, que, como sabemos, se ocupa de la sanción aplicable cuando no proceda efectuar corrección valorativa. Es decir, la sanción porcentual del 15 por 100 sobre la corrección valorativa será como mínimo del doble de la sanción fija que correspondería sancionando cada dato por 1.500 euros o cada conjunto de datos por 15.000 euros.

Pero teniendo en cuenta que la sanción fija es para casos en que exista incumplimiento documental y, sin embargo, el ajuste valorativo no siempre va asociado a incumplimiento documental, debemos concluir, bajo mi punto de vista, y tal y como ya explicamos con anterioridad, que en la práctica no todas las sanciones porcentuales tendrán un importe mínimo, y así:

Sanción porcentual		
Infracción	Sanción	
• Con corrección valorativa • Con incumplimiento documental	Sanción porcentual (15% de la corrección)	Con mínimo (doble de la sanción fija)
• Con corrección valorativa • Sin incumplimiento documental		Sin mínimo

3.º Crítica a la sanción porcentual con el mínimo del doble de la sanción fija.

El hecho de que en los casos de incumplimiento documental con corrección valorativa que se consideren constitutivos de infracción proceda imponer la sanción porcentual con el mínimo del doble de la sanción fija, sin ninguna otra matización, puede provocar importantes inequidades de uno y otro signo.

Así, concretamente:

- Un pequeño ajuste merecedor de una también pequeña sanción porcentual puede «disparar» el importe de la sanción final, cuando el incumplimiento documental sea importante, puesto que en estos casos, la aplicación del mínimo cifrado en el doble de la sanción fija puede suponer una cantidad desproporcionada frente a la que se exigiría si solo hubiera existido el incumplimiento documental, sin ese pequeño incumplimiento en la fijación del valor declarado.

No obstante, en los casos en que sea aplicable el límite a la sanción fija introducido por el Real Decreto Ley 6/2010, el problema puede quedar mitigado.

- Paralelamente, y de forma contraria, un gran ajuste valorativo determinante de una importante sanción porcentual puede provocar que el adicional incumplimiento documental quede sin sancionar, como consecuencia de que la citada sanción porcentual supere al doble de la sanción fija.

Sin embargo, teniendo en cuenta que lo que habrá ocurrido en estos casos es que se habrán dado dos hechos distintos (incumplimiento documental y utilización de un valor distinto al de mercado), constitutivos de dos infracciones distintas y que, por tanto, estaremos ante la figura del *concurso real de infracciones*, quizá la solución más sencilla y justa habría sido la prevista en el *artículo 73 del Código Penal* para supuestos como el descrito y que consistiría en imponer al obligado tributario todas las sanciones correspondientes a las distintas infracciones cometidas, pero no más, ni menos:

«Al responsable de dos o más delitos o faltas se le impondrán todas las penas correspondientes a las diversas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efecto de las mismas.»

Esta solución sería, a mi juicio, más acorde con el principio de proporcionalidad.

Pues bien, una vez detectado «el problema», llega el momento de ver las posibles soluciones y, en ese sentido, podemos señalar lo siguiente:

- Cuando la situación detectada fuera la de un posible exceso de sanción, la única alternativa viable consistiría en ser plenamente cuidadosos en el examen de la culpabilidad de las dos conductas concurrentes, y muy especialmente en la consistente en utilizar un valor distinto al de mercado, de tal manera que si se entendiera que sí existe negligencia en el incumplimiento documental, pero no en la valoración distinta a la de mercado, lógicamente no deberíamos situarnos en la segunda de las infracciones descritas (incumplimiento documental sin ajuste valorativo), sino más bien en la primera (mero incumplimiento documental). Situación esta que supondría imponer solo la sanción fija.

Por tanto, podemos concluir que para poder imponer la sanción porcentual con el mínimo del doble de la fija, será imprescindible que apreciemos culpabilidad en las dos conductas concurrentes.

- Sin embargo, cuando la situación puesta de manifiesto fuera la de una «insuficiente sanción» porque la cuantía de la misma correspondiera solo a la de la multa porcentual, el sometimiento al principio de tipicidad y legalidad no permitiría, lógicamente, imponer sanciones más altas, por muy justas que parecieran.

3.4. Supuestos sobre régimen sancionador

SUPUESTO 1:

No aportación de documentación, sin corrección valorativa

Datos:

La sociedad limitada «S», cuya cifra de negocios del periodo X ascendió a 12.000.000 de euros, ha transmitido unas acciones no admitidas a negociación a su socio mayoritario el 1-1-X por 2.000.000 de euros.

Dicha sociedad es objeto de un procedimiento de inspección por el periodo X, en el que se le requiere la documentación de esa operación vinculada.

La entidad manifiesta no tener ningún tipo de documentación, por lo que no aporta nada a esos efectos.

La Administración tributaria considera que el valor de transmisión es correcto.

Solución:

Al tratarse de una entidad que tiene una cifra de negocios superior a 10 millones de euros (y también a 8, si se tratara de periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2011) y ser la operación vinculada una de las que hemos calificado como «operación específica», dicha operación está sometida a documentación en todo caso.

.../...

.../...

La conducta descrita es constitutiva de la primera de las infracciones previstas en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en no aportar la documentación.

Sin embargo, no procederá efectuar ajuste valorativo, lo que influirá en la sanción.

SUPUESTO 2:

Aportación de documentación con datos falsos, sin corrección valorativa

Datos:

Los mismos que en el caso anterior, pero suponiendo que al requerirse a la entidad la documentación de la operación vinculada en un procedimiento de inspección, esta es objeto de aportación, pero en la misma constan unas condiciones distintas a las realmente pactadas.

No obstante, la Administración tributaria considera, al igual que en el supuesto anterior, que el valor de transmisión es correcto.

Solución:

Al concurrir las mismas características que en el supuesto anterior en la entidad y en la operación vinculada, sí es necesario llevar documentación.

La conducta descrita es constitutiva de la primera de las infracciones previstas en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en aportar la documentación con datos falsos.

Sin embargo, no procederá efectuar ajuste valorativo... lo que influirá en la sanción.

SUPUESTO 3:

Aportación de documentación incompleta, con corrección valorativa

Datos:

La sociedad limitada «J» ha deducido gastos en concepto de servicios de ingeniería recibidos de otra entidad de su grupo mercantil en el periodo X.

.../...

.../...

La cifra de negocios de ese grupo mercantil, tanto en el periodo X como en el anterior, ha sido mayor de 10.000.000 de euros.

La contraprestación pactada por tales servicios asciende a 400.000 euros.

La sociedad «J» es objeto posteriormente de un procedimiento de inspección del periodo X, en el que se le requiere que acredite la utilidad obtenida con tales servicios y que aporte la documentación correspondiente a dicha operación vinculada.

La entidad acredita a la inspección que dichos servicios le han producido una utilidad y aporta la documentación, si bien en dicha documentación falta el análisis de comparabilidad que debería haber efectuado.

La Administración tributaria, una vez examinada la documentación aportada y los demás datos obrantes en su poder, llega a la conclusión de que los servicios y el correspondiente gasto están sobrevalorados en 90.000 euros.

Solución:

La operación está sometida a obligación de documentación, al no concurrir ninguna de las causas de exclusión de la misma, puesto que interviniendo entidades con cifra de negocios superior a 10 millones de euros (o superior a 8 millones de euros para periodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2011), ya sabemos que no podría aplicarse la segunda exclusión recogida en los artículos 16.2 2.º párrafo del TRLIS y 16.3 del RIS, con independencia de que el total de operaciones vinculadas fueran de importe $> 0 < 100.000$ euros de valor de mercado. Pero, finalmente, tampoco podría aplicarse la tercera exclusión de las obligaciones de documentación, puesto que a pesar de tratarse de una «operación no específica», su contraprestación es mayor a 250.000 euros de valor de mercado.

La conducta descrita es constitutiva de la segunda de las infracciones previstas en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en aportar una documentación incompleta, siendo necesaria, además, una corrección valorativa.

SUPUESTO 4:

Ajuste valorativo por diferencia entre valor declarado y valor de mercado derivado de la documentación

Datos:

Los mismos que en el supuesto anterior, pero suponiendo que al examinar la Administración tributaria la documentación aportada, llega a la conclusión de que dicha documentación es correcta, pero que el valor normal de mercado de los servicios recibidos,

.../...

.../...

derivado de la propia documentación, no coincide con el importe declarado y deducido por la sociedad «J» (400.000 €), sino que asciende a 255.000 euros.

Solución:

Al igual que en el caso anterior, sí existe obligación de documentación.

La conducta descrita es constitutiva de la tercera de las infracciones previstas en el artículo 16.10, segundo párrafo, consistente en declarar en el impuesto correspondiente (en este caso, IS) un valor distinto al que se deduce de la documentación, que es completa y exacta.

Como consecuencia de ello, procede un ajuste valorativo.

EJEMPLO 5:

Incumplimiento de la obligación de documentación del obligado tributario «reducida y variable»: préstamo (supuesto analizado en las obligaciones de documentación y declaración con el número 5 y que a continuación resumimos)

Datos:

La sociedad «S», con una cifra de negocios del periodo de 4.000.000 de euros, recibe un préstamo de una persona física que ostenta una participación en ella del 10 por 100.

El préstamo se pacta a interés de mercado, ascendiendo dicho interés a 270.000 euros.

La sociedad es objeto de inspección y manifiesta no tener documentación por la operación vinculada.

Solución:

La sociedad «S» (al igual que el socio persona física) está sometido a obligación de documentación por la operación vinculada en la que ha intervenido, puesto que no puede acogerse a ninguna de las tres exclusiones de la obligación de documentación que recoge la normativa vigente.

La infracción cometida es la prevista en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en no aportar la documentación.

A esta infracción le corresponde una multa fija de 1.500 euros por dato y 15.000 euros por conjunto de datos, por lo que lo primero que debemos hacer es determinar qué docu-

.../...

.../...

mentación debía llevar la sociedad para poder concluir qué documentación dejó de aportar estando obligada a ello.

Documentación del grupo: no será necesaria, debido a que no existe grupo.

Documentación del obligado tributario: sí será necesaria, estando prevista en los siguientes apartados:

- 20.1 a) del RIS.
- 20.1 e) del RIS.
- 20.3 e) del RIS.

Sanción por la documentación del obligado tributario 33.000 euros

• 2 conjuntos de datos X 15.000 euros 30.000 euros

– 20.1 e) del RIS.

– 20.3 e) del RIS.

• 2 datos X 1.500 euros 3.000 euros

– 20.1 a) del RIS: tiene la consideración de dato, según el artículo 20.4 del RIS, la información relativa a cada una de las personas o entidades a que se refiere esa letra.

EJEMPLO 6:

Incumplimiento de la obligación de documentación del grupo y del obligado tributario «completa y fija» (supuesto analizado en las obligaciones de documentación y declaración con el número 6 y que a continuación resumimos)

Datos:

La sociedad «M» transmite un inmueble a otra sociedad de su grupo mercantil por un importe de 500.000 euros, coincidente con el valor normal de mercado.

La cifra de negocios de esas dos entidades en el periodo impositivo anterior ascendió a 6.000.000 de euros y 5.000.000 de euros, respectivamente.

La sociedad «M» es objeto de un procedimiento de inspección en el que manifiesta no tener documentación por la operación vinculada.

.../...

.../...

Solución:

Ambas sociedades están sometidas a obligación de documentación por haber efectuado operaciones vinculadas por importe global mayor a 100.000 euros y tratarse de una «operación específica» de las previstas en el artículo 18.4 e), 1 a 4, del RIS.

La infracción cometida es la prevista en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en no aportar la documentación a la que está obligado.

A esta infracción le corresponde una multa fija de 1.500 euros por dato y 15.000 euros por conjunto de datos, por lo que lo primero que debemos hacer es determinar qué documentación debía llevar la sociedad «M», para poder concluir qué documentación dejó de aportar estando obligada a ello.

Documentación del grupo: sí será necesaria porque existe «grupo grande».

Esa documentación será la siguiente:

- 19.1 a) del RIS.
- 19.1 b) del RIS.
- 19.1 c) del RIS.
- 19.1 d) del RIS.
- 19.1 f) del RIS.
- 19.1 i) del RIS.

Suponemos que no procede exigir la documentación del artículo 19.1, letras e), g) y h) del RIS en tanto en cuanto no se den en ese grupo los elementos, operaciones y situaciones a que esas letras se refieren.

Documentación del obligado tributario: también es necesaria.

Esta documentación será la prevista en el artículo 20.1 del RIS, que exige una documentación «completa y fija», en lugar de la del artículo 20.3 del RIS, que permite una documentación «reducida y variable», remitiéndose a la prevista en los siguientes apartados del artículo 20.1:

- 20.1 a) del RIS.
- 20.1 b) del RIS.
- 20.1 c) del RIS.
- 20.1 e) del RIS.

Entendemos que no procede exigir la documentación del artículo 20.1 d) del RIS en tanto en cuanto no existan contratos de prestación de servicios intragrupo, ni acuerdos de reparto de costes.

.../...

.../...

Sanción por la documentación del grupo	78.000 euros
• 5 conjuntos de datos X 15.000 euros	75.000 euros
– 19.1 a) del RIS.	
– 19.1 c) del RIS.	
– 19.1 d) del RIS.	
– 19.1 f) del RIS.	
– 19.1 i) del RIS.	
• 2 datos X 1.500 euros	3.000 euros
– 19.1 b) del RIS: tiene la consideración de dato, de acuerdo con lo indicado en el artículo 19.3 del RIS, la información relativa a cada una de las personas o entidades mencionados en esa letra.	
Sanción por la documentación del obligado tributario	48.000 euros
• 3 conjuntos de datos X 15.000 euros	45.000 euros
– 20.1 b) del RIS.	
– 20.1 c) del RIS.	
– 20.1 e) del RIS.	
• 2 datos X 1.500 euros	3.000 euros
– 20.1 a) del RIS: tiene la consideración de dato, de acuerdo con el artículo 20.4 del RIS, la información relativa a cada una de las personas o entidades mencionados en esa letra.	

EJEMPLO 7:

Incumplimiento de la obligación de documentación: transmisión de inmueble (supuesto analizado en las obligaciones de documentación y declaración con el número 3 y que a continuación resumimos)

Datos:

Igual que los del supuesto anterior, pero suponiendo que la cifra de negocios del periodo anterior de las entidades que participaron en la operación vinculada ascendió a 3.000.000 de euros y 2.000.000 de euros, respectivamente.

.../...

.../...

Solución:

La infracción cometida es la prevista en el artículo 16.10, primer párrafo, consistente en no aportar la documentación.

A esta infracción le corresponde una multa fija de 1.500 euros por dato y 15.000 euros por conjunto de datos, por lo que lo primero que debemos hacer es determinar qué documentación debía llevar la sociedad para poder concluir qué documentación dejó de aportar estando obligada a ello.

Documentación del grupo: no será necesaria, debido a que existe grupo mercantil, pero es «pequeño». Es decir, no sobrepasa la cifra de negocios de las empresas de reducida dimensión.

Documentación del obligado tributario: sí será necesaria.

Concretamente la documentación que se exigirá para este tipo de operación (transmisión de inmueble) será la prevista en el artículo 20.3 c) del RIS, que se remite a la prevista en los siguientes apartados del artículo 20.1:

- 20.1 a) del RIS.
- 20.1 c) del RIS.
- 20.1 e) del RIS.

Sanción por la documentación del obligado tributario 33.000 euros

• 2 conjuntos de datos X 15.000 euros 30.000 euros

– 20.1 c) RIS

– 20.1 e) RIS

• 2 datos X 1.500 euros 3.000 euros

– 20.1 a) del RIS: tiene la consideración de dato, según el artículo 20.4 del RIS, la información relativa a cada una de las personas o entidades a que se refiere esa letra.

CLÁUSULAS ANTIELUSIÓN Y CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: CUESTIONES NO RESUELTAS

FERNANDO JIMÉNEZ MARTÍN

LUIS RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA

Abogados

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 analiza, fundamentalmente desde la perspectiva del Derecho español, la aplicación de las cláusulas antiabuso en el contexto de los Convenios para evitar la doble imposición, prestando especial atención a la relación existente entre estos y las normas antiabuso domésticas.

Palabras clave: cláusulas antielusión, convenios, modelo de convenio y comentarios de la OCDE.

ANTI-AVOIDANCE CLAUSES AND TAX TREATIES: UNSOLVED ISSUES

FERNANDO JIMÉNEZ MARTÍN

LUIS RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA

Abogados

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 examines, primarily from the perspective of Spanish law, the application of anti-abuse provisions in the context of tax treaties, with particular attention to the relationship between domestic anti-avoidance rules and tax treaties.

Keywords: anti-abuse clauses, tax treaties, tax treaty model and OECD commentaries.

Sumario

1. Introducción.
2. El uso impropio de los Convenios para la evitar la doble imposición.
3. Normas antiabuso contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición.
 - 3.1. Normas antiabuso especiales en los Convenios para la evitar la doble imposición.
 - 3.2. Normas antiabuso generales en los Convenios para la evitar la doble imposición.
4. Relación entre las normas generales antielusión domésticas y los Convenios para la evitar la doble imposición.
 - 4.1. Posición de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en su versión de 28 de enero de 2003.
 - 4.2. Posición de la doctrina internacional al respecto: comentario crítico.
 - 4.3. Posición de los países participantes en el Congreso de la IFA de 2010.
 - 4.4. Normas específicas de los Convenios que autorizan la aplicación de las normas generales antiabuso domésticas de los Estados firmantes.
5. Especial referencia a España.
 - 5.1. Normas antielusión en el ámbito doméstico.
 - 5.2. Compatibilidad de las cláusulas antielusión españolas con los Convenios para la evitar la doble imposición.
6. Posición de los tribunales españoles.
7. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

El pasado verano se celebró en Roma el LXIV Congreso Anual de la International Fiscal Association (IFA) en el que se abordó, como tema principal, la cuestión de la aplicación de las cláusulas antiabuso en el contexto de los Convenios para evitar la doble imposición (en adelante, CDI). Esta cuestión ya había sido tratada por la IFA en otras ocasiones ¹, aunque nunca como tema central de un congreso. En cambio, con anterioridad, ninguna otra reunión de trabajo de esta asociación se había ocupado de analizar los cambios operados en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MC) en 2003 en lo relativo al uso impropio de los Convenios.

La elección de estos temas por la IFA no pudo ser más oportuna a la vista de algunos recientes pronunciamientos de la Audiencia Nacional en los que se tratan ciertas cuestiones relativas a los mismos con resultados ciertamente inquietantes.

El presente trabajo analiza, fundamentalmente desde la perspectiva del Derecho español, estas cuestiones, prestando especial atención a la relación existente entre las normas antiabuso domésticas y los CDI.

Para ello, nos referiremos en primer lugar a las normas especiales antielusión contenidas en los propios tratados para prevenir su abuso para luego abordar la cuestión de si, junto a estas cláusulas especiales, puede inferirse la existencia de un principio general antielusión que de conformidad con el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969 (en adelante, Convenio de Viena) permita, por sí mismo, confrontar conductas elusivas en presencia de un CDI.

Analizaremos la postura adoptada por los Comentarios al MC de la OCDE, tanto antes como después de su modificación en 2003, a propósito de la inclusión de la evitación de la elusión fiscal como uno de los objetivos de los CDI y de la interacción entre las normas antiabuso domésticas y los Convenios.

Al respecto de esta última cuestión, haremos también una referencia crítica a las distintas posturas de la doctrina internacional y aludiremos a los muy diversos enfoques que a la misma han dado los diferentes Estados representados en el citado congreso de la IFA. Nos referiremos, asimismo, a las consecuencias que derivan de la incertidumbre que este asunto plantea y a su reflejo práctico en la reciente política convencional española.

¹ Con anterioridad, la IFA ya había tratado este asunto, entre otros, en los seminarios «How Domestic Anti-avoidance Rules Affect Double Taxation Conventions», celebrado en el seno del Congreso de Toronto de 1994 (IFA Congress Seminar Series, vol. 19c) y «Abusive Application of International Tax Agreements» del Congreso de Munich de 2000 (IFA Congress Seminar Series, vol. 25b).

Finalmente, nos detendremos en el análisis detallado de la interacción entre las normas anti-elusión españolas y los CDI y en el tratamiento de la cuestión por la Administración y por los tribunales españoles en los últimos tiempos.

2. EL USO IMPROPIO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Las conductas abusivas o elusivas de los CDI pueden englobarse bajo el paraguas de lo que suele denominarse uso impropio o indebido de los tratados ².

Un CDI puede usarse impropriamente de muy diversas formas. Por ejemplo, un contribuyente puede llevar a cabo determinadas transacciones con el objeto de beneficiarse de un tratado a cuya aplicación no tendría en principio derecho por no ser residente en uno de los Estados contratantes del mismo. Estas estrategias se encuadran en lo que, en la terminología anglosajona, se denomina *treaty shopping*.

En el *treaty shopping*, por lo general, se emplean las llamadas compañías conducto (*conduit companies*) y compañías base (*base companies*). Las primeras persiguen la reducción del gravamen de determinadas rentas mediante la aplicación del Convenio suscrito entre el Estado de constitución de la entidad conducto y el Estado de la fuente de las rentas que esta obtiene, de tal suerte que, de no haberse interpuesto la compañía conducto que invoca el tratado más beneficioso, la imposición en origen de dichas rentas hubiera resultado más gravosa. Esta estrategia puede completarse en la práctica con la inclusión de varias compañías conducto, cada una de las cuales interpuesta con una finalidad fiscal específica. Este último fenómeno se conoce como *stepping stone conduits* ³.

Por su parte, las compañías base, normalmente constituidas en países de baja tributación, se utilizan con el objeto de remansar rentas para reducir o diferir así la tributación que, de otro modo, hubiera resultado en el país de residencia del contribuyente. Frecuentemente, además, estas compañías se incorporarán en Estados con Convenios ventajosos suscritos con el país de la fuente de las rentas que obtienen ⁴.

El *treaty shopping* se lleva a cabo, por lo general, a través de dos estrategias. Por una parte, cuando el impuesto que grava el beneficio de las sociedades del Estado de residencia de la compañía conducto es bajo o nulo, podrá implementarse una estrategia directa (*direct conduit*). En estos esquemas muchas veces se incorporan compañías constituidas en países como los Países Bajos y Luxemburgo cuyos ordenamientos internos prevén regímenes de exención para dividendos y plusvalías de fuente extranjera (*participation exemption*). Además, los beneficios distribuidos por las sociedades

² La expresión «Uso Indebido del Convenio» figura como subtítulo en los Comentarios al artículo 1 del MC (paras. 7 a 12). En el presente trabajo, la expresión «elusión fiscal» se utiliza para significar fraude a la ley tributaria, en sentido amplio, y no para referirnos a supuestos de planificación fiscal legítimos o de economía de opción con un resultado beneficioso para el contribuyente.

³ OECD Council, (1987, I).

⁴ OECD Council, (1987, II).

conducto o las plusvalías puestas de manifiesto con motivo de la transmisión de sus participaciones tampoco suelen someterse, con carácter general, a gravamen efectivo en su Estado de constitución. En la estrategia indirecta, por el contrario, los ingresos obtenidos por la compañía conducto no gozan de un régimen de exención y, por ello, los mismos se neutralizan con gastos fiscalmente deducibles que reducen la base imponible de la misma.

En otras ocasiones, cuando el derecho a la aplicación de un determinado tratado no está en entredicho, el contribuyente puede dirigir su planificación fiscal al cumplimiento de las condiciones previstas en una regla específica del Convenio, persiguiendo el beneficio que la regla convencional confiere en detrimento de otra norma que, en ausencia de tal planificación, hubiera resultado aplicable con consecuencias más perjudiciales para el contribuyente (por ejemplo, la conversión de un dividendo gravable en el Estado de la fuente en un interés o en una ganancia de capital no susceptibles de imposición). A este segundo fenómeno se le suele denominar *rule shopping*.

Además del abuso de los CDI, cabe el uso ilegítimo de un tratado para eludir la normativa doméstica de uno de los Estados contratantes, la de ambos o, incluso, la de un país tercero.

Todas estas estrategias, al igual que cualesquiera otras que resulten de una planificación fiscal orquestada por el contribuyente, no están vedadas a este siempre y cuando no conduzcan a resultados ilegítimos⁵. Como es fácil imaginar, en la práctica, determinar cuándo se está ante el uso impropio de un determinado CDI y no ante la legítima decisión de un contribuyente enmarcada en los límites de la economía de opción puede entrañar gran complejidad.

Aunque los niveles de planificación fiscal que las Administraciones y los Tribunales de Justicia de los distintos Estados están dispuestos a tolerar varían sensiblemente, y aunque de los CDI suscritos por un determinado Estado con países terceros pueden emanar consecuencias tributarias muy dispares para sus residentes, la tendencia de las autoridades fiscales en los últimos tiempos ante estructuras internacionales fiscalmente provechosas para el contribuyente —y las autoridades españolas no son una excepción— es la de vislumbrar supuestos de abuso de Convenio o de Derecho interno ignorando muchas veces, al reaccionar contra dicho abuso, las particularidades de los tratados o, incluso, su propia existencia⁶.

El modo de proceder suele ser el siguiente: en primer lugar, la Administración en cuestión arguye que se está ante un supuesto de abuso del Convenio para, posteriormente, invocar alguna norma o principio, doméstico o convencional, de los muchos disponibles, sobre el que basar la negación de la aplicación del tratado en cuestión a quien lo invoca⁷.

⁵ VOGEL (1997, 119).

⁶ WARD (1993, 397).

⁷ Como señala LÓPEZ TELLO, un ejemplo paradigmático en este sentido es el de los Estados Unidos, donde conviven numerosas creaciones jurisprudenciales de perfiles no siempre bien definidos como el *step transaction analysis*, *business purpose test*, el *substance over form approach*, la *sham transaction doctrine* o la *economic sham doctrine*. La coexistencia de todos estos mecanismos antielusivos lleva por lo común a la Administración tributaria a invocarlos todos juntos con el fin de hacer posible, como apuntan STRENG y YODER, «que los jueces puedan escoger en la cafetería de reglas o doctrinas antiabuso» (*the court can choose from the cafeteria of tax avoidance doctrines*). LÓPEZ TELLO (2004, 55 y 56). La cita de LÓPEZ TELLO es a STRENG y YODER (2002, 19 a 67). Algo similar ocurre en Canadá. GOYETTE, N. y HALVORSON, P.D. (2010, 171).

Determinar si una conducta implica un uso o, por contra, un abuso de un CDI dependerá de la interpretación que deba darse a este, misión esta nada sencilla si se tiene en cuenta que, como reconoció la Comisión de Derecho Internacional que elaboró el proyecto que sirvió de base al Convenio de Viena «la interpretación de tratados es hasta cierto punto un arte, no una ciencia exacta»⁸.

Por ello, si dentro de los parámetros que establece el Convenio de Viena⁹, el contribuyente de un Estado que es parte del mismo obtiene una ventaja fiscal derivada de la aplicación de determinado precepto de un CDI, las autoridades fiscales deberán respetar dicho resultado, con independencia de los motivos que hayan inspirado al contribuyente en la realización de la conducta determinante del mismo. En estos casos, para evitar la repetición de consecuencias similares en el futuro, las autoridades fiscales afectadas quedarán abocadas a la renegociación del tratado en cuestión. Si, por el contrario, del análisis de los hechos se desprende que el resultado alcanzado no tiene cabida a la luz de los referidos criterios hermenéuticos, la solución será la inaplicación de la norma del Convenio de la que se ha abusado¹⁰.

La cuestión estriba, entonces, en determinar cuándo el resultado alcanzado por un contribuyente en el contexto de un CDI puede entenderse ilegítimo por contrariar su letra, su espíritu o ambos. La respuesta a esta pregunta ha de buscarse en el texto del propio tratado, en las normas internacionales relativas a su interpretación o en la interacción del Convenio con el Derecho doméstico de los Estados afectados, cuestión esta última que constituye el objeto principal de este trabajo.

3. NORMAS ANTIABUSO CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

3.1. Normas antiabuso especiales en los Convenios para evitar la doble imposición

Siguiendo a VEGA BORREGO, las medidas antielusión contenidas en los CDI basados en el MC de la OCDE pueden encuadrarse en dos categorías en función de sus efectos en la determinación del ámbito subjetivo de los tratados¹¹.

Las primeras, previstas inicialmente en los Comentarios al MC de la OCDE de 1992, elaborados sobre la base del informe de dicha organización de 1986 relativo a las sociedades conducto, tienen como misión combatir las conductas de *treaty shopping*, pero sin llegar a reducir el ámbito subjetivo de los tratados en los que se incardinan.

Como consecuencia de la aplicación de estas medidas, una «persona» «residente» en alguno de los dos Estados contratantes –con arreglo a las definiciones de los arts. 3 y 4 del MC de la OCDE–

⁸ NACIONES UNIDAS (1996, 240).

⁹ El artículo 31 del Convenio de Viena dispone que «Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y su fin».

¹⁰ LANG (2001, 8).

¹¹ VEGA BORREGO (2004, 106 y ss).

pierde el derecho a la aplicación de alguno de los beneficios del tratado pero sin sufrir la expulsión general del perímetro subjetivo del mismo.

Entre estas cláusulas antiabuso se incluyen las normas de transparencia (*look-through provisions*)¹², las cláusulas de exclusión (*exclusion provisions*)¹³, las normas de sujeción efectiva a impuestos (*subject-to-tax clauses*)¹⁴ y las cláusulas de tránsito (*channel approach*)¹⁵, sin olvidar, como límite a las anteriores, las que SANZ GADEA ha denominado cláusulas moderadoras¹⁶. Entre estas se incluyen la cláusula general de buena fe, la de actividad, la de cuantía, la de cotización en

¹² El para. 13 de los Comentarios al artículo 1 del MC, en su versión de 2003, propone el siguiente ejemplo de cláusula de transparencia:

«Una sociedad que sea residente de un Estado contratante no tendrá derecho a acogerse a ningún beneficio fiscal de los previstos en este Convenio en relación con renta, ganancia o utilidad alguna, cuando sea propiedad o esté bajo el control, directamente o a través de una o más sociedades, cualquiera que sea el lugar de residencia de estas, de personas que no sean residentes de un Estado contratante».

Esta cláusula aparece frecuentemente en los CDI suscritos por España circunscrita a dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital y atemperada por cláusulas moderadoras de actividad y buena fe.

¹³ Como alternativa a la expulsión absoluta del ámbito subjetivo de un Convenio, con esta cláusula se pretende privar de determinados beneficios convencionales a ciertas personas sujetas a un régimen fiscal doméstico especialmente favorable y, por ello, más propicias «a desempeñar un papel de sociedad instrumental» (para. 21 de los Comentarios al art. 1 del MC de 2003). Los Comentarios proponen la siguiente redacción:

«No será de aplicación a la renta percibida o satisfecha por una sociedad como la definida en el apartado (...) de la Ley (...), así como por cualquier otra disposición de contenido similar promulgada por (...) después de la firma del presente Convenio, ninguna de las disposiciones del presente Convenio que prevea una exención o una reducción de impuestos». Un ejemplo de cláusula de exclusión la encontramos en el hoy derogado para. 1 del Protocolo al Convenio España-Luxemburgo que excluye la aplicación del mismo a las sociedades *holding* definidas en la legislación especial luxemburguesa contenida en la Ley de fecha 31 de julio de 1929, cuyo régimen fue abolido con efectos 1 de enero de 2007. Desde la perspectiva del residente en España, la exclusión operada por el Protocolo se circunscribe a las rentas que este obtenga «de acciones u otros títulos de sociedades similares» y «al patrimonio representado por acciones u otros títulos de participación en el capital de tales sociedades que esta persona posea». De acuerdo con el procedimiento amistoso concluido por el Ministerio de Hacienda y la autoridad fiscal luxemburguesa el 3 de mayo de 2000 en interpretación de este Protocolo, «lo dispuesto en los paras. 1 y 2 del Protocolo, se entenderá que no es de aplicación a las rentas procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva debidamente autorizadas por la autoridad competente de cada Estado, y que sean comercializadas en el otro Estado previo cumplimiento de los requisitos establecidos al efecto en la sección VIII de la Directiva 85/611/CEE del Consejo de 20 de diciembre de 1983».

¹⁴ Según el para. 15 de los Comentarios al MC de 2003 «las disposiciones de "sujeción a impuesto" de alcance general estipulan que en el país fuente la posibilidad de acogerse a los beneficios de un Convenio tributario existe únicamente cuando la renta en cuestión está sujeta a impuesto en el país de residencia». No obstante los propios Comentarios invitan a moderar la aplicación de esta cláusula limitando su aplicación a aquellos supuestos en los que exista, además, una situación de «tránsito».

¹⁵ Las cláusulas de tránsito están diseñadas para combatir el *treaty shopping* en su modalidad indirecta (*stepping stone conduit*). Así lo demuestra el ejemplo propuesto por los Comentarios (para. 17 de los Comentarios al MC de 2003):

«En los casos en que una renta que se ha generado en un Estado contratante sea percibida por una sociedad residente en otro Estado contratante y una o más personas no residentes en este último

a) tengan directa o indirectamente, o a través de una o más sociedades, ya sean estas residentes o no, un interés sustantivo en dicha sociedad en forma de participación en la misma o de cualquier otra, o

b) ejerzan directa o indirectamente, por sí solas o en compañía de otras, la dirección o el control de dicha sociedad las disposiciones del Convenio que supongan una exención o una reducción de impuestos no serán de aplicación cuando más del 50% de dicha renta se utilice para satisfacer pagos debidos a estas personas (en concepto ya sea de intereses, regalías, gastos de desarrollo, de publicidad, costes iniciales y dietas, así como por depreciación de activos empresariales de cualquier tipo, incluyendo los bienes inmateriales y procesos)».

¹⁶ SANZ GADEA, E., (2001, 87).

bolsa y la de desgravación alternativa. La finalidad común de todas ellas es garantizar la aplicación de los Convenios aun en aquellos supuestos en los que concurren los elementos objetivos para la invocación de alguna de las cláusulas antiabuso por entenderse que no existe un verdadero abuso del tratado (para. 19 de los Comentarios al art. 1 del MC de 2003).

La segunda categoría de medidas antielusión a la que hace referencia el para. 20 de los Comentarios al artículo 1 de MC de 2003 pretende abordar «de forma integral» el problema del *treaty shopping* mediante la alteración del ámbito subjetivo del Convenio tal y como se define en el artículo 1 del MC de la OCDE. Estas normas, denominadas colectivamente como cláusulas de limitación de beneficios (*limitation-of-benefit provisions*), tienen por objeto «evitar que las personas que no sean residentes de ninguno de los Estados firmantes del Convenio puedan disfrutar de los beneficios del mismo mediante el recurso a una entidad que, en otro caso, reuniría las condiciones para ser considerada como residente de uno de esos Estados».

Para ello, además de exigirse la residencia en alguno de los Estados contratantes con arreglo al artículo 4 del Convenio en cuestión, se precisa que quien invoque el tratado tenga un vínculo de suficiente entidad con su Estado de residencia o, al menos, motivos económicos válidos para obtener desde el mismo la renta generada en el Estado de la fuente¹⁷. Se presumirá que tal vínculo existe si se cumple alguna de las cláusulas siguientes: la de cotización en bolsa (*stock exchange clause*), la de propiedad y erosión en la base (*ownership and base erosion clause*), la de actividad (*active clause*) y la cláusula general de buena fe¹⁸.

3.2. Normas antiabuso generales en los Convenios para evitar la doble imposición

Entre los CDI actualmente en vigor, existen pocos ejemplos de cláusulas convencionales que puedan considerarse per se, sin necesidad de remisión al Derecho doméstico de los Estados firmantes, como normas generales antiabuso. Un ejemplo paradigmático de este tipo de cláusulas lo propone el Informe del Subcomité de Naciones Unidas sobre el Uso Impropio de los Tratados de octubre de 2008¹⁹ al referirse al artículo 25.2 del CDI suscrito entre Brasil e Israel en el año 2002. Según este precepto:

«La autoridad competente de un Estado contratante puede denegar los beneficios de este Convenio a cualquier persona, o con respecto de cualquier transacción, si, en su opinión, la concesión de

¹⁷ Las cláusulas de limitación de beneficios no afectan a las personas físicas, que podrán invocar los Convenios en la medida en que sean residentes en alguno de los dos Estados contratantes (o en ambos) con arreglo al artículo 4 del tratado en cuestión. Ello se suele justificar sobre la base de que el artículo 4 del MC de la OCDE, en interacción con las normativas domésticas de los Estados contratantes, ya exige por sí mismo la existencia de una conexión lo suficientemente intensa con el país de residencia como para hacer innecesaria la inclusión de las personas físicas en el ámbito subjetivo de la cláusula.

¹⁸ Además de la clásica cláusula de limitación de beneficios del artículo 17 del Convenio España-Estados Unidos (1990), inspirada en el MC de Estados Unidos, en los tratados más recientes como los suscritos con Moldavia (2007), Jamaica (2008), Serbia (2009), Trinidad y Tobago (2009), Nigeria (2009) y en el Protocolo que modifica el Convenio España-Suiza (2006) se han introducido cláusulas generales de limitación de beneficios muy similares a la siguiente:

«Se entenderá que los beneficios del presente Convenio no se otorgarán a una persona que no sea la beneficiaria efectiva de las rentas procedentes del otro Estado contratante o de los elementos de patrimonio situados en el otro Estado contratante».

¹⁹ *Report by the Subcommittee on Improper Use of Treaties, presented at the fourth session of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, on 20-24 October 2008*. E/C.18/2008/CRP.2.

dichos beneficios constituye un abuso del Convenio de acuerdo con su objeto. La aplicación de este precepto se comunicará por la autoridad competente del Estado en cuestión a la autoridad competente del otro Estado contratante»²⁰.

En términos similares, aunque con la diferencia esencial de la exigencia de común acuerdo por los Estados firmantes, fue redactado el para. 9 del Protocolo del CDI firmado entre España y Cuba en 1999, según el cual «las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden, de común acuerdo, no conceder los beneficios previstos por este Convenio, incluidos los previstos en el apartado 4 del artículo 24, a determinada persona o a una determinada transacción cuando estas autoridades consideren que en determinadas circunstancias el objetivo de dicha persona o transacción sea principalmente el de obtener ventajas de las disposiciones de este Convenio».

Junto a este tipo de cláusulas existen otras, también de alcance general, que se limitan a habilitar a los Estados contratantes a que apliquen sus normas antiabuso domésticas cuando, por ejemplo, consideren que con arreglo a su Derecho interno la aplicación de las mismas en el contexto de un tratado internacional pueda resultar problemática en ausencia, precisamente, de una habilitación expresa. A este tipo de cláusulas, incluidas en varios de los CDI suscritos recientemente por España, nos referiremos en el apartado 4.4.

Sin embargo, la mayoría de los CDI existentes en la actualidad inspirados en el MC de la OCDE y, en particular, los suscritos por España, carecen de normas generales antiabuso o cláusulas que habiliten a los Estados contratantes a aplicar las suyas, lo que tradicionalmente ha motivado discusiones en la doctrina internacional en torno a la cuestión de si de la letra, del contexto o del objeto de los Convenios puede inferirse la existencia de una cláusula general de prevención de su abuso directamente invocable por los Estados firmantes. A esta cuestión se dedican los siguientes apartados de este trabajo.

3.2.1. El título y el preámbulo de los Convenios para evitar la doble imposición

La cuestión de la posible existencia de una regla antiabuso general en los CDI viene suscitada, principalmente, por la lectura de los títulos de los tratados inspirados en las versiones de 1963 y 1977 del MC de la OCDE, según los cuales el propósito de los Convenios, además de la evitación de la doble imposición, es el de «prevenir la evasión fiscal» en materia de impuestos sobre la renta.

Si bien estas referencias fueron eliminadas del título del MC en su versión de 1992 en reconocimiento del hecho de que los Convenios pueden incluir entre sus finalidades otros propósitos de muy diversa índole (como la no discriminación o la cooperación administrativa)²¹, el MC vigente, mediante una nota al pie a su título, sugiere a los Estados que lo deseen la posibilidad de mantener la alusión clásica a la eliminación de la doble imposición o a la prevención de la evasión fiscal como objetivos declarados del tratado. Además, la referencia a la evasión fiscal en el sentido apuntado se repite, por lo general, en los preámbulos de los CDI que la incluyen en su título aparte.

²⁰ La traducción, del inglés, es nuestra.

²¹ *Vid.* para. 16 de la introducción a los Comentarios al MC de la OCDE.

La cuestión no es baladí, como pudiera parecer, pues de concluirse que la evitación de la elusión fiscal está entre los objetivos expresamente declarados por los CDI, podrían derivarse consecuencias en el debate sobre el valor interpretativo de los Comentarios o, incluso, en lo que atañe a la compatibilidad entre las normas antiabuso domésticas y los CDI ²².

En nuestra opinión, la respuesta a esta cuestión ha de ser negativa y ello por un doble motivo. Por una parte, porque como es sabido, «evasión fiscal» —expresión utilizada en los títulos y preámbulos de la mayoría de los CDI suscritos por España y sugerida por el MC— no es sinónimo de «elusión fiscal», concepto este último más próximo al de abuso en el sentido en el que venimos refiriéndonos ²³.

Por otro lado, aun asumiendo que la citada expresión pueda englobar los supuestos de abuso y que el preámbulo y el título formen parte del tratado a los efectos de su interpretación —y, por tanto, sean «contexto» del mismo—, los Convenios que la contienen no materializan luego esa pretendida finalidad a lo largo de su articulado por lo que, a nuestro juicio, la referencia a la evitación de la elusión fiscal queda relegada a una mera declaración de intenciones, no confirmada después en la parte dispositiva de la norma. Por ello, el intérprete no tiene que acudir a dicha declaración de intenciones para contextualizar las disposiciones específicas del tratado, a excepción, si se quiere, de las normas antieiusivas de carácter especial específicamente recogidas en el Convenio ²⁴. Por ello, a nuestro juicio, el título y el preámbulo de los CDI basados en el MC no constituyen, en sí mismos, instrumentos de suficiente entidad que permitan, por sí solos, a los Estados firmantes contrarrestar conductas abusivas.

3.2.2. *La interdicción del abuso de los tratados como principio general del Derecho Internacional*

De acuerdo con el artículo 38.1 c) del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia de Naciones Unidas ²⁵, los principios generales del Derecho reconocidos por las naciones civilizadas son fuente del Derecho Internacional Público.

Según algunos autores, el concepto de abuso del Derecho existe, en uno u otro sentido, en la mayoría de los países y viene siendo reconocido por los tribunales internacionales en su práctica, por

²² Con respecto a este asunto, en relación con los CDI suscritos por Canadá, *vid.* GOYETTE (1999).

²³ En la doctrina internacional, algunos autores han sugerido que la expresión «evasión fiscal» deba interpretarse de modo tal que abarque tanto la «evasión», propiamente, como la «elusión fiscal». Sostiene ARNOLD que esta pretensión podría encontrar cierto fundamento en el hecho de que la versión en francés del MC de la OCDE utiliza en su título la expresión *evasion fiscale*, la cual se traduce al inglés generalmente como *tax avoidance* y no, por tanto, como *tax evasion*. Sin embargo, como apunta el citado autor, la expresión francesa *evasion fiscale* fue sustituida en 1992 por *fraude fiscale* que en Francia equivale a evasión fiscal. ARNOLD, B. (2004, 248).

En el caso de España, una referencia expresa al «fraude fiscal» como objeto del tratado aparece en los CDI suscritos con Luxemburgo (1986), México (1992), Francia (1995), Tailandia (1997), Bélgica (2000) y Venezuela (2003). Aun en estos casos, todos ellos basados en los MC de la OCDE vigentes en el momento de su suscripción, nos parece razonable entender que el término fraude no se utiliza en el sentido de fraude de ley o, en general, de elusión fiscal, sino como un refuerzo semántico de la expresión «evasión fiscal» ya que nada en el texto de estos Convenios o en su contexto invita a concluir lo contrario.

²⁴ De hecho, hasta la inclusión del artículo 27 en el MC de la OCDE en 2003 —que obliga a los Estados contratantes a prestarse asistencia mutua en materia de recaudación de créditos tributarios—, no existía en este ni una sola disposición encaminada a evitar, ni tan siquiera, la evasión fiscal. Un precepto basado en el artículo 27 del MC de la OCDE en 2003 puede encontrarse en el artículo 26 del CDI suscrito por España con Colombia el 31 de marzo de 2005.

²⁵ Puede encontrarse una versión en español de este documento en http://www.un.org/es/mainbodies/icj/icj_stat.shtml

lo que podría entenderse que el mismo cumple las condiciones exigidas por el referido precepto del Estatuto para configurarse como fuente del Derecho Internacional ²⁶.

Elevada la doctrina del abuso del Derecho a la categoría de principio general, podría derivarse la obligación de interpretar los CDI de buena fe, rechazando cualquier resultado elusivo.

El problema viene dado por la inexistencia de criterios específicos en el Derecho de los tratados que determinen la presencia de supuestos de abuso o, dicho de otro modo, por la ausencia de un estándar antiabuso de los CDI que opere como denominador común de los mismos. Aunque resulta indisputable que los tratados deben interpretarse de buena fe (art. 31 del Convenio de Viena) y que el principio de *pacta sunt servanda* no ha de amparar interpretaciones literales en detrimento de la *bona fides*, por su falta de concreción, no puede concluirse que del referido principio emane un patrón antiabuso directamente aplicable a todos los CDI ²⁷.

En aquellos supuestos en los que los dos Estados contratantes de un CDI contienen en sus respectivos Derechos internos normas antiabuso equiparables, algunos partidarios de esta corriente han venido defendiendo la posibilidad de inferir que es la voluntad de tales Estados que dichas normas domésticas sean aplicables también en el contexto del tratado, especialmente en aquellos supuestos en los que tales cláusulas domésticas, u otras análogas, estaban ya en vigor al tiempo de su firma.

En nuestra opinión, esta conclusión debe ser rechazada toda vez que, de lo contrario, la determinación de cuándo una transacción debe ser apreciada con arreglo a su forma o, por contra, a su sustancia, o la apreciación de cualquier otra conducta elusiva, recaería, a fin de cuentas, en el Derecho doméstico de los Estados contratantes y no en el tratado en sí.

Ello, creemos, sería inadecuado no solo con respecto al otro Estado contratante sino también en relación con los contribuyentes de ambos países implicados, acreedores de derechos y obligaciones derivados del tratado una vez incorporado este al ordenamiento jurídico de sus respectivos Estados —o bien, una vez dicho tratado deviene aplicable, si no existe en el país en cuestión una incorporación formal del tratado al ordenamiento interno— ²⁸.

Por otro lado, aceptar la aplicación de este principio acarrearía, como mínimo, la existencia de distintos estándares antiabuso en función de cada CDI. Dichos estándares se determinarían por la intersección de las normas antiabuso de los países firmantes, cuyo umbral de aplicación varía consi-

²⁶ Un ejemplo de invocación de este principio en la práctica por un tribunal puede encontrarse en la Sentencia del Tribunal Administrativo Superior de Finlandia en *A Oyj ABP* de 20 de marzo de 2002, KHO:2002:26 (una traducción no oficial al inglés de esta sentencia se puede consultar en 4 *International Tax Law Reports*, 2002). En el caso objeto de análisis, el tribunal finlandés, basándose en los Comentarios al MC de la OCDE según los cuales la mayoría de los Estados miembros de la OCDE consideran las normas de transparencia fiscal internacional compatibles con los CDI, concluyó que existía un principio de Derecho Internacional a tal efecto. Para un comentario de esta sentencia con referencia a esta cuestión en particular, *vid.* LANG (2003, 52).

²⁷ Suscribimos, sobre este particular, la opinión de MARTÍN JIMÉNEZ (2002, I, 546). En el mismo sentido, GOYETTE, (2003, 770).

²⁸ Acierta LANG, en nuestra opinión, cuando elocuentemente asevera que no les está permitido a los Estados contratantes de un CDI argüir que, como son ellos los que han acordado la división de sus potestades impositivas al negociar el mismo, les corresponde también restringir los beneficios de los ciudadanos que del tratado emanan. LANG (2001, 16).

derablemente de unos a otros²⁹. Irremediablemente, esta situación conduciría a una desarmonización del Derecho de los tratados, consecuencia esta desde luego no deseada por la mayoría de los Estados que al confeccionar el texto de los Convenios que suscriben se ciñen al MC de la OCDE precisamente persiguiendo el objetivo contrario³⁰.

Visto, pues, que la existencia de un principio general de interdicción del abuso en el Derecho Internacional no constituye, por su falta de concreción, un sustento sólido que permita inaplicar los beneficios de un tratado cuando un determinado resultado, aun en los límites de su literalidad y contexto, pueda catalogarse como elusivo, interesa ahora analizar si de los Comentarios al MC cabe colegir una conclusión diferente. Para ello, por los motivos que se irán desgranando, deberemos referirnos separadamente a las versiones de los Comentarios vigentes antes y después de la modificación a los mismos llevada a cabo el 28 de enero de 2003.

3.2.3. *La versión de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 28 de enero de 2003*

La primera referencia hecha por los Comentarios al uso impropio de los tratados se incluyó en el para. 7 del Comentario al artículo 1 del MC en su versión de 1977. Antes, el Proyecto de Convenio de 1963 no había prestado atención alguna a esta cuestión. Después, entre 1977 y enero de 2003, la redacción de este Comentario permanecería inalterada³¹.

De acuerdo con la redacción original del primer inciso del para. 7, «[l]a finalidad de los Convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional; sin embargo, no deben facilitar la evasión o el fraude fiscales».

De lo anterior podía colegirse que si un CDI no autorizaba expresamente la aplicación de normas antiabuso, los Estados contratantes no podían oponerse a la obtención por el contribuyente de un beneficio derivado del tratado ya que ni en su letra ni en su objeto figuraba la evitación del fraude, en sí mismo, como un fin perseguido por el Convenio.

Por este motivo, los Comentarios que seguían al citado para. 7, dedicados al uso impropio de los Convenios, sugerían que las situaciones de abuso del tratado debían de ser individualizadas y neutralizadas mediante cláusulas antiabuso específicas introducidas a tal efecto³².

El para. 10 del Comentario al artículo 1 del MC de 1977, suprimido en enero de 2003, confirmaba lo anterior ya que, en él, se proponía a los Estados contratantes que a través de la negociación

²⁹ En este sentido, WASSERMEYER (2003, 19) y GOYETTE (2003, 770 y ss.).

³⁰ Y ello, creemos, aunque la evolución de la práctica jurisprudencial internacional pudiera eventualmente engendrar una suerte de estándar antielusión lo suficientemente riguroso como para permitir la aplicación de las normas antiabuso domésticas siquiera de un modo muy excepcional, como sugiere VOGEL haciendo alusión, en particular, a la doctrina anglosajona de la *substance-over-form* en el contexto de la discusión aquí apuntada. VOGEL (1997, 125).

³¹ Los Comentarios al artículo 1 del MC de la OCDE fueron modificados por el Informe titulado «The 2002 Update to the Model Tax Convention», adoptado por el Consejo de la OCDE el 28 de enero de 2003.

³² En particular, los paras. 8 a 10 y 22 del Comentario al artículo 10, el para. 11 del Comentario al artículo 11 y el para. 7 del Comentario al artículo 12.

bilateral incluyesen medidas en el tratado negando los beneficios derivados del mismo en ciertos casos de abuso o acordasen expresamente que las normas antiabuso de las legislaciones internas de los Estados firmantes no quedasen afectadas por el Convenio.

En un estadio posterior, durante la década de los ochenta, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE elaboró una serie de documentos en relación con las sociedades conducto ³³, las sociedades base ³⁴, la subcapitalización (*thin-capitalisation*) ³⁵ y la limitación de los efectos de los CDI por actos legislativos de los Estados contratantes (*treaty override*) ³⁶, cimentando así su posición en la cuestión del uso impropio de los tratados, principalmente, sobre la base de los dos primeros documentos citados.

Con fundamento en estos informes, aunque sin llegar a especificar el modo de aplicarlas, los Comentarios vinieron a sugerir varias medidas antielusión –principalmente en forma de normas de transparencia (*look-through provisions*), cláusulas de exclusión (*exclusion provisions*), normas de sujeción efectiva impuestos (*subject-to-tax clauses*) y cláusulas de tránsito (*channel approach*)– a las que se ha hecho antes referencia.

Sin embargo, aunque la posición de los nuevos Comentarios con respecto a la necesidad de incluir en los CDI cláusulas antiabuso generales y de autorizar expresamente en los mismos la aplicación de las normas antiabuso domésticas, plasmada, como se ha dicho, principalmente en el para. 1 del Comentario al artículo 1 parecía clara, lo cierto es que en otros lugares de los mismos parecía proponerse una solución distinta, al menos en lo concerniente a la aplicación de las normas domésticas antiabuso de los Estados firmantes en el contexto del tratado, generándose con ello cierta confusión.

Así, el para. 23 del Comentario al artículo 1, introducido el 23 de julio de 1992 sobre la base del informe de la OCDE relativo a las compañías base, salía al paso de la cuestión de la compatibilidad de los tratados con las normas domésticas antiabuso afirmando que las mismas «no se contemplan por los Convenios fiscales, y por consiguiente no se ven afectadas por ellos» ³⁷.

Y aunque, con fundamento en el anterior razonamiento, los Comentarios previos a 2003 reconocían que, con carácter general, los tratados no debían ser objeto de abuso ni suponer un óbice a la aplicación de las normas internas antielusión de los países firmantes, terminaban sugiriendo a los Estados contratantes convenir expresamente «que las disposiciones de sus legislaciones internas para luchar contra la evasión fiscal no se vean afectadas por el Convenio» ³⁸.

De alguna manera, con dicha sugerencia los Comentarios revelaban, además de la desconfianza en su propio planteamiento, la fragilidad del mismo, pues si las normas domésticas «no se ven

³³ OECD COUNCIL (1987 I).

³⁴ OECD COUNCIL (1987, II).

³⁵ OECD COUNCIL (1986).

³⁶ OECD COUNCIL (1989).

³⁷ Este Comentario se mantiene en la versión posterior a 2003 en el para. 22.1. La conservación del mismo es a nuestro juicio relevante pues, a pesar del cambio de postura en torno a la cuestión de la compatibilidad de los CDI con las normas antiabuso domésticas llevado a cabo por los Comentarios en 2003, el mantenimiento de esta cláusula revela que el pretendido sustento técnico sobre el asunto continúa siendo el mismo.

³⁸ Último inciso del para. 10 del Comentario al artículo 1 en su redacción previa a 28 de enero de 2003.

afectadas» por los Convenios sería del todo irrelevante que los Estados evitasen la colisión de los mismos con «las disposiciones de sus legislaciones internas».

Será con la revisión de los Comentarios realizada en 2003, cuando el Comité de Asuntos Fiscales zanje la cuestión, llevando a cabo una profunda y trascendental modificación en el enfoque hasta entonces mantenido por la OCDE en este asunto ³⁹.

3.2.4. *La versión de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE posterior a 28 de enero de 2003*

Como se ha apuntado en el apartado anterior, el para. 7 del Comentario al artículo 1 del MC no fue objeto de modificación desde su introducción en 1977 hasta la revisión de los Comentarios aprobada el 28 de enero de 2003 por el Consejo de la OCDE.

Como también se ha dicho, hasta 2003, el para. 7 no incluyó expresamente dentro del objeto de los Convenios la prevención de la elusión fiscal limitándose, hasta entonces, a declarar de un modo genérico, que los tratados no debían facilitar la elusión ni la evasión fiscal.

En la versión de 2003, el citado para. 7 viene por fin a precisar, despejando cualquier atisbo de duda, que junto con el objetivo principal de los tratados de promover los intercambios de bienes y servicios mediante la eliminación de la doble imposición, los CDI tienen como finalidad la prevención de la elusión y de la evasión fiscal.

Esta trascendental modificación en el enfoque hasta entonces mantenido sobre la cuestión se incorporó a la nueva versión del referido para. 7, que quedó redactado como sigue:

«7. El principal objetivo de los Convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos Convenios tienen como fin evitar la elusión y la evasión fiscales».

Con este cambio varió radicalmente aquella posición inicial de los Comentarios, a la que nos referíamos en el apartado anterior, según la cual la prevención de la elusión y de la evasión fiscales no se configuraba como un objetivo de los Convenios, ni principal ni secundario, sino como un resultado indeseable a cuya consecución estos no debían coadyuvar.

La modificación entrañaría, o al menos esa fue su pretensión, consecuencias de gran calado pues al erigir la evitación de la elusión fiscal en un objetivo declarado de los tratados –aunque no fuera el principal– se abría la puerta a que, con arreglo al artículo 31 del Convenio de Viena, estos debiesen interpretarse necesariamente «teniendo en cuenta» tal finalidad ⁴⁰.

Además, con el cambio operado, los Comentarios pretendieron legitimar la postura que, al mismo tiempo, adoptarían al responder a las preguntas que se formulaban en el para. 9.1 del Comen-

³⁹ Los Comentarios de 2003 vinieron precedidos por el borrador de la OCDE «Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention» de 2 de octubre de 2001 y por el Informe «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits» de 7 de noviembre de 2002.

⁴⁰ *Vid. supra* nota al pie 9.

tario al artículo 1, la segunda de las cuales concernía a la relación entre las normas domésticas antiabuso y los CDI, cuestión esta a la que nos referiremos en detalle en el apartado 4 de este trabajo. Por lo demás, con esta modificación, los nuevos Comentarios intentaron afrontar algunas otras insuficiencias arrastradas de las versiones anteriores ⁴¹.

Podría afirmarse, a la vista de lo anterior, que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprovechó esta modificación para intentar crear a través de los Comentarios una suerte estándar antiabuso que hiciese las veces de principio general de interdicción de la elusión y se constituyese así en fuente del Derecho Internacional, en los términos ya discutidos en el epígrafe 3.2.2 anterior. Sin embargo, a nuestro juicio, por los motivos que se enunciarán a continuación, dicho objetivo no se consiguió.

En primer lugar, dicho objetivo no se alcanzaría porque aun admitiendo, en contra de nuestra opinión, que la declaración del para. 7 extiende el objeto de los tratados –de los suscritos tras la modificación de los Comentarios– a «evitar la elusión y la evasión fiscales» incluso cuando tal finalidad no se concreta en el articulado del Convenio en forma de cláusula antiabuso general, dicho objeto no sería el único, ni tampoco el principal. Por tanto, cuando menos, no resultaría evidente hacer prevalecer la finalidad antiabusiva al interpretar el tratado si el resultado alcanzado por el intérprete casase con el objeto principal del Convenio que, incluso después de la modificación de los Comentarios, continuaba siendo la eliminación de la doble imposición.

Pero es que, además, aun aceptando la preeminencia de la finalidad antielusiva a la hora de identificar el objeto del Convenio, no puede perderse de vista el hecho de que, en la redacción de la versión final del artículo 31 del Convenio de Viena, acabase prevaleciendo el criterio objetivo frente al teleológico como principal herramienta hermenéutica, de acuerdo con la resolución del Instituto de Derecho Internacional de 1956 ⁴².

El artículo 31 parte de la presunción de que el texto del tratado es la manifestación auténtica de la intención de las partes y, por consiguiente, el punto de partida de la interpretación consiste en elucidar el sentido del texto y no en investigar ab initio la intención de los firmantes ⁴³.

En este sentido, la Comisión de Derecho Internacional encargada de redactar el proyecto sobre el que luego se basaría el Convenio de Viena, aludía a la opinión consultiva de la Corte Internacional sobre la «Competencia de la Asamblea General para la admisión de un Estado en las Naciones Unidas», que señalaba lo siguiente:

⁴¹ Un estudio de las principales modificaciones introducidas por los Comentarios de 2003 puede encontrarse en MARTÍN JIMÉNEZ (2004, 17 y ss.).

⁴² Según el primer criterio, el texto del tratado es la expresión auténtica de la voluntad de las partes que prima, aunque se acepte en cierto grado la prueba extrínseca de las intenciones de las partes y de los objetivos y fines del tratado. Con arreglo al segundo, los objetivos y fines declarados y manifiestos del tratado tienen máxima importancia por lo que se admiten interpretaciones que van más allá de las intenciones originales de las partes expresadas en el texto. El tercer criterio interpretativo barajado en la redacción del Convenio de Viena fue el subjetivo, que acude a la intención de las partes como elemento distinto del texto, y que admite el recurso a los trabajos preparatorios y a cualquier otra manifestación de la intención de los Estados contratantes. En este último criterio se inspira el artículo 32 del Convenio de Viena («Medios de interpretación complementarios»). INSTITUT DE DROIT INTERNATIONAL (1956, 359).

⁴³ NACIONES UNIDAS (1966, 242).

«La Corte cree necesario señalar que la primera obligación de un tribunal al que incumba interpretar y aplicar las disposiciones de un tratado es tratar de darles efecto conforme a su sentido natural y corriente en el contexto en que aparecen. Si las palabras pertinentes, cuando se les atribuye su significado natural y corriente, tienen sentido en su contexto, no hay que investigar más».

Por ello, como decimos, creemos que ni siquiera elevando, a través únicamente de los Comentarios, la evitación de la elusión al rango de objeto principal de los Convenios basados en el MC se podría, de modo inapelable, dejar de aplicar las consecuencias que se derivan del texto de los mismos si estas «tienen sentido en su contexto».

Por esta razón, quizás, los defensores de las tesis teleológicas suelen buscar un apoyo adicional en la concepción de que los Comentarios, además de ayudar a definir el objeto de los tratados, forman parte del «contexto» de los mismos –al menos los Comentarios vigentes en la fecha de su firma–, arguyéndose sobre todo que, como los Estados miembros de la OCDE pudieron expresar su disconformidad a los mismos a través de observaciones, en ausencia de estas, la conformidad de los mismos debe presumirse.

A nuestro juicio, esta postura tampoco encuentra el necesario fundamento en el artículo 31.2 del Convenio de Viena, según el cual «[p]ara los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado».

Teniendo en cuenta que los Comentarios, sin perjuicio de su indudable función aclaratoria, no constituyen un «acuerdo» o un «instrumento» en el sentido apuntado por los referidos preceptos del Convenio de Viena, no creemos que pueda afirmarse, sin ulterior reflexión, que los mismos formen parte del «contexto» de los tratados basados en el MC a los que se refieren ⁴⁴.

De todos modos, aun si los Comentarios pudiesen considerarse «contexto», la conclusión pretendida tampoco encontraría apoyo en el citado Informe de la Comisión de Derecho Internacional, el cual resulta también muy ilustrativo a propósito de esta cuestión. Aunque la Comisión reconoce en su Informe que la función de los acuerdos e instrumentos aludidos en el texto de lo que luego vendría el párrafo 2 del artículo 31 del Convenio de Viena son parte del contexto de los tratados y no «una simple prueba a la que se pueda acudir para resolver una ambigüedad o una oscuridad», su misión ha de ceñirse a ayudar a «determinar el sentido corriente de los términos del tratado» y no extralimitarse –y esto lo añadimos nosotros–, definiendo algo tan relevante como su objeto ⁴⁵.

En suma, entendemos que los Comentarios no eran ni son el lugar apropiado para el establecimiento de un estándar antiabuso ni para la ampliación del objeto de los Convenios a menos que

⁴⁴ En este sentido, AVERY JONES (2002, 102).

⁴⁵ NACIONES UNIDAS (1966, 243).

vayan acompañados de un reflejo específico en el articulado del MC primero y, sobre todo, de los tratados suscritos con arreglo a su patrón después.

Como reconocen los propios Comentarios, los mismos «no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los Convenios que se firmen por los países miembros, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional»⁴⁶. Y aunque sí se admite que «pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los Convenios y, en particular, en la resolución de controversias» lo cierto es que, en la esfera del Derecho de los Tratados, no existe un consenso sobre el valor interpretativo de los Comentarios y ello debido, seguramente, a la inexistencia de un equivalente en el contexto de los tratados internacionales en general y a la ausencia a una referencia específica a su papel en el Convenio de Viena⁴⁷.

Congruentemente, creemos que, ni siquiera en su función de «medio de interpretación complementario» (art. 32 del Convenio de Viena) —esta sí ampliamente aceptada—, los Comentarios pueden resultar determinantes si lo que pretende el intérprete es inaplicar una disposición del tratado ante una posible situación abusiva⁴⁸. La razón es sencilla: por muy cuestionable que sea el resultado alcanzado por el contribuyente desde la óptica del interés recaudatorio de una determinada Administración, normalmente no será necesario confirmar «el sentido resultante del artículo 31» pues, por lo general, la interpretación del Convenio conforme al sentido corriente de sus términos en el contexto del mismo no requerirá de tal confirmación y, además, tampoco demandará «determinar el sentido» del precepto convencional interpretado de conformidad con dicho artículo 31 ya que dicha interpretación, normalmente, no habrá de conducir a un resultado «ambiguo», «oscuro», «absurdo» o «irrazonable».

En definitiva, no podrá acudirse a los Comentarios, aun confiriéndoles la categoría de medio de interpretación complementario a la que se refiere el artículo 32 del Convenio de Viena, cuando el sentido corriente de las palabras esté claro y resulte lógico en el contexto del tratado. También, sobre este punto, la Comisión de Derecho Internacional, citando la opinión de la Corte Internacional de Justicia, resulta reveladora:

«La Corte considera que el texto sea suficientemente claro; por consiguiente, no cree que deba desviarse de la práctica invariable de la Corte Permanente de Justicia Internacional, según la cual no procede recurrir a los trabajos preparatorios si el texto de una convención es suficientemente claro por sí mismo»⁴⁹.

Contrariamente a lo anterior, en la práctica, es frecuente que las autoridades fiscales ante supuestos de invocación de un tratado por un contribuyente en detrimento de sus potestades impositivas aleguen que, en ausencia de observaciones a los Comentarios, el tratado debe ser interpretado

⁴⁶ Para. 29 del Comentario a la Introducción del MC de la OCDE.

⁴⁷ AVERY JONES (2002, 102).

⁴⁸ Según el artículo 32 del Convenio de Viena «Se podrá acudir a los medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o
b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable».

⁴⁹ NACIONES UNIDAS (1996, 244).

de acuerdo con los mismos, lo que, a nuestro juicio, equivale a elevarlos injustificadamente a la categoría de texto convencional o, cuando menos, de «contexto», lo cual, resultará especialmente crítico cuando los Comentarios propongan una interpretación que no pueda derivarse de la letra del MC de la OCDE o de la de los Convenios que se ciñan a ella.

Por lo demás, tampoco creemos que la aseveración incorporada a algunos Convenios como, por ejemplo, el firmado entre España y Albania en 2010 según la cual «[l]os Comentarios, con las revisiones que puedan efectuarse cuando corresponda, constituyen un método de interpretación en el sentido de la Convención de Viena de 23 de mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados» deba tener especial trascendencia al interpretar el tratado. Ello, en primer lugar, porque dicha afirmación, cuando menos, admite, como hemos visto, importantes matices y, en segundo lugar, porque no es desde luego el Protocolo de un CDI el lugar indicado para determinar qué constituye y qué no un método de interpretación en el sentido de la Convención de Viena. Cuestión distinta, naturalmente, es que los Estados contratantes del CDI quieran reforzar el valor interpretativo de los Comentarios y lo hagan a través de una declaración expresa en el propio tratado ⁵⁰.

3.2.5. *Efectos de los cambios realizados en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en 2003 en los Convenios suscritos con anterioridad a dicha fecha*

Ya hemos explicado en el apartado anterior que la nueva redacción del para. 7 del Comentario al artículo 1 del MC introducida en 2003 no debe, a nuestro entender, conducir a interpretaciones de los Convenios suscritos con posterioridad a dicha fecha distintas de aquellas que hubieran resultado durante la vigencia de las anteriores versiones de los Comentarios.

Obviamente, esta conclusión es también predicable, y con más razón, de los tratados suscritos con anterioridad a dicha fecha. La cuestión ofrece particular interés ya que la mayoría de los Convenios suscritos por España —y, en especial, aquellos firmados con países que tradicionalmente acogen entidades *holding* empleadas en las más diversas planificaciones fiscales— son anteriores a la referida fecha ⁵¹.

Para los defensores de la llamada interpretación dinámica de los tratados, ignorar los Comentarios posteriores a la fecha de suscripción de un determinado Convenio implica la congelación de los vigentes en dicho momento y la imposibilidad de adaptar las interpretaciones de los tratados a los cambios empresariales y tecnológicos acaecidos con posterioridad. Como señala SINCLAIR a este respecto, la redacción original del artículo 31.1 del Convenio de Viena disponía que los tratados debían interpretarse de acuerdo con las normas de Derecho Internacional vigentes al tiempo de su firma. Sin embargo, esta referencia fue posteriormente sustituida por el artículo 31.3 c) del Convenio de Viena cuya letra exige que, junto con el contexto, se tenga en cuenta «toda forma pertinente de Derecho Internacional aplicable a las relaciones entre las partes», habiéndose suprimido, por tanto, el requisito de la vigencia en el momento de la conclusión del acuerdo ⁵².

⁵⁰ Así, por ejemplo, en el Protocolo del Convenio España-Costa Rica (2004) se dice lo siguiente:

«Sin perjuicio del contenido de este Protocolo, las disposiciones de este Convenio se interpretarán de acuerdo a los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE, en su edición de 2003».

⁵¹ Como es el caso, por ejemplo, de los Países Bajos (1971), Luxemburgo (1986), Irlanda (1994) o Suecia (1976).

⁵² SINCLAIR (1984, 13), citado por AVERY JONES (2002, 103).

Por otra parte, se suele argüir por los precursores de esta tesis que si no se está a la última versión de los Comentarios, el intérprete puede llegar a conclusiones distintas al interpretar Convenios idénticos en su letra pero suscritos unos antes y otros después de la modificación de los Comentarios.

A nuestro entender, debe trazarse una línea divisoria clara entre aquellas modificaciones de los Comentarios que se limitan a la supresión de alguna ambigüedad o a la introducción de aclaraciones de aquellas otras que implican una modificación en toda regla del contenido de las versiones previas, especialmente si dicha modificación no viene motivada por la evolución tecnológica o empresarial o se refiere a cuestiones ya planteadas al tiempo de la redacción de las versiones anteriores.

Debe tenerse en cuenta que los Comentarios introducidos con posterioridad a la firma de un determinado Convenio no pudieron inspirar la voluntad de sus negociadores, ni prever el significado especial de alguna de sus disposiciones o, ni tan siquiera, servir de trabajo preparatorio para el mismo.

Creemos que tanto la modificación del para. 7 de los Comentarios al artículo 1 del MC como el resto de Comentarios que desarrollan la idea central consignada en el mismo forman parte de esta segunda categoría y que no puede perderse de vista que, como se ha dicho, la cuestión relativa al objeto de los Convenios y a la interacción de estos con las normas antielusión domésticas de los Estados firmantes fue una cuestión ya abordada por la versión de 1977 con un resultado, en lo sustancial, opuesto al alcanzado en 2003.

Nos parece además que, en estas circunstancias, una interpretación dinámica de los Comentarios casaría mal con lo dispuesto en el artículo 94.1 e) de la Constitución Española que exige –al menos, según lo viene interpretando el Consejo de Estado– la previa autorización de las Cortes Generales al Estado para que este pueda prestar su consentimiento a un CDI⁵³. Si la autorización parlamentaria se realiza a un tratado redactado a la luz de una determinada versión de los Comentarios, una interpretación que se ciña a una modificación posterior de estos, especialmente si es del calado de la que aquí nos ocupa, supondría, además, una burla en toda regla a este filtro constitucional.

4. RELACIÓN ENTRE LAS NORMAS GENERALES ANTELUSIÓN DOMÉSTICAS Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

La mayoría de los Estados de nuestro entorno contienen en sus ordenamientos jurídicos normas antielusión de carácter general, tanto de origen legislativo como de creación jurisprudencial, de naturaleza y alcance muy diversos.

De acuerdo con el Informe General de VAN WEEGHEL, que sintetiza y comenta los informes de las representaciones de los distintos Estados participantes en el Congreso de la IFA de 2010, las doctrinas

⁵³ En sus dictámenes sobre la necesidad de autorización de las Cortes Generales con carácter previo a la prestación del consentimiento por el Estado español para obligarse mediante un CDI –dictamen de emisión obligatoria, aunque de resultado no vinculante, con arreglo al art. 22.1 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado– este órgano consultivo ha venido reiterando «que este tipo de Convenios viene a delimitar el ámbito de aplicación de las normas reguladoras de diversos impuestos por lo que incide en la aplicación, entre otros, de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades y del Patrimonio, afectando, en consecuencia, a determinados aspectos de la potestad tributaria sometidos a reserva legal (art. 133 de la Constitución), por lo que queda incluido en el párrafo e) del artículo 94.1 de la Constitución».

antielusión más extendidas en la actualidad son la simulación (*sham*), las doctrinas de la sustancia sobre la forma (*substance over form*), el abuso del Derecho (*abuse of law*) y el fraude de ley (*fraus legis*)⁵⁴.

La más sencilla de estas doctrinas y, probablemente, la única verdaderamente universal es la simulación. De ella, en su versión española, nos ocupamos con detalle en el apartado 5 de este trabajo.

Junto con la simulación, son las doctrinas de la sustancia sobre la forma, en sus distintas variantes, las más difundidas en la actualidad. El propósito de estas doctrinas es gravar las transacciones con arreglo a su verdadera sustancia económica, con independencia de la forma con que las partes las hayan revestido. Menos extendidos internacionalmente están, en cambio, el abuso del derecho y del fraude de ley, que suelen circunscribirse a países regidos por sistemas jurídicos de raíz romano-germánica (*civil law*) como España. A estas doctrinas también nos referiremos en el referido apartado 5.

Pero, a los efectos que aquí interesan, la conclusión más relevante que sobre esta cuestión alcanza el Informe General de VAN WEEGHEL tras revisar el enfoque dado por los distintos países es que, sin excepción, las normas generales antiabuso, con independencia de que emanen de sus poderes legislativos o de la jurisprudencia de sus tribunales, pueden desbordar su alcance del ámbito puramente doméstico al internacional sin que, además, varíe el modo de aplicarlas. Por ello, siendo prácticamente universal la posibilidad de invocar normas generales antiabuso domésticas en escenarios internacionales, la cuestión de su posible colisión con los CDI se suscita de modo inmediato.

4.1. Posición de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en su versión de 28 de enero de 2003

Junto a la inclusión de la prevención de la elusión y de la evasión fiscal como uno de los propósitos de los CDI –a lo que nos hemos referido en el apartado 3.2.4 anterior– fue precisamente la relación entre los Convenios y las normas antielusión domésticas de los Estados contratantes la otra cuestión fundamental abordada por la OCDE en la revisión de los Comentarios de 2003.

Según la versión revisada de los Comentarios, para algunos países el abuso de un Convenio no difiere del abuso de su Derecho interno toda vez que aquel se incardina en este, por lo que el debate se limita a determinar si una norma doméstica antiabuso puede aplicarse en el contexto de un CDI. Para el para. 9.2 de los Comentarios al artículo 1 del MC, en la medida en que las normas antiabuso internas intervienen exclusivamente en la determinación de los hechos que integran el hecho imponible (*factual approach*), el Convenio no prevendrá su aplicación.

Según la versión revisada de los Comentarios al artículo 1 (para. 22.1), las reglas antiabuso domésticas sirven para determinar «qué hechos dan lugar a una obligación tributaria» y como quiera que «dichas reglas no están contempladas en los tratados fiscales», «no se ven afectadas por ellos».

⁵⁴ VAN WEEGHEL, S. (2010, 19 y ss.).

Este Informe General («Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions». *General Report*) se construye, como decimos, sobre la base de la información facilitada por los representantes de los distintos países participantes en el citado Congreso a través de sus respectivos informes nacionales y añade algunas interesantes conclusiones de carácter general.

Así pues, concluyen los Comentarios, en estos casos «como norma general y habida cuenta del párrafo 9.5 no habrá un conflicto».

Junto a lo anterior, según los nuevos Comentarios, en aquellos Estados en los que los abusos se conceptúan como una vulneración del tratado en sí mismo y no como una contravención de la legislación interna, una interpretación del CDI de buena fe y conforme a su nuevo objeto –la prevención de la evasión y de la elusión fiscal– será lo que permita combatir tales situaciones ⁵⁵.

Sin embargo, esta distinción que hacen los párrafos 9.1 y 9.3 del Comentario al artículo 1 del MC entre aquellos países cuyas normas antiabuso domésticas son concebidas como normas internas dirigidas a determinar los hechos que constituyen un hecho imponible y aquellos otros en los que el abuso es considerado como un abuso del tratado en sí mismo parece acarrear escasa trascendencia práctica en los países de la OCDE, o al menos así parece desprenderse de los informes presentados por los distintos Estados participantes en el Congreso de la IFA de 2010. De entre dichos informes, solo en unos pocos se reconoce la relevancia práctica de esta cuestión. Tal es el caso de Nueva Zelanda en cuyo informe se admite expresamente que en dicho país se aplica el llamado *factual approach* y que, como consecuencia, los hechos determinados con arreglo a Derecho interno pueden ser luego tomados en consideración sin ninguna restricción a la hora de aplicar un tratado ⁵⁶.

4.2. Posición de la doctrina internacional al respecto: comentario crítico

Con anterioridad a la modificación de los Comentarios de 2003, VOGEL apuntaba a que las cláusulas generales antielusión domésticas solo eran aplicables cuando las mismas no modificaban los hechos de la transacción analizada o cuando, modificándolos, dicho cambio no contrariaba las disposiciones de un CDI ⁵⁷.

En nuestra opinión, esta postura sobre la interacción entre las cláusulas antielusión domésticas y los CDI sigue, a fecha de hoy, siendo aceptable y no debería haberse rechazado por los Comentarios de 2003 sobre cuyo valor interpretativo, también con respecto a esta cuestión, nos remitimos a lo dicho en los apartados 3.2.4 y 3.2.5 anteriores.

Sin embargo, no es esta la opinión mantenida por una buena parte de la doctrina internacional. Así, por ejemplo, el profesor MARTÍN JIMÉNEZ, que se ha ocupado de esta cuestión con cierto detalle, considera que la aproximación que hacen los Comentarios a la cuestión es, cuando menos, parcialmente correcta. Sostiene, con los Comentarios, que las cláusulas generales domésticas antiabuso, en la medida en que no extienden el hecho imponible, deben considerarse compatibles con los CDI ⁵⁸. Por ello, concluye que la aplicación de la cláusula general antiabuso española no vulnerará los CDI de los que España sea parte aun cuando no medie habilitación expresa de estos para su aplicación ⁵⁹.

⁵⁵ Para. 9.3 del Comentario al artículo 1 de los Comentarios al MC.

⁵⁶ VAN WEEGHEL (2010, 26).

⁵⁷ VOGEL (1997, 123).

⁵⁸ MARTÍN JIMÉNEZ (2002, II, 621).

⁵⁹ MARTÍN JIMÉNEZ (2002, I, 551).

En cambio, opone este autor a las conclusiones alcanzadas por los Comentarios que las normas antielusión domésticas de carácter específico sí pueden colisionar con los CDI si las disposiciones de estos no amparan los resultados a los que conducen. La razón para ello, argumenta, vendría dada por el hecho de que las normas antielusión domésticas específicas, a diferencia de las generales, sí extienden el hecho imponible al incorporar al mismo conductas en las que un elemento abusivo es presumido o que son equivalentes, desde el punto de vista económico, a las definidas por el mismo ⁶⁰.

Aunque, invocando el artículo 96 de la Constitución Española, MARTÍN JIMÉNEZ reconoce la prevalencia jerárquica de los CDI frente a las normas domésticas antiabuso, sostiene en defensa de su postura que dicho precepto debe interpretarse sistemáticamente junto con el principio de sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica consagrado en el artículo 31 del texto constitucional. Al tiempo, trayendo a colación la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo 1987, del Tribunal Constitucional, aduce que el fraude de ley es una institución aplicable en todas las ramas del ordenamiento jurídico, incluido, por tanto, el Derecho Internacional Público.

Aparte de la, a nuestro entender, ya de por sí forzada integración que el autor español hace de los artículos 96 y 31 de la Constitución que, creemos, acaba por contrariar el principio de jerarquía normativa sin justificación suficiente, entendemos que, al defender la compatibilidad de la norma general antielusión interna con los CDI aun en aquellos casos en los que la aplicación de la misma conduzca a resultados contrarios a estos, deja de lado el principio de *pacta sunt servanda* internacional consagrado en el artículo 26 del Convenio de Viena a cuya observancia, como hemos visto, España está supeditada.

Además, nos resulta un tanto extraño que pueda defenderse que una norma antielusión introducida por el legislador de un Estado contratante tenga como límite un CDI si dicha norma es de carácter específico y que, por el contrario, el mismo límite no entre en juego si la norma antielusión en cuestión es de carácter general. No se entiende, en definitiva, que se limite la reconfiguración del hecho imponible por el legislador y, en cambio, no se establezca coto alguno a la reconfiguración administrativa a través de expedientes de fraude de ley (o conflicto en la aplicación de la norma tributaria) o de la apreciación de la existencia de simulación relativa (entendida como anomalía de la causa).

ARNOLD, a raíz de la modificación de los Comentarios de 2003, afirma que, según estos, la compatibilidad entre las normas antielusión domésticas y los CDI deriva de que los hechos sobre los que luego se aplica el tratado se fijan con arreglo a la legislación interna, dentro de la cual se incluye también la cláusula general antielusión doméstica (*factual approach*). Sin embargo, el autor canadiense advierte que hay otros países, tales como el Reino Unido o los Estados Unidos, en los que la fijación de los hechos deviene en una cuestión interpretativa, de modo que la legislación doméstica se aplica solo a transacciones que tienen una sustancia económica o comercial o que se consideran realizadas dentro de los límites de la buena fe negocial (*interpretative approach*). En un tercer grupo sitúa ARNOLD al resto de países donde la distinción hecha no resulta tan clara. Creemos que en este tercer grupo podrían incluirse países que, como España, han incorporado a su Derecho interno modalidades antielusivas como el fraude de ley (o, su sucesor, el conflicto en la aplicación de la norma).

Dada esta pluralidad de aproximaciones a la cuestión en los sistemas jurídicos de los distintos Estados y el hecho de que los Comentarios se refieran únicamente al *factual approach*, ARNOLD con-

⁶⁰ MARTÍN JIMÉNEZ (2004, 19).

cluye que el enfoque empleado es insuficiente, si bien admite que la inclusión del *interpretative approach*, ausente en la versión previa de los Comentarios, habría complicado considerablemente las discusiones en el seno de la OCDE ⁶¹.

ZIMMER, en un comentario crítico al artículo de ARNOLD antes citado, matiza que las diferencias entre el *factual approach* y el *interpretative approach* propuestas por el canadiense son más una cuestión semántica que otra cosa por cuanto los Comentarios no se refieren a elementos fácticos reales sino a los hechos fijados por la ley interna para configurar un hecho imponible.

Además, a nuestro juicio con acierto, ZIMMER critica abiertamente la redacción de 2003 de los Comentarios por considerarla demasiado simplista. Concluye el autor que si las normas antielusión son normas legales, parezca difícil aceptar que los CDI no se refieran a dichas normas y, en consecuencia, que las mismas no estén afectadas por los Convenios ⁶².

Por lo demás, un buen ejemplo práctico de la insuficiencia del enfoque de los Comentarios en esta cuestión lo propone VAN WEEGHEL al poner en contraste el enfoque doméstico de países como Nueva Zelanda o Estados Unidos, que sí adoptan el llamado *factual approach* referido en los Comentarios o, en el caso de Estados Unidos, quizás, el *interpretative approach*, aunque, siguiendo a ZIMMER, la distinción ofrezca escasa relevancia práctica, con el de aquellos otros, como los Países Bajos o España, en los que los hechos con trascendencia tributaria pueden ser recaracterizados de conformidad con alguna doctrina basada en el fraude de ley ⁶³.

Mientras que en aplicación del *factual approach*, único enfoque contemplado por los Comentarios como decimos, se produce una determinación de hechos con arreglo a la norma antiabuso doméstica a los que luego se otorga trascendencia tributaria, el fraude de ley conduce a una recaracterización legal de unos hechos cuya preexistencia se ha aceptado de antemano o, dicho de otro modo, se prescinde de hechos ya existentes (actos o negocios realizados por el contribuyente) para, a continuación, exigir el impuesto por analogía.

Como ejemplo, VAN WEEGHEL describe una operación consistente en una distribución de beneficios estructurada mediante la venta de acciones representativas del capital social de la entidad generadora de los mismos a otra compañía también controlada por la entidad transmitente (*cash box structure*).

En Estados Unidos y en Nueva Zelanda, una transacción de este tipo llevada a cabo con el propósito de aplicar a la renta obtenida por el transmitente de las acciones el tratamiento fiscal conferido a las ganancias de capital, más favorable que el aplicable a los repartos de beneficios, podría tratarse a efectos fiscales como una distribución de dividendos de acuerdo con el *factual approach* o, en el caso de Estados Unidos, quizás, del *interpretative approach* según precisa ARNOLD. En los Países Bajos, sin embargo, este tipo de situaciones solo podría contrarrestarse con la aplicación de la doctrina doméstica del *fraus legis* (al menos en aplicación de la normativa interna holandesa anterior a la actualmente vigente).

⁶¹ ARNOLD (2004, 251).

⁶² ZIMMER (2005, 25).

⁶³ VAN WEEGHEL, S. (2010, 26 y 27).

Y así, en su Sentencia de 15 de diciembre de 1993 (BNB 1994/259), en un caso como el apuntado ⁶⁴, el Hoge Raad entendió que, a pesar de que en aplicación de la doctrina del fraude de ley la renta obtenida por la entidad transmitente de las acciones debía ser calificada como una ganancia de capital a efectos domésticos, dicho resultado no podía extrapolarse al caso de autos por resultar de aplicación el CDI Países Bajos-Estados Unidos de 1948. Consecuentemente, el tribunal neerlandés acabó aplicando el artículo del Convenio correspondiente a las ganancias de capital alegando que, ni del texto del tratado ni de las notas explicativas al mismo suscritas por ambos Estados contratantes, podía inferirse que la intención recíproca de los Estados fuera la de incluir en la definición convencional de dividendo aquella renta que pudiera tratarse como tal en aplicación de la doctrina del fraude de ley del Estado de la fuente ⁶⁵.

De tal modo, como consecuencia de la disparidad de la naturaleza de las normas antiabuso de ambos Estados contratantes, una ganancia de capital obtenida por un residente en Estados Unidos con respecto a unas acciones en una compañía residente en los Países Bajos acababa tratándose como un dividendo a los efectos de la normativa doméstica estadounidense, del Convenio Estados Unidos-Países Bajos, según la interpretación dada al mismo por Estados Unidos, y de la normativa doméstica neerlandesa y, sin embargo, la misma renta debía calificarse como una ganancia de capital a los efectos del Convenio Estados Unidos-Países Bajos, conforme la interpretación que del mismo debía hacer Holanda.

Y, sin embargo, a pesar de la disparidad de enfoques a la cuestión existentes en los distintos países y de los resultados a los que conducen, de lo que lo anterior es solo un ejemplo, los Comentarios, para concluir categóricamente que no existe posible conflicto entre las normas antiabuso domésticas y los CDI, se circunscriben al *factual approach* y omiten cualquier referencia al abuso del derecho, al fraude de ley o a cualquier otra doctrina antielusiva que no se limite a la determinación de hechos. De ahí, a nuestro juicio, la insuficiencia de los mismos y la incorrección de sus conclusiones pretendidamente generales, al menos en lo que concierne a la relación de las normas domésticas generales antiabuso de países como España, articuladas sobre la figura del fraude de ley tributaria, y los Convenios firmados por los mismos.

Aclarar de una vez por todas esta cuestión resulta una tarea esencial sobre todo si se acepta que la evitación de la doble imposición sigue siendo el objeto principal de los CDI, y ello debe aceptarse según lo dicho en el epígrafe 3.2.4, ya que la aplicación del fraude de ley por estos países no implicará que necesariamente el otro Estado firmante acepte la recaracterización de la renta resultante ni que, por tanto, se abstenga de gravar la misma cuando ello sea posible con arreglo a la calificación de la renta resultante del Convenio.

Así las cosas, creemos que sería conveniente proceder a una rectificación en el enfoque dado por los Comentarios que condujese a un planteamiento más próximo al contenido en su versión anterior a 2003, menos ambiciosa en este punto pero, al tiempo, considerablemente menos tendenciosa.

El nuevo planteamiento podría arrancar, como premisa básica, de un reconocimiento expreso de la posibilidad de conflicto entre las cláusulas generales antiabuso de los países contratantes y los

⁶⁴ PETERS G.F., F. y ROELOFSEN, A. (2010, 561 y 562).

⁶⁵ A la misma conclusión llegó el Hoge Raad en su Sentencia de 29 June 1994 (BNB 1994/294), en la que se analizaba un caso análogo.

CDI. Una vez admitida dicha posibilidad, podría entonces plantearse la exclusión de tal conflicto en determinados supuestos, entre los que podrían incluirse los siguientes:

- a) Aquellos casos en los que los hechos efectivamente realizados por el contribuyente –no los subsumidos en la norma– condujesen a conclusiones distintas a las pretendidas por este según las normas del propio CDI.
- b) Los supuestos en los que la subsunción de los hechos en la norma doméstica realizada por la Administración tributaria de un país contratante no contraviniese las reglas del Convenio aplicable.
- c) Los casos en los que existiese una habilitación expresa del propio CDI para la aplicación de la cláusula doméstica antielusión o el propio CDI contuviese en su texto una cláusula general para la prevención de su abuso.

Por la relevancia que en la actualidad ha ido adquiriendo, al tercer grupo de supuestos, que en realidad es subsumible en el segundo, nos referiremos en el epígrafe 4.4. Antes realizaremos una breve referencia a las distintas posturas que sobre esta cuestión han plasmado en sus respectivos informes las diferentes representaciones de los Estados participantes en el ya aludido Congreso de la IFA.

4.3. Posición de los países participantes en el Congreso de la IFA de 2010

La gran variedad de respuestas ofrecidas por los representantes de los países participantes en el Congreso de la IFA de 2010 a la cuestión de cómo interactúan sus normas domésticas generales antielusión con los CDI es otra prueba de la insuficiencia del enfoque ofrecido por la OCDE en los cambios a los Comentarios de 2003.

Aunque por distintos motivos, en los informes de Alemania, Austria, Estados Unidos, Finlandia, Israel y Nueva Zelanda, por ejemplo, se concluye que, con carácter general, no existe un conflicto potencial entre las normas generales antiabuso de dichos países y sus CDI.

En otros casos, como el de los Países Bajos, al que ya nos hemos referido anteriormente, dicho conflicto puede plantearse de un modo claro, al menos según la última jurisprudencia del Hoge Raag, en cuanto a la aplicación de la doctrina doméstica del *fraus legis* en supuestos de reestructuraciones fiscales realizadas con un claro propósito elusivo inmediatamente antes de la generación de una renta (*last-minute tax planning*)⁶⁶. A una conclusión similar debería llegarse con respecto a España en lo que concierne a la aplicación de su norma antiabuso general, tal y como explicaremos en el apartado 5⁶⁷.

En línea con este planteamiento, los Países Bajos introdujeron una observación a la versión de 2003 del Comentario al artículo 1 del MC (para. 27.7) en términos similares a los irlandeses, negando su adhesión a la afirmación genérica según la cual las reglas generales antiabuso domésticas no están en conflicto con los CDI.

⁶⁶ PETERS G.F., F. y ROELOFSEN, A. (2010, 562).

⁶⁷ El informe presentado por la representación española en el Congreso de la IFA guarda silencio sobre esta cuestión.

En otros países como Canadá, el enfoque del asunto varía. Lo importante no es determinar si la regla doméstica antiabuso general es compatible o no con los CDI sino dilucidar hasta qué punto una determinada transacción puede conllevar un abuso del tratado en sí ⁶⁸.

En este sentido, una doctrina jurisprudencial cada vez más asentada ha venido exigiendo para la resolución de esta cuestión un análisis individualizado de las transacciones atendiendo a la norma doméstica canadiense y al objeto y espíritu del Convenio aplicable. En palabras del Tribunal Fiscal canadiense, pronunciadas en su reciente sentencia del caso *Garron*, no tiene sentido la conclusión según la cual una transacción gravada como consecuencia de la aplicación de una norma legal doméstica antiabuso deba, necesariamente, constituir un uso impropio o un abuso del tratado ⁶⁹.

En algunos informes de otros países, en cambio, se admite sin reservas la posibilidad de conflicto entre sus normas domésticas antielusión de alcance general y los CDI de los que son parte contratante. En este grupo se hallan países como Portugal, Reino Unido, Luxemburgo o India.

Aunque no existen precedentes judiciales sobre esta cuestión, los representantes portugueses consideran que, al amparo de su Constitución, no pueden encontrarse argumentos que permitan tales reconstrucciones en presencia de un CDI suscrito tanto antes como después de los cambios a los Comentarios al MC de 2003 toda vez que consideran que las autoridades fiscales carecen de un poder absoluto de recharacterización de hechos y negocios con trascendencia tributaria que permita alterar las potestades tributarias de dos Estados firmantes de un tratado internacional ⁷⁰.

Los representantes del Reino Unido sostienen que la afirmación del párrafo 22.1 de los Comentarios según la cual no existirá conflicto entre las normas antiabuso internas y los CDI no se sostiene en lo que a dicho país se refiere ⁷¹.

BALLARD y DAVISON consideran que los jueces británicos pueden aplicar las doctrinas antielusión –particularmente la emanada del caso *Ramsay* (*WT Ramsay Ltd v IRC*, [1981] STC 174)– para determinar en qué medida el Reino Unido tiene derecho a gravar la operación con arreglo a la legislación doméstica. No obstante, los efectos prácticos de esta facultad se ven drásticamente mermados en presencia de un CDI al prevalecer las disposiciones de este frente al resultado alcanzado por la norma doméstica. Se reconoce que las doctrinas jurisprudenciales domésticas no pueden servir para interpretar un CDI, para lo que debe recurrirse a principios generalmente aceptados (caso *Fothergill vs. Monarch Airlines Ltd*. [1980] APP.L.R. 07/10) ⁷².

En Luxemburgo resultará aplicable la cláusula general antielusión de su ordenamiento interno solo en la medida en que la misma no conduzca a resultados contrarios al CDI.

En congruencia con su posición sobre el particular, Luxemburgo introdujo una observación al Comentario de 2003 al artículo 1 del MC oponiéndose a la conclusión de los Comentarios según la

⁶⁸ GOYETTE, N. y HALVORSON, P.D. (2010, 171).

⁶⁹ *Garron et al v. the Queen*. Docket 2006-1405 (IT) G, September 10, 2009.

⁷⁰ ALMEIDA FERNANDES, J. y DE SOUSA DA CÂMARA (2010, 658).

⁷¹ MORTON, P. y SYKES, L. (2010, 805).

⁷² BALLARD y DAVISON (2002, 585).

cual, con carácter general, no existe conflicto entre las normas antiabuso domésticas de los Estados contratantes y las normas de los CDI suscritos por los mismos. De acuerdo con la normativa de este país, en ausencia de una norma expresa en el tratado que lo habilite, un Estado contratante solo puede acudir a su norma antielusión doméstica en casos específicos y tras agotar el recurso al procedimiento de mutuo acuerdo ⁷³.

En la India, la Corte Suprema asentó el principio en el caso de *Azadi Bachao Andolan* (263 ITR 706) en virtud del cual el *treaty shopping* no contraviene el Derecho hindú a menos que el Convenio abusado contenga una cláusula de limitación de beneficios. Como consecuencia de este importante pronunciamiento, la «forma» recobra relevancia frente a la «sustancia» cuando la implementación de una transacción conforme a la primera ha sido prevista y aceptada por los Estados firmantes en el momento de la suscripción del tratado fiscal ⁷⁴.

4.4. Normas específicas de los Convenios que autorizan la aplicación de las normas generales antiabuso domésticas de los Estados firmantes

Aparentemente motivados por las conclusiones de los Comentarios tras los cambios operados en los mismos en 2003 que, como se ha explicado, descartan de antemano la posible colisión entre las normas generales antiabuso internas y los CDI, son relativamente pocos los Convenios cimentados en el MC de la OCDE que contengan una regla específica autorizando expresamente a los Estados firmantes a aplicar sus normas generales antiabuso en presencia del tratado.

Según reporta VAN WEEGHEL en su Informe General, desde la óptica de países como China, Estonia, Francia o Nueva Zelanda, la inclusión de este tipo de normas habilitantes en los Convenios no es necesaria ya que, conforme a su Derecho interno, la aplicación de sus normas generales domésticas antiabuso no plantea problemas de compatibilidad con los Convenios que suscriben.

Otros Estados, al menos ocasionalmente, sí incluyen este tipo de cláusulas en sus tratados. Tal es el caso, por ejemplo, de Austria, Bélgica, Canadá, Corea, Dinamarca, Italia, Luxemburgo, los Países Bajos, Portugal, Rusia, Singapur, Suecia, Suiza y Ucrania.

Países como Alemania e Israel han incorporado en la práctica totalidad de sus Convenios más recientes cláusulas habilitantes como las aquí referidas y ello aun cuando en dichos países la doctrina prevalente en la actualidad parece ser aquella según la cual las normas domésticas generales antiabuso pueden aplicarse al interpretar los CDI sin riesgo de colisión. Arguyen al efecto los defensores de esta tesis que la inclusión de este tipo de preceptos debe concebirse como la amplificación de esa postura y no como una muestra de desconfianza de los Estados firmantes en la misma ⁷⁵.

⁷³ BIEWER (2002, 423) y BIEWER y HÖFER (2010, 494).

⁷⁴ MAJUMDAR, A.J. y PRASAD SATYA P.V. (2010, 369).

⁷⁵ Aunque ciertamente la cuestión excede del objeto de este trabajo y de la capacitación de sus autores, lo cierto es que, al menos en lo que se refiere a Alemania, no puede afirmarse que este asunto haya sido siempre pacífico. Así, por ejemplo, en un caso de 1981 planteado ante los tribunales alemanes (*Bundesfinanzhof*, 24 de octubre 1981) se debatió en qué medida los beneficios del CDI Alemania-Suiza podían ser denegados mediante el recurso a la regla general que previene el

Los representantes de Canadá en el referido Congreso, sin embargo, reconocen que la inclusión de este tipo de cláusulas en algunos de sus tratados, como los suscritos con Estados Unidos o Alemania, puede tener consecuencias prácticas negativas a la hora de interpretar aquellos otros Convenios que carecen de ella ⁷⁶.

El caso de España es similar al de Alemania e Israel en este punto. A pesar de no haber expresado reserva alguna a los Comentarios de 2003 sobre este asunto, desde la publicación de los mismos, España ha ido introduciendo con cierta regularidad cláusulas habilitantes de distinto tenor en los tratados fiscales que ha ido suscribiendo y, en los últimos dos años, dicha tendencia se ha convertido en la regla, prácticamente sin excepción.

Así, por ejemplo, en el Memorándum de Entendimiento que forma parte integrante del Convenio España-Barbados, apenas firmado el 1 de diciembre de 2010 (BOCG 25/03/2011, pendiente de publicación en el BOE), se establece lo siguiente:

«Los Estados contratantes declaran que las disposiciones del presente Convenio no impiden a los Estados contratantes la aplicación de sus normas y procedimientos de Derecho interno relativos a la prevención de la evasión y elusión fiscales y a los abusos de la norma (comprendidos los convenios fiscales)».

En términos análogos, Convenios recientes como los suscritos con Uruguay (BOE 12/04/2011), Alemania (BOCG 18/03/2011, pendiente de publicación en el BOE), Albania (BOE 15/03/2011) o Panamá (BOCG 28/12/2010, pendiente de publicación en el BOE) contienen cláusulas muy similares a la siguiente:

«El presente Convenio se interpretará de forma que no impida a un Estado contratante aplicar su normativa interna para evitar la evasión y fraude fiscal».

Otros CDI recientes firmados por España, como el suscrito con Albania (BOE 15/03/2011), incorporan otra versión de la cláusula habilitante en la que se hace, incluso, una referencia expresa al artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT):

«Los Estados contratantes declaran que sus normas y procedimientos de Derecho interno respecto a los abusos de la norma (comprendidos los convenios fiscales) son aplicables para combatir tales abusos. En el caso de España, el abuso de la norma incluye las situaciones previstas en el artículo 15 de

abuso de formas jurídicas contenida en el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana. Concretamente, el tribunal alemán se enfrentaba a un caso en el que una sociedad alemana, participada por un ciudadano monegasco a través de una sociedad suiza, invocaba las disposiciones del CDI firmado con el país helvético. Dada la falta de regla específica en el CDI que habilitase el recurso a la norma antiabuso doméstica, el tribunal consideró que el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana no resultaba aplicable al caso. DEAK, FÖLDES (2002, 280).

⁷⁶ Y, probablemente, con el fin de contrarrestar dicho efecto negativo, la explicación técnica al Protocolo de 2007 del Convenio Canadá-Estados Unidos se preocupó por aclarar que la presencia de la norma habilitante en dicho tratado en modo alguno debía inducir al intérprete a concluir que en aquellos otros Convenios en los que dicha regla no se recogiese, el principio en el que la misma se inspiraba no debiese también reputarse como inherente a los mismos. «United States, Department of Treasury, technical explanation of the protocol», julio de 2008, pág. 61. Citado por GOYETTE, N. (2010, 185).

la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) o cualquier otra disposición de naturaleza similar recogida en cualquier norma tributaria en vigor o que se establezca en el futuro»⁷⁷.

En otros casos, la habilitación al Estado firmante para aplicar sus normas generales antiabuso se lleva a cabo mediante el cuestionable expediente de la validación explícita del valor interpretativo de los Comentarios al MC de la OCDE. Cláusulas de esta guisa, que normalmente aparecen complementando a otros preceptos similares a los anteriormente reproducidos, se hallan, por ejemplo, en los Convenios con Albania (2011), El Salvador (2008) y Costa Rica (2004). Y así, el primero de ellos incorpora a su Protocolo el siguiente texto (al que ya nos hemos referido anteriormente en el epígrafe 3.2.4):

«Se entenderá que aquellas disposiciones del Convenio que estén redactadas siguiendo las disposiciones equiparables del Convenio Modelo de la OCDE sobre la renta y sobre el patrimonio, se interpretarán conforme a los Comentarios de la OCDE sobre las mismas. Los Comentarios, con las revisiones que puedan efectuarse cuando corresponda, constituyen un método de interpretación en el sentido de la Convención de Viena de 23 de mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados».

La incoherencia revelada por algunos Estados como el español en su práctica convencional fundamentalmente a partir de la publicación de los cambios a los Comentarios de 2003 que, por un lado, les permite suscribir a pies juntillas las conclusiones plasmadas en los mismos sobre la plena compatibilidad entre los CDI y las normas domésticas antiabuso pero que, por otro, les empuja a la introducción preventiva de cláusulas habilitadoras expresas es, creemos, la mejor evidencia del escaso valor interpretativo que, en realidad, estos países confieren a los Comentarios y no, como se pretende argüir en ocasiones, un mero refuerzo de dichas conclusiones.

5. ESPECIAL REFERENCIA A ESPAÑA

5.1. Normas antielusión en el ámbito doméstico

En los apartados anteriores nos hemos referido a las medidas antielusión específicas contenidas en los CDI y a los distintos mecanismos que proporciona el Derecho de los tratados para combatir el empleo abusivo de los mismos, con particular atención a los Comentarios al MC en sus distintas versiones. Ante la insuficiencia de estas herramientas, hemos analizado en qué medida pueden los Estados contratantes de un CDI suplirlas recurriendo a sus normas internas antielusivas para lo cual hemos esbozado algunas de las posturas doctrinales al respecto, hemos plasmado nuestra opinión, y nos hemos referido al criterio sustentado por los Comentarios de 2003.

Hemos señalado igualmente que, a pesar de la aparente adhesión de España al texto de los nuevos Comentarios –manifestada principalmente por la ausencia de observaciones a los mismos–,

⁷⁷ Previamente, esta o cláusulas de muy similar tenor habían sido introducidas en los Protocolos de los CDI firmados con Moldavia (2007), Jamaica (2008), Serbia (2009), Nigeria (2009) y en el Protocolo que modifica el Convenio España-Suiza de 1966 firmado el 29 de junio de 2006. El Protocolo del Convenio con Trinidad y Tobago (2009) varía ligeramente la redacción de la cláusula para dar cabida a las «doctrinas» contenidas en la legislación de los Estados contratantes «cuyo objeto sea el de evitar el fraude, el abuso o el uso incorrecto de la norma».

en la práctica convencional de los últimos años nuestro país ha ido introduciendo, con buen criterio, reglas expresas que habilitan la aplicación de sus normas antiabuso domésticas. Finalmente, hemos puesto de manifiesto que la ausencia de estas habilitaciones en el resto de los CDI suscritos por España impide, con carácter general, la aplicación de sus normas antielusión generales cuando el resultado alcanzado por estas colisiona con los tratados.

En los apartados que siguen abundaremos sobre todo en esta última cuestión analizando la interacción de los mecanismos antielusivos españoles individualmente considerados con los CDI.

A tal fin, comenzaremos por esbozar las notas esenciales que definen el fraude de ley/conflicto en la aplicación de la norma tributaria, como norma general antielusión española, los presupuestos de hecho sustitutivos, como reacción específica del legislador frente al fraude de ley, la simulación y el llamado principio de calificación.

No abordaremos, en cambio, otros negocios anómalos, como el fiduciario o el indirecto, por considerar que, al tratarse de conductas no tipificadas en el Derecho tributario o bien se entienden realizadas en fraude de ley o bien deben reputarse válidas tanto a efectos civiles como tributarios ⁷⁸. Lo mismo puede predicarse del levantamiento del velo en la fase de liquidación de los tributos, pues no parece apropiado considerar el levantamiento del velo como una modalidad específica del fraude de ley/conflicto en la aplicación de la norma si, mediante estos expedientes, puede exigirse el tributo sin vulnerar los límites de la autotutela administrativa –vulneración que probablemente tendría lugar si la Administración levantara el velo de una sociedad no existiendo una previsión legal que le habilitase para ello–.

5.1.1. Fraude de ley/conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Alrededor del fraude de ley tributaria la doctrina sostuvo dos posiciones claramente encontradas. Para algunos autores, fraude de ley civil y fraude de ley tributaria no podían equipararse mientras que, para otros, ambas figuras eran asimilables.

Entre los primeros, ALBIÑANA entendía que en el fraude de ley tributaria se aplicaba la analogía al hecho imponible realizado para conseguir un resultado económico que común o típicamente se obtiene con otro hecho imponible, eludiéndose, de tal modo, total o parcialmente el impuesto que hubiera resultado aplicable en ausencia de tal manipulación jurídica ⁷⁹. En la misma línea, FALCÓN señalaba que el fraude de ley tributaria se configuraba como «un poderoso instrumento en manos de la Administración, para exigir excepcionalmente el tributo por analogía» ⁸⁰.

En sentido contrario, PALAO consideraba que el fraude de ley tributaria era una modalidad del fraude de ley civil, coincidiendo con la conclusión alcanzada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, antes aludida, al señalar que «el fraude de ley, en cuanto a institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría que despliega efectos invalidantes en todos los

⁷⁸ RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA (2010, 94).

⁷⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1993, 41).

⁸⁰ FALCÓN Y TELLÁ (1995, 5).

sectores del ordenamiento jurídico». Sostenía PALAO que el fraude de ley no consiste en no realizar el hecho imponible, sino en eludirlo mediante una calificación artificiosa y que la norma de cobertura no es la tipificación tributaria de un resultado equivalente, sino la norma civil o mercantil en que pretende basarse dicha calificación artificiosa ⁸¹. Esta tesis fue acogida por gran parte de la doctrina ⁸².

No es este el lugar en el que detenerse sobre el particular que, por un lado, ha sido ya suficientemente discutido por la doctrina y, por otro, ha ido perdiendo vigencia tras la sustitución del fraude de ley por el conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la LGT.

A pesar de que, como señala LÓPEZ TELLO, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria tiene el mismo fundamento y raíces que el fraude de ley ⁸³, parece que el artículo 15 de la LGT se aleja del concepto civil de este cuando define el conflicto como la evitación total o parcial de la realización del hecho imponible o la minoración de la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios que sean notoriamente artificiosos, impropios o inusuales para la consecución del resultado obtenido y que obedezcan únicamente a motivos de ahorro fiscal, careciendo de otros motivos económicos relevantes o válidos, distintos de los que se hubieran producido en los actos o negocios usuales o propios.

Se podrá estar o no conforme con la redacción de la norma, pero lo que está claro es que, tras la entrada en vigor de la LGT, las dudas sobre la efectiva realización o no del hecho imponible se han disipado al exigir el artículo 15, como requisito para su aplicación, que «se evite total o parcialmente» su realización ⁸⁴.

En consecuencia, y en lo que aquí nos afecta, para poder declarar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma, deberán concurrir las siguientes circunstancias:

- a) Que los actos o negocios declarados existan realmente.
- b) Que los actos o negocios realizados y declarados no sean los propios para el fin perseguido y que de los mismos no se deriven consecuencias jurídicas o económicas distintas de las que habrían derivado del negocio que pudiese considerarse propio para la consecución de dicho fin ⁸⁵.

Los efectos de la apreciación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria son la aplicación del tributo que se hubiese devengado si se hubiesen realizado los actos o negocios usuales o propios y la exigencia de intereses de demora, excluyéndose expresamente la imposición de sanciones.

⁸¹ PALAO TABOADA (1998, 12).

⁸² Entre otros, CASADO OLLERO, LOZANO SERRANO, MARTÍN QUERALT, TEJERIZO LÓPEZ, PÉREZ ROYO o ROSEMBUJ.

⁸³ LÓPEZ TELLO (2004, 58).

⁸⁴ SEITZ y RUIZ ALMENDRAL consideran que no hay integración analógica porque no hay laguna que integrar. SEITZ y RUIZ ALMENDRAL (2004). Sin embargo, a nuestro juicio, al reconocer la norma que no se realiza el hecho imponible, la laguna está precisamente en que el legislador no ha previsto que mediante determinadas operaciones es posible obtener un resultado económicamente equivalente sin realizar el hecho imponible, por lo que sí hay, creemos, integración analógica.

⁸⁵ Dado lo indeterminado de los términos artificioso o impropio, el primer requisito debe interpretarse en relación con el segundo, de modo que un acto o negocio será artificioso cuando, además de no ser el medio jurídico utilizado habitualmente para conseguir un determinado resultado, la opción por el mismo no tenga ningún tipo de consecuencia jurídica o económica respecto del medio utilizado habitualmente.

5.1.2. Presupuestos de hecho sustitutivos

Hemos esbozado en el epígrafe anterior la evolución de la cláusula general antielusión en el Derecho tributario español desde los primeros planteamientos, allá por el año 1963, hasta nuestros días. Además de esta cláusula de cierre, el legislador, a medida que detecta planificaciones fiscales abusivas por parte de los contribuyentes, procede a establecer lo que HENSEL denomina presupuestos de hecho sustitutivos⁸⁶ y PÉREZ ROYO presupuestos de hecho subrogatorios, refiriéndose ambos a las réplicas del hecho imponible introducidas por el legislador a efectos de combatir los mecanismos de elusión que se van detectando con el tiempo.

Posiblemente, el presupuesto sustitutivo más paradigmático en nuestro marco tributario sea el contenido en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores que en su última redacción podría haber alcanzado incluso la categoría de nuevo hecho imponible, pues somete a gravamen determinadas operaciones, en absoluto abusivas, que en ausencia de dicho precepto no tributarían⁸⁷.

En relación con los CDI, los presupuestos de hecho sustitutivos más relevantes de cuantos existen en la normativa doméstica española serán, lógicamente, los relacionados con la imposición sobre la renta, como pueden ser la subcapitalización, la transparencia fiscal internacional o la regla de valoración a mercado de las operaciones vinculadas.

A pesar de que el objeto de la cláusula general antielusión y los presupuestos de hecho sustitutivos sea el mismo —evitar el resultado de planificaciones fiscales abusivas—, la configuración de unos y otros es muy distinta, hecho este fundamental a la hora de determinar su compatibilidad con los CDI.

Así, mientras que en el presupuesto de hecho sustitutivo el hecho imponible está perfectamente tipificado por el legislador respetando las operaciones realizadas y estableciendo la imposición correspondiente a las mismas (por ejemplo, imponiendo la obligación de valorar a mercado las operaciones vinculadas o de imputar determinadas rentas en transparencia fiscal internacional), al aplicar la cláusula general antielusión se prescinde de los actos y negocios realizados por el contribuyente para, a continuación, exigir el impuesto por analogía.

5.1.3. Simulación

La doctrina mayoritaria considera que el concepto de simulación contenido en el artículo 16 de la LGT (similar al recogido por la antigua LGT tras la reforma de 1995) debe entenderse en el sentido que le confieren la doctrina y la jurisprudencia civiles. En este sentido, señalan ZORNOZA y RUIZ ALMENDRAL⁸⁸ que la obligación que impone el artículo 12.2 de la LGT de interpretar los términos no definidos por la normativa tributaria conforme a su sentido técnico se cumple, también en el caso de la simulación, acudiendo al sector del ordenamiento en el que han sido acuñados.

⁸⁶ HENSEL (2005, 146).

⁸⁷ FUSTER TOZER Y MARÍN BENÍTEZ (2006, 71).

⁸⁸ ZORNOZA Y RUIZ ALMENDRAL (2004, 65).

Sin embargo, creemos que la excesiva influencia de las teorías civiles sobre la causa en el concepto civil de simulación pueden conducir a una indeseable equiparación entre las figuras de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma tributaria por cuanto en la segunda existirá, necesariamente, un vicio de la causa provocado precisamente por la artificiosidad del acto o negocio realizado y por la ausencia de sentido jurídico o económico que lo justifique.

El solapamiento entre ambas figuras, si se atiende a la causa y no a la identidad entre la realidad fáctica y lo declarado, ha quedado patente en algunos pronunciamientos jurisprudenciales. Un ejemplo lo encontramos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2009. En ella se analizaba un supuesto en el que el obligado tributario, socio de una entidad, procedía a la venta de hecho de su participación a través de la transmisión de derechos de suscripción preferente.

Consideró el tribunal que la cuestión a resolver en el caso de autos era «si en el complejo negocial se da o no un supuesto de apariencia de enajenación de derechos de suscripción, que oculta una verdadera transmisión del total activo social». ¿Era efectivamente esa la cuestión a resolver? o, siendo indiscutible que se habían vendido los derechos de suscripción —pues así había quedado reconocido en los antecedentes, a pesar de que el precio de los mismos fuese renegociable; posibilidad esta, por otro lado, relativamente habitual en el tráfico—, ¿no hubiera sido más adecuado centrar el debate en si el conjunto de las operaciones realizadas por los contribuyentes —cuya existencia, insistimos, no se discutía— era demasiado artificioso para lograr el resultado pretendido —la transmisión de las empresas a un tercero— sin que tal artificiosidad acarree ningún tipo de consecuencia jurídica o económica más allá del mero beneficio fiscal?

Creemos que la discusión debería haberse planteado en estos últimos términos. De hecho, en la propia Sentencia podían encontrarse afirmaciones que cuestionaban la lógica económica de la operación pero sin poner en duda su existencia ⁸⁹. Sin embargo, el Tribunal Supremo falló admitiendo la existencia de simulación (sin sanción pues, aunque la Administración tributaria la había impuesto, esta había sido ya anulada en una instancia previa) y no de un fraude de ley que hubiera requerido un acto de declaración administrativa previa mediante el correspondiente expediente especial ⁹⁰.

A nuestro juicio, sería posible simplificar considerablemente la cuestión del solapamiento entre la simulación y el conflicto si se admitiese que la primera, tal y como se configura en el artículo 16 de la LGT, no coincide con el concepto de simulación acuñado por la doctrina y jurisprudencia civiles, sino que constituye una figura autónoma del Derecho tributario. El alcance de esta categoría independiente se concretaría entonces atendiendo al sentido usual del término (art. 12 de la LGT en relación con el art. 3.1 del Código Civil) que, conforme al Diccionario de la Lengua Española, no es otro que la «acción de simular» que, a su vez, significa «representar algo, fingiendo o imitando lo que no es». En nuestra opinión, esta acepción es suficientemente clara y no exige del intérprete ir más allá ⁹¹.

⁸⁹ El Tribunal Supremo reconocía que «desde la perspectiva de la normativa mercantil, la mencionada ampliación de capital carece de toda lógica económica» y añadía que «[n]o ocurre lo mismo si se examina la operación desde la perspectiva fiscal».

⁹⁰ RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA (2010, 125).

⁹¹ El Diccionario ofrece una acepción jurídica de simulación que recuerda al concepto de simulación propio del Derecho privado (alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato). Ahora bien, dado que el significado usual de una palabra no puede ser nunca la acepción jurídica de un Diccionario (concretar el alcance de un

En Derecho comparado, casi unánimemente, la simulación se refiere a aquellos actos o contratos inexistentes o falsos en todo o en parte ⁹².

Para la Cámara de los Lores, por ejemplo, los actos o contratos inexistentes son los únicos que pueden calificarse de simulación (*sham*) pero «es preciso descartar la existencia de simulación en aquellos casos en los que el negocio o transacción a que se da vida es real, no mentido, contiene todos los tipos del elemento negocial en cuestión, produce los efectos que le son propios, aunque la finalidad con la que han sido traídos al escenario sea torcida y su resultado final, en combinación con los otros negocios o transacciones invitadas al baile, sea distinta o incluso contraria de la que es propia de su finalidad o causa típica» ⁹³.

STRENG y YODER señalan que en Estados Unidos el concepto de *factual sham* se contrapone al de *economic sham*, que no es un supuesto de simulación propiamente, sino una doctrina antielusión próxima al fraude de ley. Así, solo habrá *factual sham* cuando lo realmente realizado y documentado por el contribuyente no coincida con lo declarado por este ⁹⁴.

La postura que se adopte en relación con lo anterior es, como se verá en el apartado 5.2.3, determinante a efectos de propugnar o no la compatibilidad de la simulación con los CDI; pudiéndose adelantar ya que si se considera la simulación tributaria como una discordancia entre la realidad fáctica y lo declarado, los CDI no obstarán a que la Administración exija el tributo con arreglo a dicha realidad, mientras que, si a lo que se atiende es al concepto civil de simulación, la cuestión será mucho más compleja y su respuesta deberá, inevitablemente, aproximarse a la propuesta en relación con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

5.1.4. Calificación

Se ha discutido profusamente por la doctrina sobre si la calificación forma parte o no de la interpretación de las normas tributarias. ROSEMBUJ considera que la calificación es una actuación preinterpretativa que permite incluir los actos o negocios efectuados por los contribuyentes en los presupuestos de hecho contenidos en las normas tributarias ⁹⁵. Por su parte, PALAO entiende que la calificación es indistinguible de la subsunción y que esta presupone la interpretación y la fijación de los hechos, estando todas estas operaciones íntimamente ligadas entre sí en una relación dialéctica ⁹⁶.

Para CASADO OLLERO ⁹⁷, interpretación y calificación solo son diferenciables en un plano ideal o abstracto, siendo necesarias ambas para la correcta aplicación de las normas tributarias ⁹⁸.

término jurídico es una labor que corresponde al intérprete y no a la Real Academia de la Lengua), debemos quedarnos, como única válida, con la acepción usual que es, como decimos, «acción de simular».

⁹² RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA (2010, 61).

⁹³ PÉREZ ROYO (2005, 30).

⁹⁴ STRENG y YODER (2002, 596 y ss.).

⁹⁵ ROSEMBUJ (1993, 166 y ss.).

⁹⁶ PALAO TABOADA (1995, 71).

⁹⁷ CASADO OLLERO (2000, 31).

⁹⁸ En el mismo sentido, indicaba ALBIÑANA, antes de la reforma de 1995 de la antigua LGT, que «se puede afirmar que el artículo 25.3 de la LGT tiene cada día mayor vigencia real, pues se distingue, de un lado, la interpretación, necesariamen-

5.2. Compatibilidad de las cláusulas antielusión españolas con los Convenios para evitar la doble imposición

5.2.1. Presupuestos de hecho sustitutivos

Los presupuestos de hecho sustitutivos no deberían plantear demasiados problemas en su interrelación con los Convenios. Al formar parte del ordenamiento interno serán aplicables cuando los mismos no contravengan lo dispuesto en el tratado que resulte de aplicación y no lo serán en caso contrario; todo ello en los mismos términos que cualquier otra disposición del ordenamiento doméstico.

Así, por ejemplo, la calificación de los intereses como dividendos al amparo de la norma de subcapitalización será compatible con los CDI en la medida en que dicho CDI remita al Derecho interno para definir los dividendos y no lo será si no existe tal remisión o, si aun existiendo, otra disposición del tratado impide su aplicación.

Un ejemplo de estas últimas lo encontramos en el artículo 11.6 del CDI suscrito entre España y Reino Unido donde, expresamente, así se dispone ⁹⁹.

Además, la norma de subcapitalización podría contravenir lo dispuesto en los preceptos convencionales correspondientes a los apartados 3, 4 y 5 del artículo 24 del MC –que contiene la cláusula de no discriminación– toda vez que, tal y como está configurada dicha norma en el ordenamiento español, no permite –salvo acuerdo previo de valoración con la Administración– evitar su aplicación mediante prueba de que el endeudamiento, aun excediendo del ratio 3:1 legalmente previsto, responde a condiciones de mercado.

Nuestros Tribunales de Justicia, en contra de la postura mantenida por la Administración y los tribunales económico-administrativos, así lo han entendido. La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2003 (Rec. 475/2002), enjuiciando un supuesto de infracapitalización de la filial española de una entidad constituida en los Países Bajos de acuerdo con el artículo 16.9 de la antigua Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, concluyó, con razón a nuestro juicio, que la norma de subcapitalización solo podía aplicarse si previamente se demostraba que las condiciones del préstamo diferían de las de mercado, con independencia de que el endeudamiento directo o indirecto hubiese excedido del ratio marcado por la ley, pues solo así podía ceder el artículo 26.4 del Convenio Hispano-Holandés (análogo al 24.4 del actual MC) al artículo 9 del mismo.

te jurídica, de las normas de aplicación, y, de otro, la calificación económica de los elementos, factores o circunstancias de tal naturaleza, que sean constitutivos de los hechos imposables. No se trata pues de la mal llamada interpretación económica de las normas jurídicas en el ámbito de los tributos. Se trata, simplemente, de calificar los supuestos de hecho determinantes de la exacción de cada impuesto, con arreglo a los términos en que fueron descritos por la ley». ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1993, 38).

⁹⁹ Según este precepto convencional «Cualquier disposición legal de uno de los Estados contratantes en virtud de la cual los intereses pagados por una sociedad a otra se consideren como un dividendo o distribución, que no es deducible como gasto al calcular los beneficios sometidos a imposición de la sociedad pagadora, no se aplicará cuando los intereses se paguen a una sociedad residente del otro Estado contratante que sea su beneficiaria efectiva. Esta norma no será aplicable cuando más del 50 por 100 del derecho al voto de la sociedad últimamente mencionada sea poseído, directa o indirectamente, por residentes del Estado mencionado en primer lugar».

Dicho criterio fue reiterado por la misma Sala en su Sentencia de 15 de enero de 2004 (rec. núm. 626/2002), pronunciamiento que fue luego recurrido en casación por la Administración General del Estado ¹⁰⁰. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en Sentencia de 1 de octubre de 2009 (rec. núm. 1596/2004), desestimó el recurso de casación haciendo suyos los argumentos de la Sala de instancia.

5.2.2. *Cláusula general antielusión*

En nuestra opinión, como ha podido colegirse de cuanto antecede, el conflicto en la aplicación de la norma no es compatible con los CDI si conduce a resultados contrarios a este y no dispone de una habilitación expresa en los tratados para su aplicación.

En primer lugar, como se ha reiterado, creemos que una norma de Derecho interno no puede contrariar las disposiciones de un CDI. Lo contrario supondría una vulneración del principio de prevalencia jerárquica de los Tratados Internacionales consagrado en el artículo 96 de la Constitución e, incluso, una contravención de lo dispuesto por el propio artículo 7 de la LGT.

Por ello, no entendemos que pueda considerarse válida una interpretación como la defendida por MARTÍN JIMÉNEZ, antes apuntada, quien, so pretexto de integrar los artículos 31 y 96 de la Constitución, acaba sugiriendo que el primero permite obviar al segundo a efectos de aplicar la norma doméstica antielusión ¹⁰¹.

En segundo lugar, en estrecha relación con lo anterior, si, como afirma el Consejo de Estado, el artículo 15 de la LGT permite una aplicación analógica de la ley fiscal para extender el hecho imponible más allá de sus propios términos, salvo que dicha analogía estuviese expresamente amparada por el CDI aplicable, una aplicación del citado precepto que condujese a un resultado contrario a alguna disposición del Convenio estaría vulnerando el principio de *pacta sunt servanda*.

De acuerdo con lo anterior, cuando resulte de aplicación un CDI, cualquier actuación administrativa que exceda de la subsumción de los hechos en el tratado —establecimiento de los *legal facts* según entendemos a ZIMMER ¹⁰²— estará, a nuestro entender, vedada salvo habilitación expresa del Convenio aplicable.

5.2.3. *Simulación*

Si, como hemos visto, existe un principio de legalidad convencional que impide que la actividad administrativa exceda de la subsumción de los hechos en el CDI, la compatibilidad de la simulación con los CDI dependerá de cómo se conciba esta.

Así, si se define la simulación tributaria atendiendo a la causa (simulación absoluta en caso de ausencia de la misma o simulación relativa en caso de causa distinta de la real), tal y como hacen los

¹⁰⁰ Para un comentario de esta sentencia *vid.* SANZ GADEA (2009, 53 y ss.).

¹⁰¹ *Vid.* apartado 4.2 anterior.

¹⁰² ZIMMER (2005, 25).

tribunales españoles en la mayoría de las ocasiones, podría admitirse la compatibilidad entre la simulación absoluta y los CDI. En definitiva, si la transacción a la que las partes pretenden conferir efectos no ha existido, no debería existir problema alguno para prescindir de la misma a la hora de aplicar un Convenio. Si la simulación es relativa, entendemos que su declaración podrá conducir a resultados contrarios a los Convenios por cuanto los hechos estarán claros. Si no hay una habilitación expresa en el Convenio, algo tan incierto como una deficiencia en la causa no podrá habilitar por sí solo al intérprete para prescindir de los hechos, pues lo contrario vulneraría, según nuestro reiterado entender, el principio de prohibición de la analogía para la extensión del hecho imponible que también ha de regir en presencia de un Convenio.

Si, finalmente, atendiendo a la realidad fáctica, se concibe la simulación como una discrepancia total o parcial entre los actos o negocios efectivamente realizados y los declarados –por ejemplo, calificando como simulación relativa una compraventa de un piso de un padre a un hijo en la que no se paga el precio por ser en realidad una donación–, la simulación, tanto la absoluta como la relativa, será plenamente compatible con los CDI ya que, indiscutiblemente, los Convenios deben ser aplicados tomando en consideración los actos reales realizados por los contribuyentes.

5.2.4. Calificación

Como punto de partida, debe tenerse en cuenta que existen determinados límites que impiden a la Administración calificar y dichos límites, en principio, no se ven alterados por la existencia de un CDI. Así, existirán hechos que la Administración no podrá calificar por estar tipificados penalmente, por estar ya calificados por un órgano competente –por ejemplo, si el juez competente califica un contrato, la Administración no podrá discutir esa calificación– o por venir definidos por la normativa tributaria con una precisión tal que no admitan otra calificación sin incurrir en arbitrariedad.

Obviando la discusión sobre si la calificación es o no interpretación de la norma –lo que nos impediría entrar en el fondo de la cuestión al atraparnos en un debate análogo al apuntado por ARNOLD sobre el *factual approach* y el *interpretative approach*–, entendemos que la misma será compatible con los CDI en la medida en que se refiera a lo que ZIMMER denomina el establecimiento de los hechos jurídicos (*legal facts*)¹⁰³.

No obstante, no debe perderse de vista que la Administración al calificar deberá respetar los Convenios ya que, de lo contrario, estará vulnerando los límites autoimpuestos por España al negociar los mismos.

Por ejemplo, si la Administración tributaria española pretendiese calificar como dividendos los beneficios obtenidos en sucesivas ventas de acciones propias a una sociedad anónima para su amortización, podría intentar argumentar que dicha calificación es respetuosa con un Convenio que se ciña a la redacción del artículo 10 del MC, conforme a la cual se consideran dividendos «las rentas o distribuciones asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado del que sea residente la sociedad que las distribuye».

¹⁰³ ZIMMER (2005, 25).

Para llegar a tal conclusión, la Administración tendría que justificar que, con arreglo al artículo 25.1 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las rentas así obtenidas son, aunque no propiamente dividendos, sí «participaciones en los beneficios» de la entidad a los que la citada norma equipara.

Por el contrario, si la norma interna española no contuviese tal equiparación o si el CDI aplicable no incluyese en su definición de dividendos una remisión al concepto de dividendo o de renta asimilada de la normativa doméstica del país de la fuente, una actuación administrativa como la apuntada no sería posible.

6. POSICIÓN DE LOS TRIBUNALES ESPAÑOLES

El Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) se ha enfrentado recientemente a varios supuestos de posible conflicto entre el fraude de ley doméstico y algunos de los CDI suscritos por España. Nos referimos, en concreto, a las Resoluciones de 17 de mayo de 2007 (R.G. 2563/2006), de 8 de octubre de 2009 (R.G. 656/2007) y de 25 de junio de 2009 (7082/2008).

En todos estos casos, la situación enjuiciada era, en esencia, muy similar: en el contexto de grupos internacionales de sociedades, entidades residentes, cabeceras de grupos de consolidación fiscal, se endeudaban fuertemente con sus matrices extranjeras para poder así hacer frente al pago del precio derivado de la compraventa de participaciones en otras entidades del grupo, de tal suerte que, mediante la compensación en el seno del grupo fiscal de las bases imponibles positivas de las sociedades operativas con las pérdidas fiscales de las entidades endeudadas, se conseguía erosionar considerablemente la base imponible del grupo fiscal español.

En los tres casos, al analizar las premisas del fraude de ley, el TEAC consideró que la norma de cobertura, desde la óptica mercantil, estaba integrada por todos aquellos preceptos reguladores de los negocios jurídicos utilizados por el sujeto pasivo «para conseguir su propósito elusorio» y, desde el punto de vista fiscal, por el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades que «se remite para la determinación de la base imponible del Impuesto al resultado contable, que, en principio considera como gastos los gastos financieros derivados de las deudas» (R. de 25 de junio de 2009) y por las normas de consolidación fiscal, cuyo espíritu, dicen las Resoluciones, se conculca al emplearse estas no para «la finalidad perseguida por la norma de eliminar una doble imposición sino, al contrario, [para] provocar una desimposición por la reducción injustificada de la base imponible» (R. de 8 de octubre de 2009).

La norma defraudada, por otro lado, sostuvo el TEAC que era el artículo 4.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, pues, aun cuando la conducta del sujeto pasivo cumplía con el literal del artículo 10.3, «con ello defrauda precisamente el mandato del artículo 4, toda vez que el grupo español no ha tributado por los beneficios reales obtenidos en España» (R. de 25 de junio de 2009) y ello porque «si la base imponible ha de ser el fiel reflejo de la obtención de la renta por el sujeto pasivo, ello exige la corrección de la misma cuando las operaciones del sujeto pasivo se han efectuado en fraude de ley precisamente con el fin de desvirtuar la renta real obtenida»

(R. de 8 de octubre de 2009). Con estos argumentos, el TEAC confirmaba finalmente la no deducibilidad de los intereses pagados que había sostenido previamente la Inspección.

En sus escritos de alegaciones, las correspondientes defensas adujeron, entre otros argumentos, la vulneración de los respectivos CDI, particularmente y en lo que aquí más importa, del principio de no discriminación consagrado en los mismos.

Según se infiere del texto de las resoluciones, la representación de los sujetos pasivos arguyó que, mediante la declaración del fraude de ley, se estaba conculcando lo dispuesto en las disposiciones de los Convenios equivalentes al artículo 24.4 del actual MC de la OCDE que recoge el principio de no discriminación y a cuyo tenor «A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9.º, del apartado 6 del artículo 11, o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, cánones y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente de otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar» (R. de 25 de junio de 2009).

Sin embargo, el TEAC, con especial detalle en la última resolución mencionada, entendió que no existía discriminación en el sentido aducido por el contribuyente, aclarando que «la regularización propuesta se hace a una residente, no se modifican valores que puedan afectar a no residentes ni determinan para las mismas obligaciones tributarias en España; y la circunstancia de que haya implicadas entidades no residentes no es en modo alguno lo determinante de la tacha; como ya se ha dicho, sería igual si la operativa se hubiera llevado a cabo solo entre entidades residentes».

En general, aunque con las cautelas que impone la imposibilidad de acceder a los expedientes administrativos, creemos que, por lo que se dirá a continuación, el planteamiento del TEAC pudo ser el correcto, al menos en lo que concierne al enfoque de la cuestión que nos ocupa.

Así lo creemos, en primer lugar, porque, en los casos analizados por el tribunal, desde una óptica puramente doméstica, la declaración de fraude de ley no resultaba descabellada, siendo determinante a tal fin que las participaciones para cuya adquisición se habían endeudado los grupos fiscales españoles lo fueran en entidades controladas por dichos grupos y que, tras dichas adquisiciones, el control indirecto de estas no hubiese variado. Tal circunstancia, al menos en principio, pudo haber deslegitimado la operación desde el punto de vista de la racionalidad empresarial.

Cuestión distinta es en qué medida la invocación del fraude de ley estuvo bien construida en los casos analizados por el TEAC desde el punto de vista técnico-jurídico.

Sobre esta cuestión, comentando la referida Resolución del TEAC de 25 de junio de 2009, FALCÓN Y TELLA advierte que invocar el fraude de ley arguyendo que la norma defraudada es el artículo 4 del vigente Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) –que se limita a decir que el hecho imponible del Impuesto consiste en «la obtención de renta»–, constituye, por su falta de concreción, un manifiesto abuso por la Administración cuya generalización podría traducirse en la asunción de facultades formidables para la modificación de la base imponible a capricho ¹⁰⁴.

¹⁰⁴ FALCÓN Y TELLA (2010, 6).

Además, argumenta este autor que el fraude de ley no puede aplicarse cuando la posible vía de elusión del impuesto ha sido ya contemplada específicamente por el legislador. Por ello, siendo que en el caso tratado en la resolución comentada lo que se discute es, en definitiva, la deducibilidad fiscal de unos intereses derivados de préstamos entre partes vinculadas y siendo que la ley aplicable contenía una norma específica antiabuso que impedía dicha deducibilidad en determinados casos, el debate, en opinión de este autor, debió de haberse limitado a determinar en qué medida se cumplían o no los presupuestos previstos por la norma antielusión específicamente existente al efecto.

Es decir, en opinión de FALCÓN Y TELLA, hubiera sido legítimo limitar la deducibilidad de los citados intereses, pero solo respecto al exceso sobre el tripló del capital fiscal de cada una de las entidades prestatarias, de acuerdo con el mandato del artículo 20 del TRLIS, pero no debió haberse acudido al expediente del fraude de ley como mecanismo para suplir las insuficiencias y colmar las lagunas de la norma antiabuso específica.

Sin embargo, matizando acertadamente su propio planteamiento inicial, el citado autor acaba concluyendo que el fraude de ley hubiera podido ser invocado para facilitar la aplicación analógica del artículo 20 de la citada ley al objeto de evitar la duplicación del capital fiscal que en el caso analizado se producía parcialmente. Esta duplicación era la consecuencia de la existencia de dos entidades prestatarias españolas, una (X) matriz de la otra (Y). Según este autor, «A estos efectos, quizá podría sostenerse con fundamento que el capital fiscal del grupo debe medirse evitando una duplicación, de manera que la parte del capital y reservas que X tuviera invertida en las acciones de Y no podría computarse para determinar el límite máximo del endeudamiento neto. Es decir, el desdoblamiento en dos sociedades (X e Y) supone duplicar el capital fiscal (al menos en parte), y por tanto, si dicho desdoblamiento se considera artificioso e impropio para el fin perseguido (detentar a través de una sociedad española determinadas filiales en otros países, para lo que basta una sociedad en España), podría considerarse realizado en fraude de ley, como una forma de sobrepasar el límite pero solo respecto al exceso de retribución sobre el tripló del capital fiscal».

En nuestra opinión, el planteamiento de FALCÓN es acertado. No cabe aplicar el fraude de ley cuando el legislador ha previsto un presupuesto de hecho subrogatorio, pero no puede negarse la posibilidad de actuar en fraude respecto del propio presupuesto. Así, aunque no cabría acudir al fraude de ley para impedir la deducibilidad de unos intereses de un préstamo que no excediese del ratio 3:1 previsto en el artículo 20 del TRLIS, sí sería posible recurrir a dicha figura en un caso en el que, como el apuntado por este autor, la presencia de dos sociedades para la compra de participaciones en sociedades extranjeras se debiese a un intento de duplicar artificiosamente el capital fiscal en fraude de dicho artículo 20.

En segundo lugar, las conclusiones del TEAC pudieron también ser acertadas, a nuestro juicio, al concluir que los efectos derivados del acta de la Inspección no contrariaban lo dispuesto en el último inciso del artículo 24.4 del MC arriba transcrito —en el que se basaba el precepto equivalente del Convenio aplicable— ya que, como sugería el tribunal, resultaba imaginable que un expediente de fraude de ley similar se hubiera podido iniciar igualmente en una situación en la que la entidad prestamista hubiese sido residente y, a través de una serie de transacciones sin una finalidad económica más allá de la consecución de un ahorro fiscal, se hubieran deslocalizado bases imponibles. Siendo tal escenario efectivamente imaginable, el escollo que planteaba el último inciso del artículo 24.4 del MC se superaba toda vez que la denegación de la deducibilidad de los gastos financieros derivados

de los préstamos en los casos enjuiciados se habría producido en las «mismas condiciones que si se hubieran contraído [los préstamos] con un residente»¹⁰⁵.

La buena noticia es, en lo que aquí importa, que, aun sin entrar de lleno en disquisiciones técnicas, el TEAC afrontó en estos casos la cuestión del conflicto entre la norma general antiabuso española y los Convenios aplicables haciendo el esfuerzo de encajar el resultado de la primera en estos sin recurrir a la invocación de argumentaciones indeseables basadas en el artículo 1 de los Comentarios al MC lo cual, dado lo reciente de las resoluciones, resulta cuando menos esperanzador.

Lo contrario puede decirse, en cambio, de alguno de los últimos pronunciamientos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

En el supuesto enjuiciado por la referida Sala en su Sentencia de 21 de mayo de 2009 (Rec. núm. 416/2005), al que aludíamos en la introducción a este trabajo, una entidad española adquiría acciones de una sociedad estadounidense, vinculada con ella, a una tercera empresa por importe de 175 millones de dólares, financiando la compra con un préstamo otorgado por un banco inglés.

La Administración tributaria denegó la deducibilidad del gasto por los intereses derivados del préstamo recibido para la financiación de la compra de las acciones de la sociedad estadounidense, desestimando posteriormente el TEAC la reclamación interpuesta por el contribuyente (R. de 19 de mayo de 2005).

En la sentencia aludida, la Sala comenzaba considerando inocuamente que el artículo 9 del Convenio Hispano-Británico «recoge el principio de libre competencia y permite, en lo que aquí interesa, que las autoridades fiscales del Estado competente puedan realizar los ajustes correspondientes en el caso de que se constate que las condiciones en que se han efectuado determinadas operaciones entre empresas asociadas difieren de las normales del mercado entre sociedades independientes».

Sin embargo, continuaba la Sala diciendo lo siguiente:

«La aplicación al caso del precepto en cuestión no aparece supeditada, en contra de lo afirmado en la demanda, a la calificación de la operación de que se trate como "simulada" o "fraudulenta". Si se constata la ausencia de libre voluntad en el contribuyente, si puede afirmarse que la actividad en cuestión ha estado exclusivamente determinada por la vinculación entre las sociedades y si se infiere claramente —de los datos acreditados— que idéntica operación no habría sido efectuada por sociedades independientes las autoridades fiscales competentes podrán efectuar los ajustes correspondientes y, entre ellos y en lo que hace al caso, la anulación de cualquier efecto fiscal que pudiera derivarse de la operación de que se trate».

¹⁰⁵ Y así, el Tribunal concluye su argumentación sobre la cuestión con el siguiente planteamiento:

«Podiera pensarse que resulta difícil concebir, tras el análisis del entramado de factores articulado, un esquema similar en el ámbito puramente nacional; pero quizás podría intentarse una aproximación intelectual a un supuesto en que, dentro de un Ordenamiento nacional hubiera diferencias regionales que posibilitaran los factores útiles para esquemas parejos, en los que siguiendo pautas similares a las aquí analizadas se concluyera en la existencia de un fraude de ley; naturalmente ahí no habría implicado ningún no residente y, sin embargo, la reacción del Ordenamiento jurídico hubiera debido ser la misma. A título meramente de ejemplo, se encuentran en nuestra jurisprudencia supuestos en que los Tribunales de Justicia han apreciado fraude de ley en construcciones en las que artificiosamente se han trasladado pérdidas de filiales a matrices, todas ellas nacionales, por motivos puramente fiscales».

Y, finalmente, cuadraba su argumentación el tribunal, a propósito de las alegaciones vertidas por el recurrente, aclarando lo siguiente:

«Por otra parte, tampoco es una cuestión que dependa de la valoración a la que se refiere el recurrente cuando alude a la necesidad de acudir a los criterios del artículo 16 de la Ley del Impuesto. Lo esencial no es tanto la determinación del importe de la operación o la cuantía de la misma, sino la constatación fehaciente de que se ha realizado –o no– en condiciones ajenas a la libre competencia».

Preocupantemente, la Audiencia Nacional reiteraría poco después su tesis en su Sentencia de 21 de septiembre de 2009 (Recurso contencioso-administrativo núm. 210/2006) a propósito de una situación similar a la contemplada por la anterior sentencia, también en el contexto del Convenio Hispano-Británico.

Varias cuestiones sorprenden de los fragmentos arriba transcritos.

En primer lugar, y como cuestión esencial, no nos parece de recibo la interpretación según la cual el artículo 9 de los CDI permite, por sí solo, obviar la existencia de transacciones celebradas en condiciones ajenas a la libre competencia.

Explica el profesor VOGEL que el artículo 9 del MC permite a los Estados ajustar los beneficios obtenidos por una sociedad vinculada a una sociedad extranjera en caso de que los términos del negocio entre dichas partes difieran de los que hubiesen pactado sujetos independientes. Además de la autorización a los Estados en tales términos, el citado artículo establece el límite que tienen estos para efectuar el ajuste al beneficio resultante de transacciones entre empresas asociadas, que no es otro que el determinado por el mercado en condiciones de libre competencia. Respecto a en qué medida puede el Estado en cuestión realizar el ajuste, continúa el austriaco afirmando, con meridiana claridad, que dependerá de si este ha incluido o no en su ley nacional una cláusula que permita una valoración a mercado de las operaciones vinculadas, sin que pueda entenderse que el artículo 9 del MC constituya, en sí mismo, una autorización inmediata para la práctica de dichos ajustes ¹⁰⁶.

Si, de acuerdo con lo anterior, el artículo 9 del CDI España-Reino Unido, basado en el MC, no legitima por sí mismo la realización de ajustes, solo entonces aplicando la normativa doméstica sobre operaciones vinculadas, dentro de los parámetros provistos por la norma convencional, podrían practicarse los mismos.

Pero es que, además, aun conviniendo erróneamente que del artículo 9 pudiera inferirse una autorización a los Estados para practicar los ajustes correspondientes, sin necesidad de una norma doméstica al respecto, nada en el mismo sugiere que, a tales efectos, los Estados contratantes puedan prescindir de las operaciones efectuadas por sus residentes como proclama la Audiencia.

Con su interpretación, contraria como decimos a la posición de la doctrina más cualificada sobre la materia ¹⁰⁷, la Audiencia Nacional transforma el artículo 9 del MC en una suerte de cláusula antielusión convencional que dota a la Administración tributaria que la invoque de un arma colo-

¹⁰⁶ VOGEL (1997, 517).

¹⁰⁷ Curiosamente, con anterioridad, la Sala había citado a VOGEL como referente doctrinal en materia de Convenios (como, por ejemplo, en su Sentencia de 18 de julio de 2006. Rec. núm. 1110/2003).

sal que la habilita, nada menos, que a ignorar transacciones efectivamente realizadas a condición, únicamente, de que las partes involucradas en las mismas estén vinculadas entre sí.

Si tenemos en cuenta que la mayoría de las operaciones abusivas en la práctica se realizan entre personas o entidades vinculadas –pues lo normal es que no existan esquemas elusivos en los que los beneficios no permanezcan, en última instancia, bajo control del contribuyente o de terceros con él vinculados–, conforme a la posición de la Audiencia Nacional, el trabajo realizado en el seno de la OCDE desde 1987 hasta 2003 sobre la compatibilidad de las cláusulas domésticas antielusión y los CDI, a la que nos venimos refiriendo, y los ríos de tinta vertidos por la doctrina sobre el particular habrían caído en saco roto ¹⁰⁸.

En su argumentación, la Audiencia Nacional apela al principio de libre concurrencia que permite, según el tribunal, la anulación de cualquier efecto fiscal que pueda derivarse de una determinada operación si se constata que la misma «ha estado exclusivamente determinada por la vinculación entre las sociedades y se infiere claramente –de los datos acreditados– que idéntica operación no habría sido efectuada por sociedades independientes».

A juzgar por lo anterior, la Audiencia podría haber pretendido inscribir su argumentación, tal y como sostiene SANZ GADEA comentando esta misma sentencia, entre los supuestos previstos en los apartados 1.64 a 1.69 del Capítulo I de la *Guía de precios de transferencia* de la OCDE a cuyo tenor, en casos muy excepcionales, operaciones realizadas entre partes vinculadas pueden ser ignoradas ¹⁰⁹.

Precisamente para evitar confusiones, la *Guía* es rotunda al establecer como punto de partida de esta cuestión el principio de que, con carácter general, las Administraciones tributarias deben respetar las transacciones llevadas a cabo por sus contribuyentes de acuerdo con la configuración dada a las mismas por estos. Lo contrario, dice el apartado 1.64, puede conducir a situaciones arbitrarias que pueden verse, además, agravadas por la doble imposición que puede manifestarse como consecuencia de que el otro Estado contratante no comparta la misma opinión sobre la supuesta falta de legitimidad de la transacción ignorada.

En concreto, la *Guía* sugiere dos excepciones a este principio general. La primera la integran aquellos casos en los que la naturaleza económica de una transacción llevada a cabo entre partes vinculadas difiere de su forma. La segunda la conforman aquellos supuestos en los que, aun coincidiendo en forma y sustancia, los acuerdos que forman parte de la transacción –globalmente considerada– no hubieran sido adoptados por empresas independientes actuando de un modo racional y, además, las operaciones efectivamente llevadas a cabo por dichas empresas impiden en la práctica a la Administración tributaria realizar una valoración de las mismas con arreglo a criterios de mercado.

Sin abordar el debate sobre el valor interpretativo que debe conferirse a un documento como la *Guía* en el caso de autos –baste al efecto recordar que el Convenio España-Reino Unido se firmó en

¹⁰⁸ La totalidad de los CDI que conocemos contienen una norma análoga al artículo 9 del MC, por lo que si dicho artículo ha de reputarse en sí mismo como una cláusula antielusión general susceptible de aplicación directa, capaz de permitir al intérprete ignorar las transacciones realmente llevadas a cabo, tal y como propone la Audiencia Nacional, la cuestión de la compatibilidad de las cláusulas domésticas antielusión de los países contratantes con los CDI sería del todo irrelevante, al menos en la medida en que en el esquema elusivo participasen partes vinculadas.

¹⁰⁹ SANZ GADEA (2010, 171).

1975 y, hasta 1979, no se publicaría el Informe «Transfer Pricing and Multinational Enterprises» del que la *Guía* es una revisión—, en nuestra opinión, dicho caso no era en modo alguno reconducible a los sugeridos por la OCDE.

Por una parte, no se fundamentó por el tribunal que la forma y la sustancia de las operaciones puestas en entredicho no coincidiese.

Además, aun entendiendo que dicho extremo hubiese sido debidamente fundamentado, lo que no admite duda es que la Audiencia no procedió, como demanda la *Guía*, a recharacterizar las transacciones con arreglo a su sustancia a los efectos de valorar sus consecuencias fiscales, sino que, simplemente, se limitó a negar la existencia de operaciones efectivamente realizadas por los contribuyentes pues, conforme a su propio planteamiento, se consideraba legitimada para proceder, sin más, a «la anulación de cualquier efecto fiscal que pudiera derivarse de la operación»¹¹⁰.

Si, en lugar de una discordancia entre forma y naturaleza económica, lo que apreció la Audiencia fue que los casos tratados eran incardinables en el segundo de los grupos referidos por la *Guía*, desde luego no estableció ninguna relación de causalidad entre el modo en el que las transacciones se habían llevado a cabo y la imposibilidad de contrastar los precios asignados por las partes, tal y como requiere dicho documento. Le bastó para ignorar la transacción, según sus propias palabras, «la constatación fehaciente de que se ha realizado —o no— en condiciones ajenas a la libre competencia».

En contra de la ligereza con que la Audiencia extrapoló sus observaciones, la propia *Guía de precios de transferencia*, al tratar las reestructuraciones empresariales, vuelve a incidir sobre la excepcionalidad de la que debe revestirse la facultad a la que se refieren los apartados 1.64 a 1.69 conferida a las Administraciones tributarias para ignorar transacciones efectivamente realizadas.

Así, en su apartado 9.168, la *Guía* insiste en que, salvo en casos muy excepcionales, lo adecuado será que el principio de *arm's length* del artículo 9 del MC se satisfaga determinando el precio de mercado de las transacciones efectivamente realizadas por las empresas vinculadas, sin necesidad de ignorar la existencia de ninguna; y en el apartado 9.180 recuerda que el no reconocimiento de las transacciones realizadas solo puede llevarse a cabo cuando la valoración a mercado no lleve a resultados razonables y sin que el hecho de que la operación se haya realizado para reducir la carga fiscal permita concluir sin más que no coincide con lo que hubiesen acordado partes independientes en el mercado (apartado 9.181).

Por todo lo anterior, creemos que la Audiencia Nacional no estaba legitimada para prescindir de las operaciones efectivamente realizadas, ni siquiera en aplicación de la doctrina de la OCDE comentada y, al tiempo, somos de la opinión de que, quizás también, en estos casos la Inspección hubiera podido recurrir a la figura del fraude de ley conforme a regulación doméstica, como razonablemente alegó, entre otras posibilidades, el contribuyente en sus recursos¹¹¹.

¹¹⁰ La *Guía* propone como supuesto de recharacterización conforme a la sustancia económica el de la concesión de un préstamo *retribuido por una entidad* vinculada a otra cuando, en condiciones de mercado y teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad prestataria, dicho préstamo no se hubiera razonablemente concedido. En estos casos, dice la *Guía*, la Administración fiscal hubiera podido calificar la inversión de acuerdo con su sustancia económica pudiendo, como consecuencia, tratar el préstamo como una aportación a fondos propios. En los casos tratados por la Audiencia, como decimos, este esfuerzo recalificador brilla por su ausencia.

¹¹¹ La defensa del contribuyente alegó que la Administración podía haber recurrido, y no lo hizo, a tres mecanismos ofrecidos por la normativa entonces en vigor: la simulación prevista en el artículo 25 de la LGT, el fraude de ley del artículo 24

Además, al menos en lo que concierne a la cuestión de la deducibilidad de los intereses pagados, la redacción del artículo 25 del CDI vigente entre España y el Reino Unido hubiera facilitado la tarea a la Administración a la hora de justificar la procedencia del expediente en el contexto del Convenio al no contener el mismo –a diferencia de lo que ocurría con los CDI aplicables en los supuestos analizados por el TEAC– un precepto análogo al apartado 4 del artículo 24 del actual MC que hubiese obligado a comparar el resultado del ajuste sobre el interés con el que hubiera procedido de haber sido el prestamista un residente en España.

Por otra parte, en este caso, tampoco habría resultado de aplicación el artículo 25.4 del CDI con el Reino Unido por circunscribirse el ámbito objetivo del mismo a supuestos de control de la entidad prestataria por residentes del otro Estado contratante –tégase en cuenta que en el caso analizado la entidad prestamista era, según se ha dicho, un banco inglés, presumiblemente ajeno al grupo de la prestataria–.

En síntesis, de acreditarse la situación elusiva que la Administración reivindicaba y la imposibilidad de su reparación a través de las normas domésticas de precios de transferencia, en nuestra opinión, necesariamente limitada por el desconocimiento del expediente administrativo, la Inspección pudo haber hecho uso de la herramienta del fraude de ley para negar la deducibilidad del interés y, al hacerlo, seguramente no habría vulnerado el CDI aplicable.

7. CONCLUSIONES

En principio, es legítimo que los contribuyentes hagan uso de los CDI para conseguir un ahorro fiscal. La cuestión se centra en determinar en qué condiciones dicho uso puede devenir en un abuso del tratado o del Derecho doméstico de los Estados contratantes y en qué medida puede este último reaccionar contra tales excesos en presencia de un CDI.

Los CDI contienen en su texto normas especiales dirigidas a la prevención de su abuso en diferentes modalidades. En cambio, a nuestro juicio, no existen argumentos de suficiente solidez que permitan concluir la existencia de un principio de alcance general acorde con el Convenio de Viena capaz, por sí solo, de evitar los efectos de determinadas conductas abusivas en el contexto de un tratado.

En nuestra opinión, dicho principio no puede inferirse del título y el preámbulo de los CDI aunque se refieran a la evitación de la evasión fiscal, o incluso a la elusión, como un objetivo de los mismos. Creemos que, por lo heterogéneo de las posiciones adoptadas al respecto por los distintos Estados, tampoco puede reputarse la existencia de un principio general antielusión capaz de constituirse en fuente de Derecho Internacional con arreglo al artículo 38.1 c) del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia de Naciones Unidas.

Además, a pesar de los esfuerzos de la OCDE plasmados en la versión de sus Comentarios de 2003, creemos que estos no ofrecen una solución adecuada al problema. Por una parte, los Comen-

y los procedimientos de valoración contenidos en el artículo 16 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

tarios de 2003 vienen, por sí mismos y sin apoyatura en una modificación equivalente en el MC, a proclamar como uno de los objetivos de los CDI la prevención de la elusión y la evasión fiscal y, por otra, a afirmar que, como las normas antiabuso generales de los ordenamientos internos afectan a la determinación del hecho imponible, no pueden entrar en conflicto con los tratados. Nos parece que el planteamiento, además de simplista y, en cierto modo, tendencioso, conduce a resultados que pueden contravenir de raíz el principio de *pacta sunt servanda* que debe inspirar la interpretación de los tratados y, por ello, se hace deseable el retorno a la posición, menos ambiciosa aunque más reflexiva, de las anteriores versiones de los Comentarios.

En cuanto al ordenamiento español, cuando no existan cláusulas en los Convenios que habiliten expresamente para la aplicación de las normas generales antiabuso domésticas –fraude de ley o conflicto en aplicación de la norma–, tal y como ocurre con la mayoría de los tratados firmados con las jurisdicciones tradicionalmente empleadas en la planificación fiscal internacional, podrán plantearse situaciones de conflicto entre tales normas y los tratados siempre que aquellas conduzcan a resultados que puedan contravenir una disposición de estos. Entendemos que en tales situaciones deberá prevalecer el CDI.

Dicho conflicto, que deberá resolverse igualmente a favor del Convenio, podrá manifestarse también en los supuestos de calificación y en los casos en los que la conducta realizada por el contribuyente esté prevista por el legislador en un presupuesto de hecho sustitutivo.

Respecto a la simulación, es precisa alguna reflexión adicional. Si entendemos la simulación como vicio de la causa, el resultado de su declaración únicamente será plenamente compatible con los CDI cuando la simulación sea absoluta (en caso de ausencia de causa, el negocio no existirá y será, por tanto, aceptable que el intérprete del tratado no le reconozca efectos tributarios).

La simulación relativa (entendida como causa distinta de la real), por el contrario, podrá entrar en conflicto con los CDI en los mismos términos que las cláusulas generales antielusión.

Si, en cambio, se entiende la simulación como una discordancia entre la realidad fáctica y lo declarado, no habrá conflicto con los CDI, pues se estará resolviendo una cuestión ajena a las normas legales en concurso.

Finalmente, tras repasar algunos de los pronunciamientos más relevantes sobre la cuestión de los tribunales españoles, concluimos que la cuestión queda muy lejos de estar resuelta en nuestro país. Aunque el TEAC, en algunas resoluciones recientes, se ha aproximado a este asunto de un modo, a nuestro entender, acertado –aunque sin un desmenuzamiento técnico adecuado de la cuestión–, resulta ciertamente inquietante el insólito planteamiento esgrimido por la Administración tributaria y ratificado después por la Audiencia Nacional en sus Sentencias de 21 de mayo y 21 de septiembre de 2009.

En dichos pronunciamientos, la Audiencia Nacional viene a sostener que el artículo 9 del MC de la OCDE es una norma convencional antielusión de alcance general directamente aplicable en aquellos casos en los que exista vinculación entre la partes intervinientes en una transacción.

Esta afirmación contradice las manifestaciones de la doctrina internacional más reputada e, incluso, las propias conclusiones de los Comentarios al MC de la OCDE. En efecto, si existe una cláusula

antielusión convencional en el artículo 9 del MC directamente aplicable capaz, por sí sola, de permitir al intérprete ignorar transacciones efectivamente realizadas pero motivadas por una intención elusiva, como parece argüir el Tribunal, el estudio sobre la compatibilidad entre las cláusulas domésticas y los CDI solo tendría sentido en relación con las conductas elusivas entre partes no vinculadas –situación, por lo demás, difícil de encontrar en la práctica–, pues de existir vinculación, los resultados derivados de la aplicación de la cláusula doméstica antielusión estarían siempre amparados por el artículo 9 del MC y no habría lugar para conflicto alguno entre la norma doméstica y el Convenio aplicable.

Bibliografía

- AHN, K. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. [1993]: «La construcción del Derecho tributario español: las aportaciones de las doctrinas científica y jurisprudencial». CEF.
- ALMEIDA FERNANDES, J. y DE SOUSA DA CÂMARA [2010]: «Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions». Portuguese Report. IFA. Cahiers de droit fiscal international. 2010, vol. 95a.
- ARNOLD, B. [2004]: «Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OCDE Model». International Bureau of Fiscal Documentation.
- AVERY JONES, J.F. [2002]: «The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded». International Bureau of Fiscal Documentation.
- BALLARD, R. y DAVISON, P. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- BANOUN, B. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- BIEWER, S. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- BIEWER, S. y HÖFER, B. [2010]: «Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions». Luxembourg Report. IFA. Cahiers de droit fiscal international. 2010, vol. 95a.
- CASADO OLLERO, G. [2000]: «Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración fiscal» en AA.VV.: *Los negocios anómalos ante el Derecho tributario español*. Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid.
- DEAK, D. y FÖLDES, G. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- DÍAZ, H. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1995]: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción I: Su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 C.c.». *Quincena Fiscal*.
- [2010]: «La subcapitalización, las ETVE y la planificación fiscal "de riesgo"; Res. TEAC 25 de junio 2009 [PROV 2009, 459101]». *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 22/2009.
- FUSTER TOZER, R. y MARÍN BENÍTEZ, G. [2006]: «El artículo 108 de la LMV: ¿norma anti-elusión o nuevo hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas?» en AA.VV.: *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: Problemas de naturaleza jurídica*. Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid.
- GARABEDIAN, D. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- GASSNER, W. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.

- GOYETTE, N. [1999]: «Countering Tax Treaty Abuses: A Canadian Perspective on an International Issue». Canadian Tax Foundation.
- [2003]: «Tax Treaty Abuse: A Second Look». Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne.
- GOYETTE, N. y HALVORSON, P.D. [2010]: «Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions». Canadian Report. I.F.A. Cahiers de droit fiscal international. 2010, vol. 95a.
- HENSEL, A. [2005]: *Derecho Tributario* (traducción de BAÉZ MORENO, A., GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M.L. y ORTIZ CALLE, E.). Marcial Pons.
- IKKALA, J. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- IJZERMAN, R. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- INSTITUT DE DROIT INTERNATIONAL [1956]: *Annuaire de l'Institut de droit international*.
- LANG, M. [2001] en ESSERS P. y otros: «Abusive Application of International Tax Agreements. Proceedings of a Seminar held in Munich, Germany, in 2000 during the Congress of the International Fiscal Association». Kluwer Law International Ltd.
- [2003]: «CFC Regulations and Double Taxation Treaties». International Bureau of Fiscal Documentation.
- LEHERISSEL, H. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- LÓPEZ TELLO, J. [2004]: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en AA.VV.: *La nueva Ley General Tributaria I*. Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid.
- LUPO, A. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- MAJUMDAR, A.J. y PRASAD SATYA P.V. [2010]: «Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions». Indian Report. IFA Cahiers de droit fiscal international. 2010, vol. 95a.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. [2002, I]: «Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective. Part I». International Bureau of Fiscal Documentation.
- [2002, II]: «Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective. Part II». International Bureau of Fiscal Documentation.
 - [2004]: «The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?». International Bureau of Fiscal Documentation.
- MASSON, G. y PORTER, S. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- MORENO, F. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- MORTON, P. y SYKES, L. [2010]: «Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions». United Kingdom Report. IFA. Cahiers de droit fiscal international. 2010, vol. 95a.
- NACIONES UNIDAS [1966]: «Anuario de la Comisión de Derecho Internacional, vol. II».
- OECD COUNCIL [1986]: «Thin capitalisation».
- [1987, I]: «Double taxation conventions and the use of conduit companies report (adopted in Paris by the OECD Council on 27 November 1986)».
 - [1987, II]: «Double taxation conventions and the use of base companies report (adopted in Paris by the OECD Council on 27 November 1986)».
 - [1989]: «Tax treaty override».
 - [2001]: «Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention».
 - [2002]: «Restricting the Entitlement to Treaty Benefits».
 - [2003]: «The 2002 Update to the Model Tax Convention».

- PALAO TABOADA, C. [1995]: «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias». *Revista Crónica Tributaria*.
- [1998]: «¿Existe el fraude a la ley tributaria?». *RCyT*. CEF.
- PEDERSEN, J. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- PÉREZ ROYO, F. [2005]: «La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)». *Quince-na Fiscal*.
- PETERS G.F., F. y ROELOFSEN, A. [2010]: «Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions». Dutch Report. IFA. *Cahiers de droit fiscal international*. 2010, vol. 95a.
- RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L. [2009]: «Residencia fiscal, infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública». *Diario La Ley*.
- [2010]: *Negocios anómalos y figuras afines en el Derecho tributario*. Tirant Lo Blanch.
- ROSEMBUJ, T. [1993]: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*. Marcial Pons.
- SANZ GADEA, E. [2001]: *Medidas antielusión fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales.
- [2009]: *Medidas antielusión fiscal*. Instituto de Estudios Fiscales.
- [2010]: «La ubicación de la carga financiera en los grupos multinacionales», *Revista Crónica Tributaria*.
- SCHOELLER, M. [1989]: «The termination of the United States-Netherlands Antilles income tax convention: a failure of US tax policy». *Journal of International Business Law*. University of Pennsylvania.
- SEIJAS, A. y WHITELAW, J. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- SEITZ, G. Y RUIZ ALMENDRAL, V. [2004]: «El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)». *RCyT*. CEF.
- SIMCOCK, D. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- SINCLAIR, I.M. [1984]: «The Vienna Convention on the Law of Treaties». Manchester University Press.
- STRENG, W. y YODER, L. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- TAYLOR, C.J. [2002] en AA.VV.: «Form and Substance in Tax Law». Kluwer Law International Ltd.
- VAN WEEGHEL, S. [2010]: «Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions». General Report. IFA. *Cahiers de droit fiscal international*. 2010, vol. 95a.
- VEGA BORREGO, F.A. [2004]: «Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)», Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia.
- VOGEL, K. [1997]: «Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, A Commentary to the OECD, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice», Kluwer Law International Ltd.
- WARD, D.A. [1993]: «Abuse of tax treaties», en HERBERT H. ALPERT y VAN RAAD, K.: «Essays on International Taxation», *Series on international taxation*, núm. 15. Kluwer Law International Ltd.
- WASSERMEYER, F. [2003] en ESSERS, P. y otros: «Abusive Application of International Tax Agreements. Proceedings of a Seminar held in Munich, Germany, in 2000 during the Congress of the International Fiscal Association». Kluwer Law International Ltd.
- ZIMMER, F. [2005]: «Tax Domestic Anti-Avoidance Rules and Tax Treaties-Comment on Brian Arnold's Article». International Bureau of Fiscal Documentation.
- ZORNOZA, J. y RUIZ ALMENDRAL, V. [2004]: «Interpretación, calificación, integración y medidas antielusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Consejo General del Poder Judicial.

LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES A RAÍZ DE LA LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE

MARÍA JESÚS LILLO DÍAZ

*Máster en Tributación por el CEF.
Gabinete Jurídico del CEF*

Extracto:

LA Ley de Economía Sostenible, publicada en el BOE el pasado 5 de marzo, ha reactivado, para los periodos impositivos iniciados a partir de su entrada en vigor, esto es, a partir del 6 de marzo de 2011, al tipo del 8 por 100, la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, cuya desaparición estaba inicialmente prevista para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011.

El largo proceso parlamentario en el que se ha visto inmersa esta ley ha dado lugar a una fecha de entrada en vigor posterior a la inicialmente prevista, retraso que, en principio, parece dejar sin deducción a las inversiones efectuadas por empresas que inicien su periodo impositivo entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011. ¿Pero es realmente cierta esta afirmación?

Un estudio minucioso de las modificaciones de la Ley de Economía Sostenible deja lugar a dudas, las cuales se ven incrementadas cuando se intenta buscar una respuesta en la normativa que el BOE ofrece en su sitio web.

Con base en ello, se presenta el siguiente artículo cuyo objeto es analizar las distintas interpretaciones existentes, las cuales son reflejo de las distintas posturas y opiniones que se están barajando respecto al ámbito de aplicación de esta «nueva» deducción.

Palabras clave: deducción por inversiones medioambientales, Ley de Economía Sostenible, interpretaciones y periodo de aplicación.

THE DEDUCTION FOR ENVIRONMENTAL INVESTMENTS IN THE WAKE OF THE LAW OF SUSTAINABLE ECONOMY

MARÍA JESÚS LILLO DÍAZ

*Máster en Tributación por el CEF.
Gabinete Jurídico del CEF*

Abstract:

THE Law of Sustainable Economy, published in the Official Gazette on March 5, has been reactivated, for tax periods beginning on or after its entry into force, ie from March 6, 2011, at 8 percent, the deduction for investments in environmental protection, whose disappearance was initially scheduled for tax periods beginning on or after January 1, 2011.

The long parliamentary process which has been immersed this Act has led to a date of entry into force later than originally planned, a delay that, in principle, seems to leave without deduction of investments made by companies that start their tax period between January 1 and March 5, 2011. Is it really true that statement?

A detailed study of the amendments to the Law of Sustainable Economy beyond doubt, which are exacerbated when they are trying to find an answer in the rules that the BOE offers on its website.

On this basis, we present the following article which aims at analyzing the various existing interpretations, which reflect the different positions and opinions that are being considered regarding the scope of this «new» deduction.

Keywords: deduction for environmental investments, Law of Sustainable Economy, interpretation and application period.

Sumario

- I. Introducción. Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.
- II. Deducciones por inversiones medioambientales. Normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2010.
- III. Modificaciones de la Ley de Economía Sostenible. Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de su entrada en vigor.
- IV. Posibles interpretaciones respecto al periodo de aplicación de la deducción por inversiones medioambientales.
- V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES

El capítulo IV del título VI del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), regula un conjunto de deducciones con el fin de fomentar la realización de determinadas actividades.

Como bien es sabido, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), introdujo una reforma gradual en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), la cual respondía a la necesidad de defender la posición competitiva de nuestras empresas en el ámbito comunitario, alcanzar una mayor coordinación fiscal con los países de nuestro entorno, simplificar la estructura del mismo y lograr una mayor neutralidad en su aplicación, fomentando la creación de empresas, tal como se redactaba en la exposición de motivos de la citada ley.

Esta reforma giraba en torno a dos ejes:

1. **Reducción de tipos impositivos.** La LIRPF introdujo una nueva disposición adicional octava en el TRLIS en la cual se establecía una reducción de 5 puntos, de forma gradual, en el tipo de gravamen general del impuesto, quedando fijado este en un 32,5 por 100 para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 y en un 30 por 100 para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.
2. **Supresión paulatina de determinadas bonificaciones y deducciones.** Dicha reducción de tipos fue acompañada de una progresiva eliminación de ciertas bonificaciones y deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, hasta su desaparición definitiva en algunos casos. Para ello, y con efectos para los periodos impositivos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2007, la LIRPF añadió en el TRLIS una nueva disposición adicional novena, disposición adicional décima y disposición transitoria vigésima primera, incorporándose en la propia LIRPF una disposición derogatoria segunda en la cual se regulaba la fecha de la supresión definitiva de determinadas bonificaciones y deducciones.

II. DEDUCCIONES POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES. NORMATIVA VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2010

Concretamente, el artículo 39 del TRLIS establecía una serie de deducciones que tenían como finalidad incentivar fiscalmente las inversiones destinadas a la protección medioambiental, encontrándose su desarrollo reglamentario en los artículos 33 a 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (en adelante, RIS).

Dicha deducción se instrumentaba a través de una triple modalidad de inversiones:

1. **Inversiones destinadas a la protección del medio ambiente (art. 39.1 TRLIS).** Esto es, inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales, para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión. El porcentaje de deducción se situaba en el 10 por 100.
2. **Inversiones en vehículos industriales y comerciales de transporte por carretera (art. 39.2 TRLIS).** Inversiones en la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, solo para aquella parte de la inversión que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación. El porcentaje de deducción previsto en este caso ascendía al 12 por 100.
3. **Inversiones destinadas al aprovechamiento de energías renovables (art. 39.3 TRLIS).** Asimismo, darán derecho a deducción en la cuota íntegra del impuesto las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las siguientes finalidades:
 - a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad.
 - b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
 - c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
 - d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).

En este caso, el porcentaje de deducción se situaba en el 10 por 100.

Finalmente, el apartado 4 establecía que la base de cálculo de la deducción sería el importe de la inversión, quedando excluida la parte que pudiera financiarse con cargo a subvenciones.

La reforma indicada en el apartado anterior tenía su reflejo en la deducción por inversiones medioambientales en los artículos que se transcriben a continuación ¹.

TRLIS:

«**Disposición adicional décima.** Reducción de las deducciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades para incentivar la realización de determinadas actividades.

1. Las deducciones reguladas en los artículos 36, los apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **artículos 39**, 40 y 43 de esta ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dichos artículos por el coeficiente siguiente:

0.8, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0.6, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

0.4, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.

0.2, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior. (...)»

«**Disposición transitoria vigésima primera.** Régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de practicar.

1. Las deducciones establecidas en los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **artículos 39**, 40 y 43 de esta ley, pendientes de aplicación al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en periodos impositivos iniciados antes de aquella fecha. (...)»

LIRPF:

«**[Disposición derogatoria] Segunda.** Impuesto sobre Sociedades.

(...)

¹ La negrita no procede de la norma sino que es incorporada con el efecto de llamar la atención del lector sobre aspectos que a lo largo del artículo adquirirán una especial relevancia.

2. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **artículos 39, 40 y 43** del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

(...)»

Esto es, la disposición derogatoria segunda de la LIRPF recogía la desaparición de esta deducción en el plazo de cuatro años dejando, por tanto, de aplicarse para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011. Hasta dicha fecha, se fijó un calendario por el que se establecía una reducción paulatina de los porcentajes de deducción aplicables.

Así pues, de los coeficientes reductores y del porcentaje de deducción original resultaban aplicables a los distintos ejercicios los siguientes porcentajes de deducción:

Deducciones en la cuota (art. 39)	2006	2007	2008	2009	2010
Protección del medio ambiente (art. 39.1 TRLIS)	10%	8%	6%	4%	2%
Vehículos de transporte por carretera (art. 39.2 TRLIS)	12%	10%	8%	5%	3%
Aprovechamiento de energías renovables (art. 39.3 TRLIS)	10%	8%	6%	4%	2%

Por otra parte, se establecía un régimen transitorio para aquellas deducciones pendientes de aplicar a la fecha de la derogación de la deducción.

III. MODIFICACIONES DE LA LEY DE ECONOMÍA SOSTENIBLE. CON EFECTOS PARA LOS PERIODOS IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DE SU ENTRADA EN VIGOR

Presentada como una ley, en la cual se incluyen importantes y necesarios cambios para incentivar y acelerar el desarrollo de una economía más competitiva, más innovadora, capaz tanto de renovar los sectores productivos tradicionales como de abrirse decididamente a las nuevas actividades demandantes de empleos estables y de calidad, en un marco de crisis financiera y económica internacional, y tras un largo proceso parlamentario, se publicó, en el BOE de 5 de marzo, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (en adelante, LES), cuyo fin último es contribuir a lograr un patrón de crecimiento que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva.

Como primera idea, y a los efectos que nos ocupan, cabe indicar que la LES incorpora el mantenimiento con carácter indefinido de la deducción por inversiones medioambientales, en lo referente a las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, cuya desaparición estaba prevista inicialmente para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011.

Para ello, la LES, y concretamente el artículo 92, ha modificado, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de su entrada en vigor, esto es, iniciados a partir del 6 de marzo de 2011, aquellos preceptos normativos que implicaban la supresión paulatina y posterior derogación de la

deducción por inversiones medioambientales, en la modalidad de inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, siendo estos, el artículo 39.1, la disposición adicional décima y la disposición transitoria vigésima primera del TRLIS, así como la disposición derogatoria segunda de la LIRPF.

De esta manera, únicamente mantienen la derogación los apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS, eliminándose asimismo los coeficientes de reducción aplicables al apartado 1 (nuevamente vigente) para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011. Dichas modificaciones traen consigo una mejora en el régimen fiscal de la deducción de los gastos efectuados en inversiones destinadas a la protección del medio ambiente regulado en el apartado 1 del citado artículo, al dar nueva redacción al mismo, pues se incrementa el porcentaje de deducción aplicable hasta el 8 por 100, a la vez que se modifica el ámbito de aplicación de la misma, al incluirse las instalaciones que eviten la contaminación acústica, esto sí, siempre que se cumpla la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación medioambiental y se realicen para mejorar las exigencias establecidas en la misma.

Por ello, para los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011...

Los apartados 1 y 4 del artículo 39 del TRLIS están vigentes, resultando aplicable la nueva redacción establecida para el apartado 1 en la LES. Así, la deducción se aplicará a las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión. Sobre dichas inversiones se aplicará un porcentaje de deducción del 8 por 100, sin resultar aplicables los coeficientes reductores regulados en la disposición adicional décima del TRLIS.

Pero, ¿qué sucede en el caso de que una sociedad haya iniciado su periodo impositivo entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011?

En principio cabría pensar que si las modificaciones han sido establecidas a partir de la entrada en vigor de la norma, la deducción por inversiones medioambientales está derogada, como estaba previsto, para periodos impositivos que se iniciaran a partir del 1 de enero de 2011 y, dada la modificación de la LES, hasta el 5 de marzo de ese mismo año. ¿Pero es realmente este el objetivo perseguido por el legislador? Cuando la finalidad de la norma es reactivar la deducción por inversiones medioambientales, ¿tendría sentido que las sociedades que inicien su periodo impositivo entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011 vean denegada la posibilidad de aplicar la citada deducción? En este caso, una gran mayoría de empresas no podrían disfrutar de este beneficio fiscal hasta el 25 de julio de 2013.

Téngase en cuenta que el artículo 12, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, relativo a la interpretación de las normas tributarias, remite a los criterios interpretativos del artículo 3, apartado 1, del Código Civil, en virtud del cual:

«1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.»

Conforme a lo anterior, la norma debe aplicarse partiendo de su literalidad y teniendo en cuenta fundamentalmente su espíritu y finalidad.

No obstante, suposiciones acerca de la voluntad del legislador no son suficientes para poner en duda una modificación legislativa. Si bien, existen otros indicios que nos llevan a dudar acerca del periodo de aplicación de esta medida fiscal, y todos ellos derivados de distintas interpretaciones de las modificaciones establecidas por la LES.

Simplemente y a modo de ejemplo, se plantea a continuación uno de los interrogantes que da lugar al estudio pormenorizado de la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales que se realiza seguidamente. Estudio que, ya adelante, no va a concluir con una respuesta sólida y firme, sino todo lo contrario, pues el resultado del mismo han sido cuatro interpretaciones totalmente dispares y contradictorias en las cuales se entremezclan la redacción de los artículos a 31 de diciembre de 2010 y la vigente a partir del 6 de marzo de 2011.

Véase la redacción de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF, la cual se inicia con el siguiente texto: «Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011...». Lo que inmediatamente plantea la siguiente pregunta: ¿qué implicaciones tiene?

Los preceptos modificados

Antes de continuar con la exposición de las distintas interpretaciones referentes al objeto de estudio, se procede a transcribir el artículo 92 de la LES con el fin de que el lector se pueda crear su propia opinión ²:

Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

«Artículo 92. Incremento de la deducción por inversiones medioambientales.

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de esta ley, se introducen las siguientes modificaciones en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

Uno. El **apartado 1 del artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado de la siguiente forma:

² La negrita que se incorpora no procede de la norma sino que es incorporada con el efecto de llamar la atención del lector sobre aspectos que a lo largo del artículo adquirirán una especial relevancia.

"1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas, o para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales propios, siempre que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación pero se realicen para mejorar las exigencias establecidas en dicha normativa, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 8 por 100 de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión."

Dos. El **apartado 1 de la disposición adicional décima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado de la siguiente forma:

"1. Las deducciones reguladas en los artículos 36, los apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **apartados 2 y 3 del artículo 39**, artículos 40 y 43 de esta ley, se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dichos artículos por el coeficiente siguiente:

0.8, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007.

0.6, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008.

0.4, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2009.

0.2, en los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

El porcentaje de deducción que resulte se redondeará en la unidad superior."

Tres. El **apartado 1 de la disposición transitoria vigésima primera del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado de la siguiente forma:

"1. Las deducciones establecidas en los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **apartados 2 y 3 del artículo 39**, artículos 40 y 43 de esta ley, pendientes de aplicación al comienzo del primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2011, podrán aplicarse en el plazo y con los requisitos establecidos en el capítulo IV del título VI de esta ley, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010. Dichos requisitos son igualmente aplicables para consolidar las deducciones practicadas en periodos impositivos iniciados antes de aquella fecha."

Cuatro. El **apartado 2 de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006**, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio queda redactado de la siguiente forma:

"2. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, **apartados 2 y 3 del**

artículo 39, artículos 40 y 43 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo."»

IV. POSIBLES INTERPRETACIONES RESPECTO AL PERIODO DE APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIONES MEDIOAMBIENTALES

Recuerden estas fechas: 1 de enero y 6 de marzo de 2011, pues son los dos momentos temporales sobre los cuales versa todo el análisis planteado a continuación.

Pero, ¿dónde radica el origen del desconcierto en relación con la aplicación de la deducción por inversiones medioambientales?

En la fecha de entrada en vigor de la norma, y lo que es más importante, en sus efectos. Téngase en cuenta que la aprobación de la norma se preveía en principio para 2010. El artículo 92 de la LES establece: «Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley...». Dicha ley fue publicada en el BOE el sábado 5 de marzo de 2011, estableciéndose su entrada en vigor según lo dispuesto en su disposición final sexagésima, salvo en una excepción que no afecta al caso estudiado, en «el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado». Atendiendo a lo anteriormente expuesto, las modificaciones incluidas en el citado artículo son efectivas —obviamos en este momento las dudas sobre la aplicación que se mencionarán a continuación— para los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011.

Este retraso ha venido originado por la dilatada tramitación parlamentaria en la que se ha visto inmersa la LES. Si la misma se hubiese aprobado en el plazo inicialmente previsto (o los efectos de la norma se hubieran extendido al año 2011 en su totalidad), dicha situación nunca se hubiera producido, pues la ley habría visto la luz a la finalización del año 2010. En este caso, ningún periodo impositivo se hubiera quedado sin aplicar la deducción, pues con anterioridad a la aplicación de la derogación del artículo 39 del TRLIS ya habrían tenido lugar las modificaciones que afectan a la presente deducción.

Cuatro posibles interpretaciones

El interés por conocer la normativa vigente en la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2011 y la entrada en vigor de la LES ha culminado en cuatro interpretaciones que paso a exponer a continuación. No obstante, añadir previamente que los efectos de la LES podrían afectar no solo al apartado 1, objeto de las modificaciones, sino también al resto de los apartados que componen el artículo 39 del TRLIS.

Primera interpretación

Del estudio conjunto de todas las modificaciones anteriormente expuestas, y siguiendo el tenor literal de la LES, podría concluirse que:

- Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 39 para los periodos impositivos iniciados a partir del 6 de marzo de 2011, fecha en la que surten efecto las modificaciones introducidas por la LES. Así, las sociedades que hayan iniciado su periodo impositivo en 2011, entre el 1 de enero y el 5 de marzo, no podrán beneficiarse de esta deducción en este ejercicio.
- Se modifica la redacción de la disposición adicional décima del TRLIS, la cual regula los coeficientes reductores. De esta manera, los porcentajes que con anterioridad eran aplicables al artículo 39 en su totalidad, pasan a ser aplicarse únicamente para los apartados 2 y 3. ¿Qué implica? Que al nuevo porcentaje del 8 por 100 incorporado por la LES no le resulte aplicable el coeficiente reductor existente para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010, esto es, se aplicará el tipo del 8 por 100 en su integridad.
- Acorde con las modificaciones anteriores, se modifica la redacción de la disposición transitoria vigésima primera del TRLIS con el objeto de ajustar el régimen transitorio en el IS de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades pendientes de aplicar.
- Por último, se modifica la disposición derogatoria segunda de la LIRPF con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de la ley. Esto es, la derogación originaria ha sido efectiva desde 1 de enero a 5 de marzo de 2011. Pero, ¿realmente se puede afirmar esto? Obsérvese que la redacción del artículo comienza como textualmente se reproduce a continuación: «Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011...». ¿Qué implicaciones tienen los efectos en la redacción de una disposición si la aplicación de la misma lleva implícitos sus propios efectos?

En definitiva, todas las modificaciones establecen una nueva regulación para periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, modificando de forma conjunta todos aquellos preceptos que podían verse afectados.

¿Pero qué normativa habría de aplicarse para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011? En principio, y obviando la cuestión planteada en el último punto, cabría afirmar sin lugar a dudas que, por aplicación de la redacción vigente hasta las modificaciones efectuadas por la LES, el artículo 39 del TRLIS estaría derogado en su totalidad.

En resumen:

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
Artículo 39.1 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
Artículo 39.2 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
.../...	

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
.../...	
Artículo 39.3 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
Artículo 39.4 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.

Segunda interpretación

La redacción de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF deja algún interrogante respecto al momento en el cual deben entenderse derogados los apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS. Analizando la LES a través de la página del BOE en Internet, se observa que en el análisis jurídico que sobre la misma se efectúa se incorporan las siguientes notas:

Análisis jurídico. Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. BOE (www.boe.es) ³.

Notas:

- Entrada en vigor, con la salvedad indicada, el 6 de marzo de 2011.
- La derogación del artículo 39.2 y 3 de la Ley del Impuesto de Sociedades, texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se establece de acuerdo con la modificación de la disposición derogatoria 2.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.
- (...).

Cuanto menos llama la atención ver una nota de este tipo. ¿Podríamos llamarlo interpretación? ¿Son frecuentes estas notas en el BOE? Pero ¿qué implicaciones tiene? ¿Qué resultado ofrece la aplicación de esta nota?

Si la derogación de los apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS se establece de acuerdo con la modificación de la disposición derogatoria segunda.2 de la LIRPF, ello implicaría que la derogatoria establecida a partir del 1 de enero de 2011 nunca existió, esto es, únicamente se derogan los apartados 2 y 3 (los apartados 1 y 4 siempre han permanecido vigentes) a partir del 6 de marzo de 2011.

Con base en ello, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero de 2011 y el 5 de marzo de 2011 resultarían aplicables las siguientes deducciones:

- Apartado 1 del artículo 39 del TRLIS. Vigente con la redacción aplicable a 31 de diciembre de 2010, resultando por tanto aplicable el porcentaje del 2 por 100.

³ Texto literalmente reproducido de la página www.boe.es a la fecha de cierre de esta publicación.

- Apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS. Vigente con la redacción aplicable a 31 de diciembre de 2010, resultando por tanto aplicables los porcentajes del 3 por 100 y 2 por 100, respectivamente.
- Apartado 4 del artículo 39 del TRLIS. Vigente en su redacción original, coincidente con la redacción aplicable a 31 de diciembre de 2010, al no haber sufrido modificaciones.

En resumen:

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
Artículo 39.1 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.
Artículo 39.2 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.
Artículo 39.3 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.
Artículo 39.4 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.

Tercera interpretación

Ante esta incertidumbre, damos un paso más y buscamos en el apartado de legislación consolidada en la página del BOE en Internet las redacciones que el TRLIS mantiene para el artículo 39 del TRLIS, y encontramos lo siguiente:

Legislación consolidada. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Última actualización, publicada el 5 de marzo de 2011, en vigor a partir del 6 de marzo de 2011. BOE. (www.boe.es)⁴.

- Se derogan los apartados 2 y 3, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, por la disposición derogatoria 2.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. *Ref. BOE-A-2006-20764*, en la redacción dada por el artículo 92.4 y se modifica el apartado 1 por el artículo 92.1 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo. *Ref. BOE-A-2011-4117*, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011.
- Se deroga, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, por la disposición derogatoria 2.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. *Ref. BOE-A-2006-20764*.

¿No les resulta contradictorio? Considerar que los apartados 2 y 3 se derogan con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, sería tal como considerar aplicables para las inversiones efectuadas por entidades que inicien su periodo impositivo entre 1 de enero y 5 de marzo lo siguiente:

⁴ Texto literalmente reproducido de la página www.boe.es a la fecha de cierre de esta publicación.

- Apartado 1 del artículo 39 del TRLIS. Vigente con la redacción aplicable a 31 de diciembre de 2010, resultando por tanto aplicable el porcentaje del 2 por 100.
- Apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS. Derogados para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
- Apartado 4 del artículo 39 del TRLIS. Vigente en su redacción original, coincidente con la redacción aplicable a 31 de diciembre de 2010, al no haber sufrido modificaciones.

El resumen de esta interpretación sería:

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
Artículo 39.1 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.
Artículo 39.2 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
Artículo 39.3 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
Artículo 39.4 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.

Cuarta interpretación

Y ya por último, y a vueltas nuevamente con los efectos de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF, una nueva y posible interpretación.

Recordemos ⁵:

Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

«Artículo 92. Incremento de la deducción por inversiones medioambientales.

Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de la entrada en vigor de esta Ley...

(...)

Cuatro. El apartado 2 de la disposición derogatoria segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio queda redactado de la siguiente forma:

⁵ El texto marcado en negrita no procede de la norma, sino que es incluida a los efectos de remarcar lo que se desea destacar.

"2. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, apartados 2 y 3 del artículo 39, artículos 40 y 43 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo."

Como punto de partida y previa a la explicación de esta interpretación, puede afirmarse que con la misma entraría en juego la aplicación retroactiva de la norma.

En primer lugar, cabe afirmar que se respetan los efectos que dispone el artículo 92 de la LES, esto es, las modificaciones resultan aplicables para periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011. A partir de ello, véase la siguiente situación: ha transcurrido el año 2011 y nos situamos en 2012. En este preciso momento se inicia nuevamente el periodo impositivo para aquellas empresas en las cuales su ejercicio económico coincide con el año natural. Es por ello que ya les resulta aplicable la nueva redacción introducida en los distintos artículos por la LES. Si la disposición derogatoria segunda de la LIRPF, según se redacta en la misma, tiene efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011, ¿no podría entenderse que, para su periodo impositivo 2011, resulte aplicable lo dispuesto en esta redacción?

Téngase en cuenta, además, que en dicho momento no se habría presentado la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2011.

Atendiendo a esta situación, todas las sociedades que iniciaran su periodo impositivo el 1 de enero de 2012, podrían aplicar para las inversiones medioambientales efectuadas en el ejercicio 2011:

- Apartado 1 del artículo 39 del TRLIS. Resulta aplicable la nueva redacción dada al artículo 39.1, por lo que las sociedades podrán disfrutar, siempre que las inversiones efectuadas se enmarquen dentro de ámbito de aplicación de la citada deducción, de un porcentaje de deducción del 8 por 100.
- Apartados 2 y 3 del artículo 39 del TRLIS. Estarían derogados desde el 1 de enero de 2011, por lo que cualquier inversión que corresponda a estos artículos no resultaría deducible en la cuota del IS.
- Apartado 4 del artículo 39 del TRLIS. Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.

En resumen:

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
Artículo 39.1 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente para periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011.
Artículo 39.2 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
.../...	

Artículo 39 del TRLIS. Normativa aplicable para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011	
.../...	
Artículo 39.3 del TRLIS	Derogado con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011.
Artículo 39.4 del TRLIS	Aplicable según redacción vigente a 31 de diciembre de 2010.

Pero ¿qué interpretación habría de darse en el supuesto de extinción de una sociedad durante el ejercicio 2011? ¿Perdería por ello el derecho a ejercer la deducción en la cuota íntegra? Con base en esta última interpretación, la respuesta sería afirmativa.

V. CONCLUSIONES

Conocer el periodo de aplicación de una deducción es un punto de inicio clave a la hora de poder efectuar una buena planificación de las inversiones por parte de las empresas. No obstante, en esta ocasión no resulta posible conocer la redacción, los tipos aplicables o incluso la posible derogación, en relación con a la deducción por inversiones medioambientales, existentes tras la publicación en el BOE de la LES.

La nueva redacción implantada por la LES en aquellos preceptos normativos que regulan la deducción por inversiones medioambientales ha dado lugar a diversos interrogantes respecto al periodo de aplicación de la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, que ha sido reactivada mediante modificaciones normativas con entradas en vigor para periodos impositivos que comiencen tras su publicación en el BOE y, concretamente, al día siguiente. Y es más, deja lugar a dudas respecto al resto de las inversiones medioambientales supuestamente derogadas y no beneficiarias del beneficio fiscal otorgado por la LES.

La búsqueda de una respuesta cierta y precisa ha derivado en cuatro posibles interpretaciones, que aun siendo muy dispares, son alternativas que se plantean en la actualidad.

Como resumen de los resultados obtenidos de las 4 interpretaciones planteadas, se establece que para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y 5 de marzo de 2011:

	1.ª Interpretación	2.ª Interpretación	3.ª Interpretación	4.ª Interpretación
Artículo 39.1 del TRLIS	Derogado	Vigente según redacción 31-12-2010	Vigente según redacción 31-12-2010	Vigente según redacción LES
Artículo 39.2 del TRLIS	Derogado	Vigente según redacción 31-12-2010	Derogado	Derogado
Artículo 39.3 del TRLIS	Derogado	Vigente según redacción 31-12-2010	Derogado	Derogado
Artículo 39.4 del TRLIS	Derogado	Vigente según redacción 31-12-2010	Vigente según redacción 31-12-2010	Vigente según redacción 31-12-2010

Con estos precedentes resulta imposible conocer o poder predecir cuál es realmente la normativa aplicable. No obstante, aquí quedan plasmadas las distintas posibilidades. Si bien, la parte más complicada se sitúa, como viene siendo habitual, en la decisión que decidan tomar las empresas. Habrá de ser la sociedad que efectúe las inversiones la que deberá decantarse por alguna de ellas a la hora de realizar la planificación de sus inversiones, aun a riesgo de perder una deducción de la cual pretendía beneficiarse.

Y ya para terminar, intentemos dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿realmente la finalidad es que la deducción resulte aplicable a partir del 6 de marzo de 2011? Ante una respuesta negativa a esta pregunta, la solución más sencilla vendría de la mano de otra ley que, publicada en este año, habilitara la deducción con efectos retroactivos a 1 de enero de 2011. Sin embargo, esta no parece ser una solución factible, pues hemos de recordar que CIU durante la tramitación parlamentaria de la LES en el Senado planteó dos enmiendas con el fin de solventar estos efectos y las mismas fueron rechazadas.

Pero, ¿qué sucedería si finalmente la deducción fuera aplicable a partir de 6 de marzo de 2011? ¿Y si una sociedad cuyo periodo impositivo es coincidente con el año natural ha efectuado inversiones en este ejercicio o pretende efectuarlas? Si ya las ha efectuado, quedará a dispensas de lo que finalmente resulte aplicable. Por el contrario, si tiene previsto efectuar inversiones en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, podría concluir el periodo impositivo iniciado en 2011 (entre el 1 de enero y el 5 de marzo) con el objeto de iniciar uno nuevo después de la entrada en vigor de la LES, lo cual no siempre resulta factible.

Una vez expuesto lo anterior, como autora de estas líneas y a modo de opinión personal, considero que, con base en la redacción literal de las modificaciones establecidas por la LES, el artículo 39 del TRLIS estaría derogado en su totalidad para periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 5 de marzo de 2011, quedándose por tanto sin deducción las inversiones efectuadas por aquellas empresas con periodos impositivos iniciados en dicho intervalo. No obstante, todo apunta a que Tributos, obviando la derogación de la disposición derogatoria segunda de la LIRPF en su redacción original, considerará aplicable para los periodos impositivos iniciados con anterioridad al 6 de marzo de 2011 la normativa vigente a 31 de diciembre de 2010.

A VUELTAS CON LA POSIBILIDAD DE REITERACIÓN DE ACTOS TRIBUTARIOS ANULADOS JUDICIALMENTE: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DE 17 DE JUNIO DE 2010 *

JUAN CALVO VÉRGEZ

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

Extracto:

EL presente comentario analiza, a la luz de la reciente doctrina elaborada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 17 de junio de 2010, la cuestión relativa a la posibilidad de ordenar la retroacción de las actuaciones cuando se anula un acto tributario (ya sea el vicio del acto tributario de fondo o de forma), teniendo presente a tal efecto la necesaria protección que se ha de otorgar a la tutela judicial efectiva y al principio de seguridad jurídica.

Palabras clave: liquidación tributaria, nulidad, anulación, defecto formal, reiteración, prescripción y retroacción de actuaciones.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ041028).

RETURNS WITH A RENEWED POSSIBILITY OF TAX ACTS LEGALLY CANCELED, THE RULING BY THE SUPREME COURT IN THE REGION OF VALENCIA, ON JUNE 17TH 2010 *

JUAN CALVO VÉRGEZ

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

Abstract:

THIS Commentary discusses, in light of the recent doctrine developed by the High Court of Valencia in its Judgement on June, 17th 2010, the question of the possibility of ordering the feedback of the performances that overrides tax act (whether the service tax act of substance or form), keeping in mind for this purpose the necessary protection to be accorded to effective judicial protection and the principle of legal certainty.

Keywords: tax settlement, revocation, cancellation, formal defect, repetition, prescription and feedback of performances.

* Véase el texto íntegro de esta sentencia en *Normacef Fiscal y Contable* (NFJ041028).

Sumario

1. Consideraciones generales. Hechos de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2010.
2. Causas que determinan la declaración de nulidad de los actos tributarios.
3. Reflexiones del tribunal en relación con la eventual retroacción de actuaciones tratándose de un acto administrativo anulado por vicios de forma.
4. Alcance del voto particular formulado a la Sentencia.
5. ¿Qué efectos han de derivarse de la declaración de validez de un acto tributario?
6. Reflexiones finales.

1. CONSIDERACIONES GENERALES. HECHOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA DE 17 DE JUNIO DE 2010

Mediante Sentencia de 17 de junio de 2010 el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana se refirió a la cuestión relativa a la imposibilidad judicial de ordenar la retroacción de las actuaciones cuando se anula un acto tributario. Concretamente a través del citado pronunciamiento declaró el TSJ de la Comunidad Valenciana la imposibilidad de que judicialmente se pueda ordenar la retroacción de actuaciones, a pesar de que el vicio del acto tributario sea de fondo o de forma, al tratarse de una exigencia del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de seguridad jurídica.

Fueron objeto de análisis, a través de la citada Sentencia, los efectos derivados de la declaración de nulidad de un acto tributario (una liquidación tributaria), partiendo de la necesidad de efectuar una interpretación sistemática de los bienes y derechos constitucionales afectados. Lógicamente, ello requiere tratar de ponderar el interés general a la actuación eficaz de la Administración tributaria en aras de dar satisfacción al deber de contribuir según la capacidad económica actual [arts. 31 y 103 de la Constitución Española (CE)] con el necesario sometimiento pleno de dichas actuaciones administrativas a Derecho, si bien también con el derecho a la tutela judicial efectiva y con los principios de seguridad jurídica y de eficacia legítima de los artículos 9.3, 24 y 103 de la Norma Fundamental.

La referida Sentencia fue dictada a la luz de un recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a una resolución adoptada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Valencia con fecha de 20 de septiembre de 2008, desestimatoria de la reclamación en su día formulada por la demandante contra unos acuerdos dictados por el Inspector Regional Adjunto con fecha de 16 de diciembre de 2004, a través de los cuales se confirmó una liquidación propuesta con el carácter de definitiva en el acta instruida en disconformidad por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 1993, determinándose la imposición a la actora de una sanción pecuniaria consistente en una multa proporcional por importe de 5.024,13 euros por la comisión de una infracción tributaria grave.

Concretamente, mediante sendas Sentencias dictadas por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de septiembre de 2002 y de 30 de mayo de 2003, se estimaron los recursos interpuestos por la demandante contra resoluciones desestimatorias del TEAR de Valencia de 29 de noviembre de 1999 y de 31 de enero de 2001, relativas a liquidaciones sobre el IRPF de 1993 y sanción derivada, anulándose tales actos administrativos. La razón de tales anulaciones fue haberse entendido las actuaciones inspectoras con una persona carente de la debida representación de la contribuyente. Con fecha de 27 de febrero de 2003, la Dependencia de Inspección dictó acuerdos en ejecución de las precitadas sentencias practicando las correspondientes liquidaciones de baja, si bien al mismo tiempo comunicaba a la obligada tributaria la decisión de reponer las actuaciones, dado que la falta de representación era un defecto formal subsanable.

Una vez comunicado el reinicio de las actuaciones inspectoras, y tras la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia con fecha de 29 de octubre de 2004, se procedió a incoar acta por el IRPF de 1993, así como a la apertura de expediente sancionador, actuaciones que culminaron con los acuerdos del Inspector Regional Adjunto de fecha 16 de diciembre de 2004 a los que se aludía con anterioridad, frente a los que se presentaron reclamaciones económico-administrativas, que, una vez fueron acumuladas, se resolvieron en sentido desestimatorio por la resolución del TEAR impugnada.

Dada esta situación se fundamentó la interposición de una demanda basada, en primer lugar, en la imposibilidad de retroacción de actuaciones al mediar sentencias judiciales que resolvieron definitivamente sobre los actos administrativos reproducidos, así como en la existencia de prescripción y, por lo que respecta a la sanción, en la ausencia de culpabilidad e indebida graduación de la sanción. Por su parte, la Abogacía del Estado se opuso a la estimación del recurso, si bien únicamente efectuó alegaciones con relación a la prescripción y a la concurrencia de culpabilidad en la infracción.

En el concreto supuesto analizado por el Tribunal, por tanto, el recurso se interpuso contra una liquidación y sanción por IRPF del periodo impositivo de 1993, dictados, de conformidad con lo declarado por la Administración, con la finalidad de ejecutar un pronunciamiento anterior del propio TSJ que había anulado la liquidación y la sanción originaria, por haberse llevado a cabo las actuaciones inspectoras con una persona carente de la debida representación del contribuyente. Y, el órgano administrativo, tras proceder por propia iniciativa a dar de baja los actos anulados, comunicó al contribuyente que dicho defecto resultaba subsanable, al ser considerado como formal, teniendo derecho a reponer las actuaciones al momento de la comisión del vicio detectado.

Se planteó pues la cuestión relativa a si la anulación de una concreta liquidación por causas de anulabilidad de índole formal puede o debe impedir la práctica de una nueva actuación liquidatoria con sujeción a los requisitos legales establecidos, teniendo en cuenta que puede llegar a suceder (como ocurría en el concreto supuesto de autos analizado por el Tribunal) que no se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar por haberse interrumpido su cómputo por la propia acción impugnatoria de la recurrente.

A priori, parece lógico pensar que el acto o actuación administrativa de que se trate únicamente resultará anulada en la medida de su ilegalidad, si bien solo procederá una anulación parcial del acto impugnado cuando este pueda subsistir, legal y razonablemente, sin la parte del mismo que ha resultado anulada, por ejemplo, mediante la reducción del *quantum* de una sanción pecuniaria en atención al principio de proporcionalidad. En otro caso, procedería de manera indefectible la anulación total del acto impugnado, a pesar de que no resulte del todo punto disconforme a Derecho. Ahora bien, con independencia de lo anterior podría llegar a suceder que la pretensión de un recurso solicitase la retroacción o reiteración de la actuación administrativa, en cuyo caso la estimación del recurso implicaría la existencia de un pronunciamiento judicial sobre dicha retroacción o reiteración de la actuación declarada nula.

Tal y como comienza señalando el Tribunal, en anteriores pronunciamientos dictados por el mismo, únicamente se había concluido la imposibilidad de reiteración de actos administrativos tributarios previamente anulados por sentencia judicial en aquellos casos en los que el vicio determi-

nante de la anulación hubiera sido material o de fondo, pero no en aquellos supuestos en los que el defecto fuere de carácter adjetivo o formal. Como es sabido, con carácter general, en aquellos casos en los que la anulación derive de un vicio procedimental, resulta factible la retroacción de actuaciones al momento en que se incurrió en el vicio formal, a los efectos de la subsanación del mismo. Ahora bien, dicha doctrina, con la salvedad relativa a algún supuesto puntual o excepcional, no parece aportar argumentos jurídicos que permitan fundamentar la decisión de reposición de actuaciones. En efecto, con carácter general, nada se ha señalado acerca de la imposibilidad de ordenar la retroacción de actuaciones si no se ha solicitado en la pretensión ejercitada (a pesar de que se trate de un vicio de carácter formal), si bien en determinados supuestos se ha apelado expresamente a la aplicabilidad, igualmente en el ámbito jurisdiccional, de las previsiones contenidas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC) acerca de los vicios del acto administrativo, al objeto de llegar a condicionar hasta el extremo el sentido de una estimación de la pretensión de anulación del acto o actuación administrativa, llegándose a diferenciar entre la declaración judicial de nulidad (por vicios de nulidad de pleno derecho) o de anulación (por vicios calificados de anulables).

2. CAUSAS QUE DETERMINAN LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

Una vez efectuadas estas consideraciones preliminares, el Tribunal entró a analizar la cuestión suscitada, procediendo a la estimación del primero de los motivos de la demanda, a través de la realización de una doble argumentación: la relativa a «razones de estricta legalidad» y la referente al «principio constitucional de seguridad jurídica». Tal y como pone de manifiesto el Tribunal en el Fundamento Jurídico 3.º de la Sentencia, de cara a tratar de fundamentar la escasa doctrina judicial elaborada con la finalidad de justificar la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente por defectos formales, habría que acudir a los preceptos de la anterior y de la actual Ley de Procedimiento Administrativo relativos a la conservación de actos y trámites en casos de anulación, subsanación de defectos, etc. Ahora bien, tales preceptos se encuentran insertos en una ley que está regulando el procedimiento administrativo –no el proceso jurisdiccional– y que van destinados a los órganos administrativos –no a los tribunales de justicia–.

Igualmente cabría acudir (por lo que respecta, especialmente, a la retroacción de actuaciones) a la regulación contemplada en la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, si bien se trataba en el presente caso de una normativa reguladora de procedimientos administrativos (el económico-administrativo también lo es) y dirigida a órganos administrativos (los tribunales económico-administrativos también lo son). A tal efecto, estimó el Tribunal que nuestra legislación apuesta por la viabilidad de subsanación de los vicios del acto administrativo (especialmente en los casos de defecto de forma o de procedimiento), tanto en el curso del procedimiento administrativo como en fase de recursos administrativos; esto es, en vía administrativa. Cuestión distinta sería, sin embargo, tratar de extrapolar tal posibilidad al procedimiento jurisdiccional que concluye con una sentencia judicial. Recuérdesse a este respecto que el procedimiento jurisdiccional y la ejecución de sentencias no tienen su regulación en la Ley 30/1992, sino en la Ley 29/1998, de

13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LRJCA), donde no existe un solo precepto legal que contemple tales posibilidades, previéndose en los artículos 68 y siguientes de la citada LRJCA que la sentencia en cuestión solo podrá tener alguno de los siguientes fallos: inadmisibilidad del recurso, desestimación o estimación por anulación total o parcial del acto administrativo impugnado. Y, como es sabido, los artículos 103 y siguientes de la citada ley, encargados de regular la ejecución de sentencias, nada disponen acerca de la posibilidad de remediar los vicios que hayan dado lugar a la estimación del recurso con anulación del acto administrativo impugnado. Contrariamente a todo ello, las sentencias judiciales de lo que están dotadas es del más que conocido «principio de cosa juzgada».

El artículo 71 de la vigente LRJCA obliga a declarar la nulidad del acto recurrido si este no resulta conforme a Derecho, así como a restablecer la situación jurídica del recurrente con la correlativa adopción de cuantas medidas resulten necesarias para el pleno restablecimiento de la misma, entre ellas la emisión de un nuevo acto o la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria dentro del plazo que la propia Sentencia establezca. Nada autorizaba, por tanto, a incluir ningún otro tipo de declaraciones, lo que tampoco puede hacer la Administración con posterioridad con la finalidad de eludir el exacto cumplimiento de los pronunciamientos dictados con anterioridad. Lo contrario supondría, en definitiva, una «prima a la ilegalidad» y el establecimiento o imposición de una condena en perjuicio del recurrente, ya que se terminaría dejando en manos de la Administración prolongar de manera indefinida la situación de injusticia, sin más que reiterar la existencia de vicios formales en cada nueva tributación.

Ello explica que resulte forzoso considerar como una práctica viciosa la declaración de nulidad de actuaciones por vicios formales. Únicamente en el ámbito administrativo, y dentro de la vía administrativa de recurso, resulta posible acordar la nulidad de lo actuado y disponer la retroacción del expediente al instante en que el vicio de forma fue cometido. Y dicha posibilidad queda justificada solo en el ámbito de la supremacía jerárquica del órgano administrativo que resuelve el recurso ordinario, no siendo posible, por el contrario, su traslado al campo del recurso contencioso-administrativo al no ser este un recurso jerárquico.

Así las cosas, se encargó de precisar en primer término el TSJ de la Comunidad Valenciana que si el vicio apreciado al objeto de declarar judicialmente la nulidad del acto administrativo es material o de fondo, no resulta procedente su reiteración administrativa, salvo en aquellos supuestos de estimaciones parciales de recursos, por razones de fondo, que hicieran necesario el dictado de un nuevo acto administrativo que ajustase este a las determinaciones establecidas en la sentencia judicial. Ahora bien, la conclusión habría de ser distinta si el defecto lo fuese de carácter adjetivo o formal, ya que en dicho caso podría optarse por la retroacción de las actuaciones al instante en el que se hubiese cometido el vicio adjetivo o formal.

Ciertamente a este respecto resulta de gran relevancia la distinción entre vicio sustancial y vicio formal, debiendo quedar comprendidos dentro de estos últimos –únicamente– aquellos que implican la comisión de un error aritmético, de hecho o sobre vicios menores en el acto administrativo dictado, y no, como es lógico, omisiones de carácter trascendental en cualquier procedimiento administrativo como pueda ser, por ejemplo, la inexistencia de trámite de audiencia, la firma de un acta sin poder de representación, la inexistencia de orden motivada por parte del Inspector-Jefe para el inicio de actuaciones o

la falta de motivación; es decir, en definitiva, cualquier defecto que no tenga que ver con la discusión acerca de la decisión material que haya conducido a la Administración a la práctica de la liquidación.

Tomando como punto de referencia la regulación establecida en los artículos 63 a 67 de la Ley 30/1992, en los que se contiene la doctrina del denominado principio del *favor acti*, estableciéndose la transmisibilidad y la conservación de las actuaciones, así como la conversión de actos y la convalidación y retroacción de actuaciones en supuestos de defecto formal, estimó el TSJ de la Comunidad Valenciana a través de la citada Sentencia de 17 de junio de 2010 que dicha regulación justifica el establecimiento de un régimen favorable a la conservación de los actos administrativos, admitiéndose que la retroacción de actuaciones pueda adoptarse durante la tramitación de los procedimientos ante la Administración tributaria. En cambio, extrapolar dicha posibilidad al procedimiento jurisdiccional que finaliza mediante sentencia judicial constituye una cuestión nada clara, ya que el procedimiento jurisdiccional y la ejecución de sentencias no tienen su regulación en la citada Ley 30/1992, sino en la LRJCA de 1998, donde no existe un solo precepto legal que contemple dicha posibilidad. De este modo parece dar a entender el Tribunal que, una vez concluida la inexistencia de facultad atribuida legalmente a un órgano judicial para ordenar ninguna retroacción de actuaciones en la resolución de un recurso contencioso-administrativo si la pretensión no lo solicita, la Ley Jurisdiccional únicamente permite la estimación del recurso y, en su caso, la declaración de nulidad del acto, al resultar contrario a Derecho.

En consecuencia cabría estimar que, en el fallo de que se trate, habrá de declararse la nulidad (siempre y cuando el vicio que concurra sea del art. 62 Ley 30/1992), o bien la anulación (si lo fuese del artículo 63 de la citada ley), sin necesidad de tener que expresar la concreta infracción del ordenamiento jurídico que la motiva. De este modo, en función de cual resulte ser la causa de invalidez apreciada, se habrá de declarar la nulidad o la anulación. E incluso en el supuesto de que la infracción lo hubiese sido de normas procedimentales, el Tribunal podría llegar a declarar la nulidad de las actuaciones a partir del acto viciado y ordenar la retroacción del expediente a su origen.

Por lo que respecta al necesario respeto al principio constitucional de seguridad jurídica, a través del Fundamento Jurídico 4.º del citado pronunciamiento, el Tribunal efectuó una serie de referencias a algunas de las principales facetas del citado derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, aludiendo al hecho de que en el proceso a través del cual se articula dicha tutela judicial tiende a la definitiva terminación de los conflictos jurídicos, así como a las singularidades de la relación jurídica existente entre la Administración tributaria y el sujeto pasivo que autoliquida el impuesto.

3. REFLEXIONES DEL TRIBUNAL EN RELACIÓN CON LA EVENTUAL RETROACCIÓN DE ACTUACIONES TRATÁNDOSE DE UN ACTO ADMINISTRATIVO ANULADO POR VICIOS DE FORMA

Sabido es que, con carácter general, las exigencias contenidas en los artículos 9.3 y 24.1 de la CE han de proyectarse sobre la relación jurídica existente entre Administración Tributaria y el sujeto pasivo que autoliquida el impuesto, al estar revestida dicha relación de caracteres que la singularizan

frente a otras relaciones administrativas. Dicho derecho a la tutela judicial efectiva se concreta, entre otras actuaciones, en el derecho a que las resoluciones judiciales se ejecuten en sus propios términos, ya que en caso contrario no serían más que meras declaraciones de intenciones y, por tanto, no estaría garantizada la efectividad de la tutela judicial. E igualmente se proyecta sobre el derecho a la intangibilidad, inmodificabilidad o invariabilidad de las resoluciones judiciales firmes, que impide que órganos administrativos o judiciales desconozcan o contradigan las situaciones jurídicas declaradas o reconocidas en una sentencia que haya adquirido firmeza. En este sentido se encargó de poner de manifiesto el Tribunal que «El proceso por el que se articula la tutela judicial tiende o debiera tender hacia la definitiva terminación de los conflictos jurídicos, de los litigios, de ahí que, dirimido el litigio por los jueces después de que las partes disfrutaron de oportunidades procesales diversas, el replanteamiento del conflicto jurídico por parte de una de ellas, la Administración tributaria, compromete sin duda la seguridad jurídica y la efectividad de la tutela judicial debida al ciudadano».

Pues bien, tomando como punto de partida que los deberes formales de autoliquidación impuestos a los contribuyentes representan el pilar del actual sistema general de gestión de los tributos, procediendo la Administración tributaria a delegar a los administrados la concreción de su deber de contribuir después de que aquellos apliquen operaciones jurídicas y aritméticas, parece innegable que la Administración tributaria podrá rechazar la propuesta del sujeto pasivo mediante una liquidación dotada de ejecutividad mientras, que por el contrario, si el sujeto pasivo no está conforme con la liquidación, se ve obligado entonces a agotar la vía administrativa previa y probablemente la judicial. Ahora bien, el Tribunal rechaza la posibilidad de que, aunque el sujeto pasivo obtenga sentencia estimatoria y anulatoria de la liquidación, la Administración tributaria quede en situación de girarle nueva liquidación contradictoria sin más límite que no contradecir el pronunciamiento judicial, ya que aquella (la Administración), cuando gira nueva liquidación, en ocasiones aprovecha para plantear o replantear cuestiones sobre la deuda tributaria (cuestiones nuevas) que hubieran precisado de revisión de oficio de no haberse anulado por los jueces la liquidación impugnada por el contribuyente y solo por él.

¿Hasta qué punto dicha actuación resulta conforme con la tutela judicial efectiva y con la seguridad jurídica? Tal y como precisa el Tribunal: «La factibilidad de reiteración de actos administrativos anulados (especialmente en el caso de vicios de forma o procedimiento) tiene como ventaja el principio de justicia material, en el sentido de evitar que, por meras cuestiones formales, se incumpla el deber de contribuir según la capacidad económica de cada uno. Pero no es menos cierto que también conllevaría el más considerable lastre del riesgo de latencia sine die del conflicto, dejando en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la situación de injusticia, sin más que reiterar los vicios formales en cada nueva tramitación, con grave merma del principio de seguridad jurídica».

Sucede además que, dentro del ámbito tributario y a resultas de lo prolongado del devenir procedimental (que incluye el recurso obligatorio a la vía económico-administrativa), existe la posibilidad de que una sola reiteración del acto administrativo pueda conducir a que el conflicto tributario se extienda a horquillas temporales inasumibles en un Estado de Derecho, durante las cuáles el contribuyente sufrirá la incertidumbre del resultado final de la controversia, motivo por el cual señala el Tribunal que «El principio de justicia material y la obligación de contribuir según la capacidad económica de cada uno tiene que ceder a favor del principio de seguridad jurídica en el supuesto descrito».

Recapitulando, no parece que resulten ajustados a Derecho aquellos pronunciamientos judiciales que, estimando infracciones procedimentales, acuerdan la retroacción de actuaciones y permiten la reiteración del acto administrativo anulado por vicios de forma. Tratándose de aquellos procesos judiciales que finalizan con la anulación del acto administrativo por motivos formales, no le cabe a la Administración la posibilidad de llevar a cabo una reiteración del acto administrativo expulsado del ordenamiento jurídico. Y ello sobre la base de que si a la Administración le cupiese el ejercicio de tal opción, no tendría sentido decir que no es correcto que los tribunales de justicia acuerden la reiteración del acto anulado por defecto formal.

A juicio del Tribunal no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han resultado anulados por una sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o de defecto determinante de la anulación. A pesar de que el sujeto pasivo pueda llegar a obtener una sentencia estimatoria y anulatoria de la liquidación, la Administración tributaria se encuentra en situación de poder girarle una nueva liquidación contradictoria sin más límite que no contradecir el pronunciamiento judicial, ya que la Administración tributaria, cuando gira una nueva liquidación, en ocasiones se sirve de dicha situación para plantear o replantear cuestiones relativas a la deuda tributaria, es decir, cuestiones nuevas que hubieran precisado de una revisión de oficio en el supuesto de no haberse anulado por los jueces la liquidación impugnada por el contribuyente y solo por él.

En resumen, concluye el Tribunal que no resulta factible reiterar los actos administrativos tributarios una vez que los mismos han sido anulados por sentencia judicial, con independencia de cuál haya sido el tipo de vicio o defecto determinante de la anulación; de manera que, en aplicación de tal doctrina, no cabe sino concluir con la estimación del recurso en atención al primero de los motivos en que el mismo aparece fundado.

4. ALCANCE DEL VOTO PARTICULAR FORMULADO A LA SENTENCIA

¿Y qué consideraciones se efectúan en el Voto Particular formulado al citado pronunciamiento? En dicho Voto se señaló que lo que la Sentencia examinaba era la posibilidad de que la Administración tributaria pudiera practicar nuevas liquidaciones por el IRPF tras haber sido anuladas unas anteriores, siendo el motivo de las anulaciones de los actos liquidatorios la insuficiencia de apoderamiento del representante del contribuyente, es decir, una cuestión estrictamente formal. Y, a su juicio, la tesis relativa a la insubsanabilidad por la Administración de actuaciones liquidatorias anuladas en sede jurisdiccional no es nueva, habiendo sido ya adoptada con anterioridad por el propio Tribunal bajo la denominación argumental del «tiro único», expresión con la que se designa a aquella doctrina a la luz de la cual no cabe una segunda liquidación una vez se ha anulado la primera, ya que no puede reiterarse hasta que la Administración tributaria acierte.

Tal y como se señala en el Voto Particular, la cuestión relativa a la posible reiteración de la actividad liquidatoria por la Administración tributaria dentro del periodo de prescripción (en relación con la cual, insistimos, el fallo del Tribunal en la presente Sentencia residió en negar la práctica de una nueva actuación de comprobación o liquidación), fue en su día objeto de análisis por el Tribunal

Supremo (TS) a través de su Sentencia de 7 de octubre de 2000 en la que, partiendo del presupuesto legal de que cabe la reiteración de una segunda comprobación o liquidación, ofreció una vía de encuentro y solución a las posturas confrontadas ¹.

Tal y como se señala en el Voto Particular, la citada Sentencia del TS efectuó una formulación de importante alcance, al reconocer que el derecho a comprobar valores y corregir los defectos señalados por los Tribunales tiene, además del obvio límite de la prescripción, la limitación de la posible incuria administrativa, en el sentido de que si la Administración reitera su deficiente actuación habrá perdido el derecho a la comprobación de valores y deberá pasar por el valor formulado por el contribuyente.

A juicio del Magistrado que formuló el Voto, la adopción de dicha línea interpretativa permite conciliar el principio de conservación de los actos y subsanación de los defectos que determinan la anulación con el espíritu y letra de los preceptos constitucionales que amparan la seguridad jurídica, la tutela judicial efectiva y el de un procedimiento sin dilaciones indebidas, impulsando la idea de una progresiva paridad Administración-contribuyente que va penetrando nuestro sistema jurídico administrativo. En su opinión resulta posible la subsanación de los vicios formales de que adolezca el acto administrativo de que se trate, tanto con anterioridad a una eventual anulación del acto, como con posterioridad al momento en que se haya procedido efectivamente a la anulación del mismo, bien en vía administrativa –lo que incluye la económico-administrativa–, bien en vía jurisdiccional, en aplicación de la regulación contenida en los artículos 64 a 67 –ambos incluidos– de la Ley 30/1992.

De este modo se alcanzaría la conclusión de que la Administración no solo está facultada para dictar un nuevo acto en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda, si bien este derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad procedimental en su liquidación tributaria no tiene carácter ilimitado. Cuestión distinta sería la relativa a la reiteración indefinida o sine die de las facultades de subsanación.

En resumen, a través del citado Voto Particular se estimó, en primer lugar, que en aquellos supuestos de anulación (ya sea por motivos de forma o por falta de motivación) de actos administrativos tributarios (ya sea dicha anulación decretada por el TEAR o lo sea en vía jurisdiccional) cabe dictar nuevos actos administrativos en sustitución de los anulados, originando las anulaciones iniciales decretadas la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el vicio de que se trate y no a un momento anterior, de acuerdo con el principio de conservación de actos o trámites. Y dicha posibilidad de dictar nuevos actos administrativos en sustitución de los previamente anulados

¹ En relación con la posibilidad de reiteración de actos administrativos anulados judicialmente, declaró el TS en la citada Sentencia de 7 de octubre de 2000, con base en lo dispuesto en los artículos 52 y 53 de la antigua Ley reguladora del Procedimiento Administrativo (actuales arts. 64 y siguientes de la vigente Ley 30/1992), y al hilo de una comprobación de valores falta de motivación, lo siguiente: «(...) La Administración no solo está facultada para dictar un acto nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda». Concretamente, a través de la citada Sentencia se analizaba un supuesto en el que un particular manifestó su desacuerdo con que, una vez anulada la valoración, se concediese a la Administración la posibilidad de reiterar la misma corrigiendo los defectos apreciados. El TS resolvió la cuestión siguiendo la doctrina dominante, referida al principio de conservación de los actos y posible convalidación de actuaciones anulables subsanando los vicios de que adolezcan, afirmando que la Administración no solo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda.

tendrá como límite la reiteración de tal facultad, de manera que si se produce una nueva anulación del acto administrativo (es decir, la segunda), no existirá ya posibilidad alguna de reiteración del acto administrativo nuevamente anulado.

Por otra parte, se señaló en el citado Voto Particular que la dicotomía planteada por la Sentencia analizada entre procedimiento administrativo y procedimiento jurisdiccional, es decir, entre acto y sentencia resulta artificial. En palabras del Magistrado: «No se trata, a mi juicio, de que estemos ante una resolución jurisdiccional que se vulnera al no respetar la cosa juzgada, estamos ante una nueva actuación administrativa, ante una nueva liquidación, que parte necesariamente de la expulsión del ordenamiento jurídico de la anterior, de la anulada por la Sala, luego no existe contradicción entre la actividad de la Inspección y el pronunciamiento judicial, más bien al contrario, la una es directa consecuencia del acatamiento de la otra, eso sí, cada una en el ámbito procedimental que le es propio. Es cierto que el artículo 68 de la LRJCA no contempla la subsanación de los actos revisados por un órgano judicial, pero no podemos olvidar que la sentencia anulatoria de un acto liquidatorio produce plenos efectos jurídicos y se agota con la expulsión de la legalidad del acto viciado, de manera que es la Administración tributaria la que puede a continuación, y sin más límites que la prescripción, volver a liquidar un hecho imponible controvertido, sin que le alcance la cosa juzgada».

De este modo, en opinión del Magistrado, si bien la Sentencia invocaba el necesario respeto a los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, terminaba obviando la implicación de otros principios constitucionales de mayor especialidad y observancia. Tal y como se precisa en el citado Voto: «De entrada, no aprecio vulneración de la tutela judicial efectiva, cuyo colofón se produjo con la obtención de una resolución judicial que dio repuesta congruente a las pretensiones del contribuyente, estamos ahora en una fase nueva y administrativa, que se rige por sus propias reglas y que en nada afecta a una tutela judicial ya agotada. Tampoco comparto la fundamentación sustentada en el respeto a la seguridad jurídica, no ya por no ser suficiente la lógica comprensión en la impaciencia que genera una demora de más de diez años en la definitiva resolución de un debate jurídico, sino por considerar que los déficits del sistema tributario no pueden ser resueltos con atajos jurídicos, plenos de comprensión para el contribuyente, pero que soslayan en un tema tan controvertido las reglas jurídicas aplicables. Frente a la seguridad jurídica invocada por la sentencia de la mayoría, es decir, frente a la paz jurídica derivada de una sentencia anulatoria por motivos formales, aparecen principios constitucionales que, a mi parecer, debieran ser observados de forma prioritaria por su directo e inmediato valor normativo (art. 9 de la CE), como son el principio de igualdad ante la ley, el de capacidad económica, el de generalidad y progresividad, el de justicia tributaria, y el necesario cumplimiento de los objetivos tributarios de redistribución de la riqueza y solidaridad propios del Estado Social y de Derecho (arts. 1.1, 14, 31.1, 131.1 y 138.1 CE)».

En definitiva, se concluyó en el citado Voto Particular que el derecho de la Administración a realizar una nueva/segunda liquidación del tributo en cuestión no viene impedido por una anterior anulación del Tribunal, estimándose así que la anulación de una liquidación por causas de anulabilidad de índole formal no puede ni debe impedir practicar una nueva actuación liquidatoria con sujeción a los requisitos legales, atendiendo además a que en el concreto supuesto analizado no se había producido la prescripción del derecho a liquidar por haberse interrumpido su cómputo por la propia acción impugnatoria del recurrente.

5. ¿QUE EFECTOS HAN DE DERIVARSE DE LA DECLARACIÓN DE VALIDEZ DE UN ACTO TRIBUTARIO?

Con carácter general resulta de gran utilidad de cara al objeto de nuestro estudio precisar los efectos *ex tunc* o *ex nunc* derivados de la declaración de la invalidez de un acto tributario, esto es, si dichos efectos se han de producir desde que se dictó el acto o únicamente desde que resulta declarada la anulabilidad, sin efectos retroactivos. Y ello de cara a la apreciación del vicio de invalidez derivado de una concreta liquidación tributaria.

Igualmente han de ser analizadas otras cuestiones tales como la posibilidad de que, a pesar de haberse apreciado la concurrencia de un vicio en las actuaciones administrativas, se pueda ordenar la retroacción de la actuación administrativa hasta el trámite o vicio anulado.

Como seguramente se recordará, declaró el TS en su Sentencia de 15 de junio de 1990, que resulta más correcto no declarar, si quiera, la nulidad de un acto administrativo (al tratarse de un hecho gravemente lesivo de la seguridad jurídica y carente de toda explicación desde la perspectiva de la eficacia y de la economía procesal) si, con ello, se van a reiterar actuaciones destinadas a llegar a la consecución del mismo resultado. Tal y como precisó el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento: «El orden jurídico administrativo, el sentido finalista de la actuación administrativa dirigida a la satisfacción del interés público, la necesaria celeridad de la actividad administrativa para la consecución de sus fines, la quiebra que para el interés público supondría la exigencia de una escrupulosa perfección jurídica de los actos administrativos y otros condicionamientos semejantes, han venido a sustituir el principio general de la nulidad de pleno derecho, que rige en el ámbito del Derecho Privado, expresado fundamentalmente en el artículo 6.3 del Código Civil, por la situación inversa, en cuanto que la regla general es la anulabilidad o nulidad relativa, mientras que lo excepcional es la nulidad absoluta o de pleno derecho. Entendido ello de esta manera (...) el aspecto restrictivo (...) ha de primar de forma clara, pues en el Derecho no hay una contraposición entre el ser y el no existir, sino entre el valer y el no valer, entre la validez y la nulidad».

Con posterioridad tuvo ocasión de manifestar el propio TS, entre otras, en sus Sentencias de 29 de diciembre de 1998 y de 7 de octubre de 2000 (esta segunda ya citada) que, cuando resulte inevitable la declaración de invalidez al haber causado el defecto formal existente indefensión, la Administración no solo quedará facultada para dictar un nuevo acto en sustitución del anulado, sino que estará obligada a ello en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda ².

Por otra parte, y al hilo de la diferenciación existente entre la apreciación de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad en una liquidación tributaria, se ha venido estimando que la concurrencia de un vicio de anulabilidad ve limitada su virtualidad jurídica a una declaración *ex nunc* de invalidez del acto administrativo, que únicamente opera desde que se dicta la resolución que la declara, con efectos particulares, atribuyéndose virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de

² Véanse igualmente a este respecto las Sentencias del Alto Tribunal de 27 de marzo de 1985 y de 8 de mayo de 1986, en las que se señaló que «En la apreciación de supuestos vicios de nulidad debe ponderarse la importancia que revista el derecho a que afecte, las desviaciones que motive, la situación y posición de los interesados en el expediente».

la Administración a liquidar, por ejemplo, a cualquier acto del recurrente o de la Administración, incluso al propio acto que resulta expulsado del ordenamiento jurídico.

Como ya sabemos, al objeto de que el obligado tributario, al haberse apreciado por parte de la Administración o de un órgano judicial un vicio de invalidez, logre su declaración de nulidad (ya concurra un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad) la Ley General Tributaria (LGT) regula, a través de sus artículos 213 a 248, un sistema de recursos ordinarios y especiales que han de ser interpuestos ante los distintos tribunales económico-administrativos (ya sean estos estatales, autonómicos o locales), produciéndose en numerosas ocasiones el pago de la deuda y, cuanto menos, el devengo de parte de los intereses de demora correspondientes, en función de si la presentación de dicho recurso se ha producido igualmente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) por razón de la cuantía y no ha sido resuelto antes del transcurso del periodo de tiempo de que se trate, siendo la propia Administración la que, inclusive de oficio, podría proceder a la revisión de su actuación.

Así las cosas, dentro de los llamados procedimientos especiales de revisión, se sitúa el procedimiento de nulidad de pleno derecho, de aplicación excepcional para determinadas infracciones legales de especial relevancia. Y, junto a dicho procedimiento, se ha de hacer referencia a la consabida interposición de los recursos de reposición, la reclamación económico-administrativa, el recurso de anulación y el recurso de alzada.

Con carácter general, tanto de la regulación contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como del artículo 102 de la Ley 30/1992, parece desprenderse que el inicio del procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho (ya sea de oficio o tras solicitud de iniciación por el interesado) no se halla sometido a plazo alguno. En este sentido, y dado el silencio normativo contenido en la Ley 58/2003, podría concluirse que no existe plazo alguno para su aplicación en vía administrativa (no jurisdiccional), así como que la posibilidad de iniciar el procedimiento para la declaración de invalidez de aquella liquidación tributaria que incurra en un vicio de nulidad de pleno derecho resulta imprescriptible³.

Ahora bien, la aplicación de lo dispuesto por el artículo 106 de la Ley 30/1992 (que, como ya sabemos, limita las facultades de revisión administrativa en los supuestos de prescripción de las acciones, así como de ataque a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a la ley) podría llegar a permitir, tal y como declaró el TS en su Sentencia de 17 de enero de 2006, negar esa imprescriptibilidad en todo caso, borrándose así la distinción entre unos y otros vicios con base en dichas circunstancias. A través del citado pronunciamiento, el Alto Tribunal estimó que resulta de aplicación al ámbito tributario el citado artículo 106 de la Ley 30/1992, afirmando a tal efecto que «El principio de seguridad jurídica reclama que se ponga un límite que sirve para dar eficacia y consagrar las situaciones existentes», si bien precisa más adelante el citado Tribunal que «Dependerá del caso concreto y de los bienes jurídicos en juego, comprendiendo el precepto tanto la prescripción tributaria, como la de los derechos y obligaciones originados en el seno de las relaciones entre la Administración y el ciudadano y los derechos adquiridos en las relaciones entre particulares».

³ Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias del TS 26 de abril de 2001 y de 30 de septiembre de 2002.

Al amparo de esta interpretación sostiene BOSCH CHOLBI ⁴ que ha de resultar posible encauzar, a través de un plazo de prescripción de cuatro años, la posibilidad de que la Administración tributaria inicie de oficio o acepte la solicitud por el obligado tributario de inicio del procedimiento especial de revisión por nulidad de pleno derecho contra una liquidación tributaria. Y ello acudiendo a la aplicación a esta materia de lo establecido en la LGT, tal y como ya ha hecho el TS a través, entre otras, de sus Sentencias de 17 de enero de 2006, 22 de octubre de 1997 y de 14 de junio de 1999.

¿Qué criterios nos ofrecen las normas para entrar a diferenciar entre la concurrencia de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad en un acto de naturaleza tributaria? A priori habría que acudir a lo dispuesto en los artículos 62 a 67 de la Ley 30/1992, encargados de regular las causas de nulidad y de anulabilidad de los actos administrativos, y cuya aplicabilidad al ámbito tributario parece reclamarse a través del artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA) y, de manera indirecta, por el propio artículo 26.5 de la LGT. A través de dichos preceptos se permite u obliga, según el caso, a la transmisibilidad, conversión, conservación y convalidación de los actos administrativos, configurándose así el llamado principio del *favor acti*. Ahora bien, conviene tener presente igualmente que, de conformidad con lo establecido por el artículo 57.3 de la citada Ley 30/1992, los actos administrativos no deben tener eficacia retroactiva salvo supuestos excepcionales, los cuales resultan determinados en el propio precepto.

Pues bien, a resultas de lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley 30/1992 cabría estimar que, en principio, la única diferenciación legal existente entre la concurrencia de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad se concreta en la imposibilidad de que el acto nulo de pleno derecho sea convalidado. En cambio, el resto de facultades contenidas en los artículos 62 a 67 de la LRJAP-PAC podrían ser ejercitadas con independencia de que el vicio de validez apreciado en un acto administrativo sea el de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad.

Y, dejando a salvo los supuestos de convalidación, ¿cuándo podrían ser aplicadas, en cada caso, el resto de previsiones relativas a la conservación de actos administrativos? Con carácter general, podrán serlo por la propia Administración tributaria mientras se esté tramitando un concreto procedimiento administrativo que se halle relacionado con el acto en cuestión (caso, por ejemplo, del procedimiento de gestión tributaria o del de inspección, o bien al hilo de un análisis de un recurso de reposición). Ahora bien dichas previsiones habrán de ser tenidas en cuenta igualmente a la hora de ejecutar la resolución de un recurso en vía administrativa o de un órgano judicial, si bien en este último caso, en el supuesto de que así fuese necesario para poder llevar a cabo dicha ejecución por la Administración autora del acto, en coherencia con la propia resolución administrativa o judicial adoptada. Ello exigirá analizar la normativa sobre ejecución de resoluciones administrativas y sentencias judiciales, así como atender a cual haya sido la resolución administrativa o judicial en función de la cual hubiese sido, a su vez, ejercitada la pretensión ante el órgano administrativo o judicial ⁵.

⁴ BOSCH CHOLBI, J. L.: «Los efectos de la nulidad de pleno Derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un "mito jurídico" y el papel de los Tribunales Económico-Administrativos», *Tribuna Fiscal*, núm. 33, 2010, pág. 26.

⁵ En cambio, lo que no resultaría admisible sería que, apelando a las facultades establecidas en dichas disposiciones normativas, se pudieran llegar a influenciar las decisiones adoptadas por las resoluciones administrativas o judiciales. En otras palabras, no cabría la posibilidad de que, aludiendo a dichas facultades administrativas, se llegase a modular el sen-

Como es sabido, el artículo 111.2 c) de la Ley 30/1992 permite la suspensión del acto impugnado, entre otros motivos, en aquellos supuestos en los que se fundamente en algunas de las causas de nulidad de pleno derecho del artículo 62.1 de la citada ley. Dicha circunstancia queda puesta de manifiesto cuando se señala en la Sentencia del TS de 19 de abril de 2006, al hilo de la interrupción de la prescripción de los actos declarados nulos, que «La distinción entre la anulación de un acto por causa de anulabilidad o por razón de nulidad (...) no es irrelevante para el ordenamiento jurídico, que considera no convalidantes los actos nulos, siendo imprescriptible, en principio, la acción para exigir su anulación. Por el contrario, los actos anulables son convalidables y son susceptibles de impugnación en los plazos legalmente establecidos (...)».

Así, por ejemplo, al amparo de dicho criterio la falta de motivación en un concreto acto de gestión tributaria (caso, por ejemplo, de una comprobación de valores, de una liquidación tributaria o de la adopción de una medida cautelar) podrá ser considerada como un vicio de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho. Sin embargo, a tenor de la normativa vigente con dicha calificación, únicamente puede extraerse la conclusión de que ya no podrá tramitarse el recurso extraordinario de revisión de oficio, pudiendo en cambio convalidarse por la Administración tributaria cuando proceda.

A pesar de ello cabe aludir a la existencia de diversas resoluciones que, apelando a dicha posibilidad de convalidación del acto anulable, cuando concurre un vicio de anulabilidad se vinculan únicamente efectos *ex nunc* a ese defecto, esto es, desde que es declarada su existencia, y no *ex tunc*, es decir, desde que se produjo la incorrección administrativa. Asimismo se señala que los actos del particular y de la Administración (incluso el acto viciado) han interrumpido la prescripción. Incluso en ocasiones se afirma que ha de producirse de manera automática la retroacción de las actuaciones administrativas al instante en el que se produjese el vicio en el acto anulado para que vuelva a llevarse a cabo el procedimiento tributario tras la subsanación del defecto.

¿Cuáles son los efectos derivados de la apreciación en una liquidación tributaria derivada de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad? Dado un acto en el que concurra un vicio susceptible de ser calificado como de nulidad de pleno derecho, ¿aquel será inválido *in radice*, *ex tunc*, de manera que la interposición del recurso permita que la resolución haga aflorar el vicio que existiese desde que se dictó, no debiendo producir efectos frente a todos desde ese preciso instante? Ya en su día el Tribunal Constitucional (TC), a través de su Sentencia 106/1999, de 14 de junio, negó la exclusión de una relación causal directa entre la anulación de un acto y la obligación de restituir lo percibido por determinados concejales, admitiéndose que dicha nulidad impide *pro futuro* su eficacia, si bien apelando a que la eficacia retroactiva de la anulación no fue adoptada de manera expresa. Se asumía así que no resultaba procedente la eliminación del conjunto de los defectos ya acaecidos ⁶.

tido de la decisión administrativa o judicial en el supuesto de que, por ejemplo, la pretensión del recurrente hubiera sido la de lograr la declaración de nulidad de la liquidación tributaria y así lo hubiera declarado la resolución.

⁶ Debe precisarse no obstante que a la citada Sentencia del TC se formuló un Voto Particular por parte del Magistrado Sr. Garrido Falla, en el que se afirmó lo siguiente: «(...) Convergamos, pues, en que la "taxativa" enumeración de actos nulos de pleno derecho que se contiene en el ya citado artículo 62 de la Ley 30/1992 –y que constituye ciertamente un singular avance de nuestro ordenamiento positivo, dentro del Derecho comparado– predica para dichos actos y porque así lo quiere deliberadamente la Ley, dada la gravedad de la infracción jurídica que comportan, el doble efecto de:

1. Para ellos no corren los plazos ordinariamente establecidos para recurrir (plazos que indefectiblemente corren para los actos simplemente anulables) y

Sucede sin embargo que nada señala la Ley 30/1992 en sus artículos 62 y 63, ni la LGT en su artículo 217 acerca de qué efectos ha ido produciendo un acto cuando en él concurre un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, así como si dichos actos han de mantenerse o no, tras la declaración de nulidad producida por el órgano competente. Igualmente, nada dispone la citada LRJAP-PAC en relación con las consecuencias sobre la prescripción o la caducidad de los derechos o potestades asociadas a dicho acto administrativo declarado nulo por uno u otro motivo. Por su parte la Ley 58/2003, a pesar de que no se refiere a esta cuestión de manera directa, sí que aporta diversas previsiones susceptibles de ser alegadas en este punto, si bien no diferencia en función de los motivos de nulidad: tanto cualquier actuación administrativa para comprobar, liquidar o reconocer una liquidación como la interposición de una reclamación o recurso «de cualquier clase» interrumpen el plazo de prescripción [art. 68.1 a) y b)]. Cabe aludir así a la existencia de una carencia de especificación normativa de los efectos de invalidez de una liquidación tributaria cuando se aprecian vicios de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad en el acto recurrido.

Tradicionalmente tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencial se han referido a diversos efectos derivados de la concurrencia en un acto administrativo de un vicio calificado de nulidad de pleno derecho. En primer lugar, que dicho acto no ha debido producir nunca efectos jurídicos, estimándose que la apreciación por el órgano administrativo o judicial competente de ese vicio es meramente declarativa de su existencia. En segundo término, que aquellos actos posteriores que trajesen su causa del mismo han de ser igualmente expulsados del ordenamiento jurídico, no pudiendo ser convalidados. Y, en tercer lugar, que los actos administrativos y las actuaciones del recurrente llevados a cabo para lograr esa declaración de nulidad por el órgano competente no interrumpen el plazo de prescripción. Se estima así que, cuando el vicio es de anulabilidad, los efectos a deducir son *ex tunc* y los actos de la Administración y del propio recurrente habrán interrumpido la prescripción. En esta línea se sitúan, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2006 y de 22 de octubre de 2009. En cambio otros pronunciamientos judiciales y decisiones administrativas vinculan de manera automática (e improcedente) la concurrencia de un vicio de anulabilidad a una decisión de retroacción de actuaciones administrativas, a pesar de que nada haya afirmado el Tribunal administrativo o judicial ⁷.

Igualmente se ha llegado a estimar que la declaración de nulidad del acto, con independencia de que el vicio apreciado pueda calificarse dentro de los fijados como de nulidad de pleno derecho o no, ha de originar la inexistencia del mismo, estimándose además que, cuanto menos, los recursos interpuestos por el recurrente destinados a lograr su expulsión del ordenamiento jurídico no pueden, sin embargo, perjudicarle mediante la interrupción de la prescripción.

2. Su carencia de efectos jurídicos antes de ser anulados es radical; de donde se desprende su carácter retroactivo *ex tunc*. Pero, no deduzcamos de aquí erróneamente, ni la ausencia de otros supuestos de nulidad radical (valga por todos el ejemplo del artículo 60 de la Ley General Presupuestaria), ni la posibilidad de que una simple anulación pueda tener efectos *ex tunc*: ¿Cómo reclamaríamos a la Hacienda Pública, por ejemplo, cuotas tributarias indebidamente abonadas como consecuencia de una liquidación declarada ilegal en vía contencioso-administrativa? Y ¿cómo podría, viceversa, la Hacienda Pública reclamar cantidades indebidamente percibidas por un particular en supuestos de simple anulabilidad?».

⁷ Véase, a este respecto, por ejemplo, la Resolución del TEAR de Valencia de 31 de octubre de 2008, en la que se señala, adoptando un criterio ciertamente discutible, que tras la anulación de una liquidación por el Tribunal sin orden de retroacción de actuaciones: «la Administración conserva el derecho a volver a liquidar, tanto si se ordena la reanudación, la retroacción o la práctica de nueva liquidación, como si no se pronuncia sobre ello, salvo los casos de prohibición en la propia resolución anulatoria o que concurra prescripción».

Desde nuestro punto de vista, resulta ciertamente discutible que pueda otorgarse efectos *ex tunc* a la nulidad de un acto administrativo únicamente en aquellos casos en los que concurre un vicio de nulidad de pleno derecho y, en cambio, efectos *ex nunc* cuando el vicio es de anulabilidad. De hecho ya en su día declaró el TS a este respecto en su Sentencia de 26 de septiembre de 1988 que «En la doctrina, si no con unanimidad sí con habitualidad, se viene repitiendo que la nulidad de pleno derecho opera *ex tunc*, en tanto que la anulabilidad juega *ex nunc*. Esta idea habría que matizarla, pero desde luego es de advertir que incluso en los supuestos en los que el vicio apreciado en el acto administrativo sea de anulabilidad, no podrán mantenerse las consecuencias perjudiciales para el administrado que se hayan producido con anterioridad a la resolución judicial anulatoria»⁸.

Al amparo de este conjunto de pronunciamientos judiciales se estimaba que igualmente en dichos supuestos nos hallamos ante un vicio de invalidez del acto administrativo, lo que implica (con independencia de que únicamente resulte calificable como de anulabilidad) que no puedan mantenerse las consecuencias perjudiciales para el administrado que se hubiesen producido con anterioridad a la resolución anulatoria. Téngase presente además que, al menos cuando nos hallemos ante vicios atribuibles a liquidaciones tributarias que, per se, supongan la exigencia de unas cantidades al obligado tributario, la pretensión que normalmente se deducirá ante el órgano administrativo o judicial de que se trate será aquella que persiga la declaración de invalidez de dicho acto de gravamen y su expulsión del ordenamiento jurídico con la cancelación de la exigencia de la deuda tributaria.

La adopción de un criterio de conformidad con el cual se afirme que la nulidad de un acto administrativo produzca sus efectos *ex tunc*, con independencia de que el motivo concurrente lo sea de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, podría resultar de gran amplitud, especialmente si se

⁸ Véase, en este mismo sentido, la Sentencia del Alto Tribunal de 15 de junio de 1998, así como las Sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 2003 y de 22 de abril de 2004, en las que se afirmó lo siguiente: «(...) No se trata de distinguir entre actos nulos o no, cuya diferencia, por cierto, en cuanto a los efectos anulatorios del acto es inexistente jurídicamente (...) La retroacción de actuaciones está pensada como un instrumento de defensa del interesado, y no a favor de la Administración, que no puede beneficiarse de su actuación ilegal (...) Si el acto ha sido anulado, la reclamación o recurso ha tenido el efecto de hacer desaparecer el mismo y sus efectos jurídicos; por lo demás, ya existen voces en la doctrina que señalan que también es en principio retroactivo el efecto jurídico de la anulación, y no solo el de la declaración de nulidad de pleno derecho». Por su parte el TSJ de Navarra, a través de su Sentencia de 7 de abril de 2005, declaró que no deben interrumpir la prescripción ni el acto nulo ni el anulable, ni los recursos ni las resoluciones administrativas de tales recursos, ya que aquellos no son sino un medio de reacción o defensa contra el acto administrativo y estas son la consecuencia lógica de tales recursos; tal como precisó el Tribunal en el citado pronunciamiento «(...) Ante la incertidumbre que representaría la determinación del momento en que la interrupción se produce si se remitiera a un estado posterior, el legislador tributario opta por disponer que el plazo se interrumpe en el momento en que se inicia la discusión sobre el derecho de crédito, es decir, cuando se interpone cualquier clase de recurso. Solo así, entendiendo la interposición del recurso más que como un acto aislado, como un inicio de "contienda" en que el acreedor ha de hacer valer su derecho, es como adquiere su total sentido tal causa de interrupción legalmente prevista. De otra forma incurriríamos en el absurdo de hacer depender la interrupción de un acto el deudor, que lejos, de reconocer, niega la deuda. Y evidentemente así entendida tal causa de interrupción de la prescripción es como podemos entender en un proceso lógico, que la interposición de un recurso contra un acto administrativo que posteriormente es anulado y dejado sin efecto, no puede tener efecto interruptivo cuando tal recurso no es sino consecuencia o reacción del administrado contra un acto definitivamente anulado. Y ello pues sería absurdo entender que un acto administrativo declarado nulo posteriormente no produce efecto interruptivo y sí lo produce el recurso del administrado contra dicho acto. Dicho en los términos expuestos ut supra si «el acreedor contesta los argumentos del deudor dentro de un estado de controversia» (que es lo que produce la interrupción de la prescripción) dándole la razón, en el aspecto que nos ocupa, necesariamente nos vemos abocados a privarle de todo efecto interruptivo pues los actos nulos o anulables y sus consecuencias perjudiciales para el administrado no producen tal efecto».

asumen los planteamientos defendidos en las anteriormente citadas Sentencias del TSJ de Navarra de 1 de febrero de 2001, 30 de junio de 2003 y 7 de abril de 2005. En este sentido, una excepción a la que aluden dichos pronunciamientos podría hallarse en los principios establecidos en el artículo 106 de la Ley 30/1992, que vienen a condicionar la improcedencia de la revisión del acto nulo y que, al amparo de una interpretación analógica, podrían implicar la necesidad de condicionar o «suavizar» la retroacción de los efectos derivados de la anulación. Como es sabido dicho precepto de la LRJAP-PAC establece que las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas si por prescripción, por el tiempo transcurrido o por otras causas el ejercicio de dichas causas de revisión resultase contrario a la equidad, la buena fe, los derechos de los particulares o las leyes. Otros grupos de excepciones podrían serlo los relativos a las situaciones irreversibles y aquellos supuestos en los que, debido a razones de interés público, se exigiese atemperar los efectos derivados de la anulación.

En resumen, partiendo de la ya citada ausencia de matización normativa relativa a los efectos derivados de la nulidad, y teniendo presente la necesaria virtualidad jurídica del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de legalidad, así como la exigencia constitucional de sujeción plena de la Administración al Derecho, en el supuesto de que el recurrente así lo solicitase en el recurso administrativo o judicial de que se trate la declaración de nulidad del acto (al margen de que puedan concurrir vicios calificados como de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad) habría de comportar la censura de esa actuación administrativa, así como la invalidez y la ineficacia del acto dictado. Y ello como consecuencia de la necesaria tutela que ha de producirse de los derechos e intereses legítimos, que exige siempre el pleno restablecimiento de la situación jurídica individualizada solicitada ⁹.

Cabría pues defender la aplicabilidad práctica del principio establecido en el artículo 110.3 de la Ley 30/1992, que impide la alegación del vicio o defecto de que se trate por quien hubiese sido su causante directo. Y ello al objeto de impedir que, como es lógico, aquel pudiera verse favorecido por ello.

6. REFLEXIONES FINALES

Tal y como hemos tenido ocasión de analizar, nada se señala ni en la Ley 30/1992 ni en la LGT acerca de los efectos *ex tunc* o *ex nunc* del régimen anulatorio de los actos administrativos en función de cuál pueda ser el vicio concurrente. Ahora bien, ¿significa ello que no cabe entrar a precisar cuáles son los efectos prácticos susceptibles de derivarse de dicha declaración de invalidez en materia tributaria? Desde nuestro punto de vista no, máxime si tenemos en cuenta aspectos tales como la ejecución de las resoluciones económico-administrativas susceptible de llevarse a cabo al amparo de la LGT, así como lo dispuesto a este respecto en el Real Decreto 520/2005. Y es que, ante la carencia de una determinada regulación normativa encargada de delimitar los efectos derivados de la invalidez de una liquidación tributaria por concurrir unos concretos vicios de nulidad o de anulabilidad, la capacidad de entrar a decidir acerca del alcance de tales efectos corresponderá a los tribunales económico-administrativos o, en su caso, al órgano judicial.

⁹ En este sentido se encargó de precisar en su día el TS, entre otras, en sus Sentencias de 27 de febrero y 20 de marzo de 1990, que «La necesidad de servirse del proceso para obtener la razón no debe volverse en contra de quien tiene la razón».

Como es sabido, en la práctica son muy numerosas las resoluciones que acuerdan la retroacción de las actuaciones administrativas al instante en que se ha vulnerado administrativamente la norma vigente, sin analizarse la consideración como de carácter formal de los vicios apreciados. Se estima así que el vicio analizado es un vicio de anulabilidad o que, por exclusión, no se trata de un vicio de nulidad de pleno derecho, ordenándose en base a ello su retroacción ¹⁰.

Incluso en ocasiones se ha llegado a defender dicha retroacción sin entrar a calificar el vicio apreciado como de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad, incluyéndose en la resolución resolutoria del recurso expresiones tales como «se declara nula» la liquidación o «se anula» la liquidación, a pesar de que la regulación normativa (art. 239.3 LGT) no permite acoger dicha distinción.

Los artículos 239.3 de la LGT y 66 del Real Decreto 520/2005 establecen que la resolución estimatoria podrá anular, ya sea total o parcialmente, el acto impugnado, precisando además que dicha anulación total o parcial del acto impugnado podrá producirse por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Así, por ejemplo, señala el citado artículo 239 de la Ley 58/2003 que «Si la anulación es por defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal». Por su parte, el artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005 ordena la retroacción en aquellos casos en los que no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto. Adviértase en consecuencia que ambos preceptos no conectan la estimación y la posible orden de retroacción con la concurrencia de un vicio de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad.

Queda claro por tanto, en primer lugar, que para que un tribunal económico-administrativo pueda ordenar la nulidad de la liquidación tributaria con retroacción de las actuaciones, se requiere la concurrencia de un «defecto formal». Ahora bien, nada se señala acerca de cuáles puedan ser estos defectos formales. Dentro de dichos defectos estimamos que cabría aludir, entre otros, a los siguientes: la falta de motivación de las diligencias de inspección, de las comprobaciones de valores, del acta de inspección, del acuerdo de liquidación o del acuerdo de adopción de medidas cautelares; la falta del trámite de audiencia previo a la firma de las actas o a la declaración de responsabilidad tributaria; la falta de informe ampliatorio respecto de un acta que hubiese sido firmada en disconformidad o al utilizarse el régimen de estimación indirecta; la falta de poder por parte del representante o la firma de un acta en conformidad sin la concurrencia de un poder válido; la inidoneidad de un perito; la falta de notificación; la falta de documento que acredite la sujeción a Derecho del inicio de las actuaciones inspectoras; la incompetencia del actuuario, etc.

Desde una perspectiva estrictamente formal nada se señala (ni legal ni reglamentariamente) acerca de que dicho vicio de forma del acto pueda identificarse con un defecto procedimental o de tramitación del procedimiento. Como regla general se requiere que el contribuyente haya sufrido una efectiva indefensión de manera que, cuando se produzca esta, la Administración quede obligada a restituirle las posibilidades de defensa. Se plantea así la necesidad de tutela del contribuyente que ha experimentado una indefensión como causa que justifica la retroacción de actuaciones. Dicha facul-

¹⁰ En contra de la realización de esta clase de actuaciones se pronunció, por ejemplo, el TSJ de Galicia en su Sentencia de 15 de marzo de 2006.

tad no constituiría, en cambio, una posibilidad de subsanación posterior de los defectos derivados de la actuación administrativa.

Desde nuestro punto de vista no resultará procedente dicha retroacción en aquellos casos en los que el vicio que concurra lo sea de fondo. Y tampoco parece que deba ordenarse la retroacción cuando el vicio en cuestión afecte al procedimiento tramitado pero pueda ser calificado de sustancial. Y es que no parece razonable admitir la extensión generalizada de la consideración como defecto formal a todo aquel vicio que concurra en el acto administrativo de liquidación y que no se refiera a la discusión jurídica de fondo, así como, en definitiva, a cualquier defecto de procedimiento, salvo que se hubiese prescindido total y absolutamente del mismo.

En la actualidad adquiere la consideración de «defecto formal» todo aquel vicio que no se refiere a la decisión administrativa sobre el fondo del asunto. Pues bien, ¿no sería más razonable contraponer la expresión «defecto formal» a la de «defecto sustancial», de manera que no cualquier defecto que pudiera llegar a suscitarse en la tramitación del procedimiento tributario permitiera la retroacción? Desde nuestro punto de vista así es. Únicamente habría de adquirir dicha consideración aquel que no resultase sustancial y que hubiera generado indefensión. Así las cosas, en el supuesto de que el órgano administrativo hubiese desarrollado una actuación contraria a Derecho al haber adoptado una incorrecta decisión sobre el fondo del asunto o haber incurrido en un vicio sustancial en la tramitación del procedimiento (o incluso en la forma de acto), parece lógico pensar que no debería volver a ejercitar la potestad de autotutela declarativa, quedando condicionado por el contenido de la disposición resolutoria que anula su actuación en virtud de una correcta aplicación del principio de intangibilidad de las situaciones firmes o bien, en su caso, por la cosa juzgada ¹¹.

Como es lógico habrá que estar en cada caso al fondo del asunto, debiendo alcanzar el órgano administrativo la conclusión de que resulte improcedente su análisis como requisito que deba añadirse a la apreciación de un defecto formal que causa indefensión. Y la resolución de que se trate habrá de fijar el momento exacto al que se retrotraigan dichas actuaciones para que, en su caso, la citada decisión pueda ser alegada como motivo jurídico al impugnar dicha resolución el recurrente o, en su caso, la propia Administración. De este modo se evitará que pueda ser utilizado por la Administración con la finalidad de subsanar los defectos (incluso sustanciales) de su anterior actuación inspectora ¹².

¹¹ Pensemos, por ejemplo, en aquellas situaciones en las que se considera incorrecta la liquidación tributaria por error del sujeto pasivo en la determinación de la base imponible o en su conformación, en la aplicación de exenciones o bonificaciones, tipos de gravamen, deducciones, falta de prueba, etc., así como si se inicia el procedimiento sin la autorización competente, no se concede el necesario trámite de audiencia o se dicta la liquidación con la firma del Inspector-Jefe. Dado este conjunto de situaciones estimamos que no resultaría procedente ordenar la retroacción de actuaciones. Véase, en este sentido, lo declarado por el TEAC en su Resolución de 7 de noviembre de 2007, en la que se aplicó el principio de conservación de actos administrativos al requerirse únicamente la rectificación del acto.

¹² Lo cierto es, sin embargo, que el TEAC, a través de su Resolución de 9 de septiembre de 1999, se mostró partidario de considerar factible la retroacción de actuaciones a pesar de que la Resolución no lo ordenase, amparándose en el criterio (ciertamente discutible, por otra parte) de que ninguna norma prohíbe a la Administración volver a liquidar si no ha tenido lugar la prescripción, no habiendo podido además consumarse esta última ya que, al tratarse de un vicio de anulabilidad, cada acto de la Administración y del propio particular la habrán interrumpido. Con posterioridad este mismo Tribunal, en su Resolución de 22 de septiembre de 2000, ordenó la retroacción de actuaciones sin perjuicio de las nuevas actuaciones inspectoras que procediesen; de este modo, tras la anulación del procedimiento inspector en el que se declaraba la existencia de simulación por la venta de unos derechos de suscripción preferente, la Inspección hubo de iniciar

¿Qué criterio ha de adoptarse en aquellos supuestos en los que, habiendo concurrido un defecto de forma en el acto o procedimiento y decidiéndose la procedencia de la retroacción, no fuese a variar el sentido de su resolución? ¿Habría de entrar el Tribunal Económico-Administrativo en el fondo del asunto? A nuestro juicio así es, siempre y cuando pudiese analizarlo, especialmente si la resolución fuese estimatoria de la pretensión de nulidad ¹³.

No habiendo solicitado el sujeto la retroacción de las actuaciones, en el supuesto de que el Tribunal apreciase la necesidad de ordenarla, habrá de concedérsele el oportuno trámite de audiencia, poniéndose en su conocimiento la eventual consideración del defecto como formal para que, a tal efecto, pueda alegar lo que estime conveniente. Téngase presente a este respecto que podrían llegar a suscitarse discrepancias acerca de si dicho defecto puede considerarse como de forma o sustancial, al amparo de lo establecido en los artículos 237.2 de la LGT y 59 del RGRVA. Y es que la eventual retroacción de actuaciones ante la concurrencia de vicios de forma o de procedimiento en las resoluciones que dicten los Tribunales Económico-Administrativos no ha de quedar condicionada a la consideración de si el motivo en que incurre dicho acto administrativo es de nulidad de pleno derecho o de anulabilidad ¹⁴.

un procedimiento de fraude de ley, estimando que se había producido la interrupción de la prescripción por el primer procedimiento. Véanse igualmente a este respecto las Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 23 de julio de 2008 y de 24 de julio, 21 de septiembre y 15 de octubre de 2009, en las que la Audiencia apreció la concurrencia de la prescripción, al tratarse de dos procedimientos administrativos distintos.

¹³ Este fue el criterio adoptado por la AN en sus Sentencia de 24 de abril de 2008 y de 21 de septiembre de 2009, en las que se declaró lo siguiente: «(...) De ordinario, cabría ese pronunciamiento complementario cuando la anulación lo fuera por infracción de defectos formales o por vicios del procedimiento, en la medida en que hubieran impedido un examen sobre el fondo de la cuestión (...) Se trata, en ese inciso, de señalar las medidas que, como consecuencia de la nulidad total o parcial del acto revisado en vía económico-administrativa, es preciso adoptar en satisfacción de los derechos del contribuyente vulnerados por el acto validado, pero no es un instrumento cuya finalidad sea la de conceder a la Administración una segunda oportunidad para practicar la liquidación (o sanción, o acto recaudatorio) (...)». Estima así la AN que, en otro caso, dicho mandato resultaría contrario a la función revisora, ya que esa orden de retroacción podría llegar a suponer, de hecho, una *reformatio in peius*.

¹⁴ Tal y como afirmó el TSJ de la Comunidad Valenciana en su Sentencia de 10 de marzo de 2008: «La deducibilidad de los vicios de forma del procedimiento administrativo pertenece al poder dispositivo del afectado o perjudicado por los mismos».

LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA COMO INSTRUMENTO DE TRANSFERENCIA CIENTÍFICA EN EL DESARROLLO LOCAL: UNA APLICACIÓN DEL CONOCIMIENTO HUMANÍSTICO A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL DE COLLADO VILLALBA

PEDRO ACEITUNO ACEITUNO

LAURA LARA MARTÍNEZ

*Grupo de Investigación de Desarrollo Económico.
Grado en Administración y Dirección de Empresas.
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

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:

EL objetivo de este trabajo es la demostración de la manera en que la Responsabilidad Social Corporativa (RSC, de aquí en adelante), puede convertirse en un instrumento adecuado para la transferencia científica en el medio local, ante la importancia que tiene la generación de este tipo de conocimiento en la evolución favorable de las economías que pretendan ser competitivas y las dificultades existentes a nivel global para su adecuada transferencia. La metodología utilizada ha consistido en la aplicación de una actuación de transferencia científica sobre una muestra de los agentes implicados en la contratación de investigadores por parte de las empresas de un municipio como es el de Collado Villalba, representativo de un país que necesita de mejoras urgentes en sus niveles competitivos y de transferencia del conocimiento científico. Tras dicha actuación, se ha pretendido comprobar si el grado de percepción, con respecto a las soluciones para tratar de atraer a los investigadores, resultaba modificado con instrumentos como la RSC. Los resultados obtenidos han dado prueba de ello, y de cómo la aplicación de estas medidas de RSC explicadas mediante este tipo de actuaciones de transferencia científica, pueden cambiar este grado de percepción y servir de marco de actuación para otras localidades que a escala global pretendan mejorar su nivel de competitividad.

Palabras clave: desarrollo local, historia, investigadores, conocimiento y competitividad.

CORPORATE SOCIAL RESPONSABILITY AS A DRIVER OF KNOWLEDGE TRANSFER IN LOCAL DEVELOPMENT: APPLICATION OF HUMANISTIC KNOWLEDGE TO BUSINESS FIRMS IN COLLADO VILLALBA

PEDRO ACEITUNO ACEITUNO

LAURA LARA MARTÍNEZ

*Grupo de Investigación de Desarrollo Económico.
Grado en Administración y Dirección de Empresas.
Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Antonio GONZALO ANGULO, don Sotero AMADOR FERNÁNDEZ, don Eduardo BUENO CAMPOS, don Alejandro LARRIBA DÍAZ-ZORITA, don Vicente PINA MARTÍNEZ y don Juan José PINTADO CONESA.

Abstract:

THIS study aims to demonstrate the study of how Corporate Social Responsibility (CSR), becomes an instrument to transfer knowledge in favour of local scientific, basing the importance of generating this type of knowledge that favours the evolution of economies that wish to be competitive and global difficultis for proper transfer. Our methodology involves applicating for scientific knowledge of a sample involved in recruiting transfer of researchers of Collado Villalba, a region that represents a region of a country that needs urgent improvement at competitive levels and transfer of scientific knowledge. Results proved that this type in the creation and transfer of knowledge of CSR can boost up competitiveness of such region.

Keywords: local development, history, researchers, knowledge and competitiveness.

Sumario

1. El conocimiento científico como recurso productivo principal: una estrategia desde el ámbito global al local.
2. Políticas socialmente responsables como instrumento de atracción y retención del conocimiento científico a nivel global.
3. La importancia de la Responsabilidad Social Corporativa: caso de estudio de la transferencia del conocimiento humanístico a la actividad empresarial de Collado Villalba.
 - 3.1. Metodología.
 - 3.2. Cuestionario y presentación de la actuación de transferencia tecnológica.
 - 3.3. Resultados.
4. Conclusiones y limitaciones.

Bibliografía.

1. EL CONOCIMIENTO CIENTÍFICO COMO RECURSO PRODUCTIVO PRINCIPAL: UNA ESTRATEGIA DESDE EL ÁMBITO GLOBAL AL LOCAL

La economía del conocimiento es definida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, de aquí en adelante, 1996) como «economías que se basan directamente en la producción, distribución y uso de conocimientos e información», y entre los pioneros de promover este concepto y de predecir el declinar de la cultura industrial de la producción se encuentran autores como CLARK (1940), YOUNG (1961) y BELL (1974). Otros como MACHLUP (1962), apoyaron la idea del conocimiento como un recurso productivo e igualmente LUNDWALL (1992), ya anticipaba que en la economía del futuro el conocimiento sería el principal recurso, siendo el trabajador del mismo, el único factor de producción que realmente permite competir a las sociedades y economías muy desarrolladas (DRUCKER, 2003).

Dentro del conocimiento, el obtenido a partir de la I+D+I ocupa un lugar importante en la consecución de unos mayores niveles de competitividad por parte de los países. Tres ejemplos recientes demuestran que la apuesta por el conocimiento científico conduce a los países por esta senda competitiva. Así, el gobierno de los Estados Unidos en la década de los setenta, al temer que su competitividad se estaba viendo reducida ante el empuje de la industria japonesa emprendió actuaciones para una colaboración más estrecha entre la industria, las universidades y las instituciones gubernamentales (PAVITT, 2001).

De manera idéntica, en Finlandia a comienzos de los años noventa, durante la recesión tan grave que sufrió aquel país, la inversión pública en I+D+I se mantuvo elevada, mientras otros gastos públicos fueron recortados (GEORGHIOU y otros, 2003). De manera similar, es también destacable los esfuerzos desarrollados por los gobiernos de Singapur para devolver el carácter innovador a su economía, buscando fuentes alternativas de crecimiento y reduciendo su dependencia de las multinacionales, tras la caída de 2000 a 2002 de su productividad total de los factores como consecuencia de la desaceleración mundial de la electrónica y de la demanda del gasto en tecnología, provocadas por la burbuja tecnológica y el impacto negativo en la economía mundial tras los atentados del 11 de septiembre en Nueva York (KOH, 2006).

Con impulsos como los expuestos, todos estos países han logrado situarse y mantenerse en la actualidad en las primeras posiciones del Índice de Competitividad Global (*World Economic Forum*, 2010), el más prestigioso a nivel global que mide esta variable.

Inclusive en este momento, que la I+D+I está siendo infravalorada por más empresas y países como un instrumento valioso para la obtención de nuevos productos y procesos, todavía existen países y, dentro de ellos, sus empresas, que apuestan por ella para escalar posiciones dentro de la competitividad global. Entre estos países se encuentran algunos cuyas economías son cada vez más pujantes en el terreno internacional como, por ejemplo, las de China, India, Brasil y las economías más pequeñas de Asia oriental (incluidas Taiwán y Corea), y son ellos los que a pesar de esta infravaloración, están manteniendo el crecimiento de la I+D+I a nivel mundial (HOWELLS, 2008).

Junto a los países, también las empresas a nivel global prestan cada vez una mayor atención a sus estrategias de gestión de conocimiento (CHOI y otros, 2008), dada la importancia que conceden a este como recurso básico para competir. Todo este movimiento tiene también su continuación en el desarrollo a nivel local, que puede ser definido como un proceso de crecimiento económico y de cambio estructural que mejora el nivel de vida de la población, generando empleo, renta y riqueza para la comunidad local, y que encuentra en cuestiones tan relacionadas con el conocimiento como la formación y la cualificación de la mano de obra y las innovaciones tecnológicas los pilares básicos de este tipo de desarrollo (PÉREZ y otros, 2000). En este sentido, se puede mostrar como ejemplo la región de Múnich, que sin tener una cultura excesiva en estos aspectos, a finales de la década de los noventa fue capaz de crear una gran cantidad de empresas de carácter tecnológico basadas en la utilización del conocimiento como recurso productivo principal (LUTZ, 2003).

La creación de este tipo de empresas a nivel local puede reportar una gran cantidad de ventajas. Por ejemplo en Estados Unidos, como afirma IRA (2000), la región de San Diego viene transformando desde principios de los años noventa su economía, fundamentada en el sector turístico y en el militar, hacia una economía basada en la tecnología. Esta transformación ha logrado la consecución de los beneficios sociales expuestos en la **tabla I.1**.

Por todo esto, se puede afirmar que tanto en la actualidad como en el pasado, los países, las empresas y las regiones que han pretendido mejorar su competitividad han elegido al conocimiento científico como principal instrumento donde basar su ascenso competitivo. Los augurios expuestos por los autores citados al inicio de este trabajo se han cumplido, instaurándose una especie de contienda mundial por la captación, retención y motivación de los trabajadores cualificados y, muy especialmente, por la de los científicos que representan la máxima expresión de este tipo de trabajadores, en la que están involucrados y están triunfando especialmente los países más avanzados, desde los Estados Unidos hasta los de la Unión Europea (UE, de aquí en adelante), principalmente, Reino Unido, Alemania y Francia, y algunos del Asia-Pacífico como, por ejemplo, Taiwán, China y Corea del Sur (JIMÉNEZ y otros, 2009).

Pero realmente, ¿qué están haciendo los países más importantes en este sentido, para tratar de atraer el conocimiento de los científicos? Unos estudios realizados a nivel global, como los que se muestran en el siguiente epígrafe, ponen de manifiesto que las medidas responsables resultan imprescindibles en este aspecto.

TABLA I.1. *Ventajas conseguidas en la región de San Diego (Estados Unidos) por la creación de empresas de base tecnológica.*

Atracción de otros sectores empresariales
El incremento rápido en la creación de empresas tecnológicas ha influido positivamente en la atracción de otro tipo de sectores como el del capital-riesgo, cuyo número de empresas se incrementó en la década de los noventa, pasando de 5 empresas a 12.
Empleo
La tasa de desempleo se ha situado en el 2,6 por 100, debido a la creación de empleo de calidad proporcionada por las pequeñas y medianas empresas de tecnología (con una media de 40 empleados), que son la base de la economía de San Diego. A finales de la década de los noventa, las empresas de San Diego basadas en la tecnología alcanzaban la cifra de 2.000, proporcionando un 10 por 100 de los puestos de trabajo de la población activa de la región.
Arraigo y prestigio regional
Para el desarrollo de estas empresas, ha sido imprescindible contar con los estudiantes de ciencia e ingeniería, lo que ha permitido que más del 60 por 100 de estos estudiantes se puedan quedar a trabajar en su propia región, frente al 30 por 100 anterior. Además, esto se refleja en que 15 empresas de esta región están entre las 500 de mayor desarrollo de su país.
Diversificación sectorial
En San Diego existe una elevada concentración de empresas tecnológicas, lo que unido a sectores tradicionales como el turismo y el militar, permite una mayor diversificación de su economía con la que afrontar en las mejores condiciones, las posibles crisis sectoriales que pudieran aparecer.
Innovación social
Han surgido proveedores de servicios flexibles como abogados o contables que han centrado gran parte de sus esfuerzos en estos sectores tecnológicos, lo que ha modificado sus conocimientos y su forma de pensar hacia una cultura más emprendedora e innovadora.

FUENTE: *IRA (2000) y elaboración propia.*

2. POLÍTICAS SOCIALMENTE RESPONSABLES COMO INSTRUMENTO DE ATRACCIÓN Y RETENCIÓN DEL CONOCIMIENTO CIENTÍFICO A NIVEL GLOBAL

La finalidad de estos estudios, que han sido efectuados por ACEITUNO y otros (varios años), es la de proporcionar con un carácter periódico anual unos índices de la confianza en sus respectivos sistemas de I+D+I tanto de los jóvenes investigadores que trabajan en España como de los científicos españoles que desarrollan su labor en el exterior. Dichos índices, están compuestos de cinco indicadores que incluyen tres cuestiones cada uno, que tratan de reflejar que los investigadores efectúan una serie de actividades y reciben unos apoyos de otros agentes (universidades, organismos públicos de investigación, empresas, entidades de financiación públicas y privadas, entre otros) con los que pueden obtener unos nuevos conocimientos, de los que se podrán extraer unos resultados.

De esta apreciación última surgen dos de los indicadores en los que están basados estos índices: el de **Nuevos Desarrollos**, con el que se pretende conocer las expectativas de los investigadores en relación con la publicación del nuevo conocimiento alcanzado, la solicitud de patentes o la consecución de nuevos o mejorados productos o procesos, y el de **Resultados**, que intenta averiguar en qué medida de estas publicaciones, patentes o nuevos o mejorados productos o procesos se pueden conseguir ganancias reales dentro del ámbito económico, social o medioambiental.

El reflejo de los apoyos que reciben los científicos del resto de agentes, se ha obtenido con el establecimiento de tres indicadores más, como son los de **Organización de Personal**, **Mercados y Cooperación**, y **Financiación**. Con el primero, se proporciona información acerca de las posibilidades que existen de que las organizaciones en las que trabajan los científicos vayan a ofrecer nueva formación, nuevas contrataciones de personal de I+D+I y una carrera investigadora que satisfaga en el futuro a los investigadores. Por lo que respecta al segundo, su finalidad es la de captar las expectativas en relación con las acciones comerciales a llevar a cabo por los departamentos responsables de la transferencia del conocimiento de las instituciones investigadoras, su capacidad para favorecer la cooperación de sus científicos con otros socios y las de adquirir material específicamente científico para sus investigadores. El último indicador permite conocer el grado de confianza existente en relación con la financiación de fondos económicos públicos, privados y la adecuación de estos recursos a los objetivos conseguidos y a obtener por los investigadores.

Para conseguir los dos índices, se ha utilizado en cada una de las cuestiones planteadas una escala baremada con puntuaciones que van desde el 0 hasta el 10, en función del menor o mayor grado de perspectivas que muestren los componentes de los colectivos consultados. Las puntuaciones obtenidas en cada una de las cuestiones se agrupan por indicadores, que igualmente se suman para fijar los niveles de confianza definitivos. Como último paso, las cifras de estos niveles alcanzados se representan de manera porcentual para facilitar su comprensión.

La encuesta comenzó a realizarse en el periodo 2005-2006 con el único objetivo de medir el grado de confianza de los jóvenes investigadores. A partir del periodo 2006-2007, se incorporó la posibilidad de medir la confianza de los científicos españoles que efectúan su labor en el exterior, aunque no se logró un número de respuestas suficientes que permitiera obtener datos estadísticamente fiables. Fue, en el siguiente periodo, con el apoyo del Sistema Español de Comunicación para Investigadores en el Exterior (RedIEX, de aquí en adelante), órgano coordinado por la Fundación Española de Ciencia y Tecnología (FECYT, de aquí en adelante), y dependiente del Ministerio de Ciencia e Innovación (MICINN, de aquí en adelante), cuando se pudieron obtener datos válidos.

En el caso de los jóvenes investigadores, su universo poblacional ¹ podría situarse en una cifra aproximada de 25.000 personas, que es el último dato fiable con que se cuenta, de una estimación que la Federación de Jóvenes Investigadores (FJI, de aquí en adelante) encargó al Instituto Nacional de Estadística (INE, de aquí en adelante) en el año 2003 (Comisión de Carrera Investigadora de la FJI, 2007). Las muestras alcanzadas en cada uno de estos años han sido las siguientes (margen del error del 3% y un nivel de confianza del 95%, asumiendo un muestreo aleatorio simple): 2006 (392), 2007 (259), 2008 (217), 2009 (270). Estas muestras representan adecuadamente la situación de los

¹ Esta cifra resulta muy difícil de calcular, dada la diferente periodicidad de las becas que se convocan y la movilidad nacional e internacional de las personas que componen este colectivo.

jóvenes investigadores en aspectos como: el tipo de organización donde desarrollan su actividad, área de conocimiento, posición ocupada dentro de la carrera investigadora y localización geográfica. Todo este cúmulo de datos ha permitido confirmar que más del 90 por 100 del conocimiento obtenido por estos investigadores se ha alcanzado desde instituciones públicas.

Por lo que respecta a los científicos españoles que desarrollan su actividad en el exterior ², han existido varios intentos de censarlos, y entre ellos cabe destacar el del antiguo Ministerio de Educación y Ciencia (MEC, de aquí en adelante), cuyo Secretario de Estado, Salvador Ordóñez, afirmó que a fecha 30 de junio de 2005, el número de censados superaba el millar de profesionales (MAGARIÑO, 2005a), aunque lo más probable es que la cifra de científicos españoles en el extranjero pueda oscilar entre 3.000 y 10.000 investigadores (MAGARIÑO, 2005b). En estos años, se han obtenido las siguientes muestras (margen del error de la muestra del 3%, y un nivel de confianza del 95%, asumiendo un muestreo aleatorio simple): 2008 (218) y 2009 (250). Las representaciones de las muestras han sido también las adecuadas en relación con los aspectos que se reflejaron anteriormente para los jóvenes investigadores, y confirman de nuevo que, aproximadamente, un 70 por 100 del conocimiento científico se obtiene desde instituciones públicas.

A la vista de las cifras que ofrece la **tabla II.1.**, se puede observar que además de existir una gran distancia entre la escasa confianza de los jóvenes investigadores que trabajan en España (41-43%) y la alta para los científicos españoles en el exterior (59-61%), las principales diferencias se producen en los aspectos relativos a la organización de personal, como los relativos a formación y a carrera investigadora, y los más relacionados con los de mercados y cooperación, donde es muy destacable la escasa confianza que despiertan los departamentos responsables de transferir los resultados de la I+D+I, cuyas cifras, sobre las que se volverá posteriormente, son igualmente reducidas para los países en los que actúan los científicos españoles en el exterior.

Por tanto, son los aspectos que más afectan a las condiciones en que desarrollan su labor los investigadores, los que determinan las principales diferencias en estos índices. En este sentido, en la **tabla II.2.** ³, se pueden observar las características principales que en relación con la formación, la carrera científica, y otros aspectos que se pueden derivar de ella como la contratación, los salarios y las prestaciones personales, se les ofrecen desde el sistema español de I+D+I a los científicos (CEF, 2007). Dadas estas condiciones, resulta bastante natural que muchos investigadores abandonen el sistema español de I+D+I y se marchen al exterior en busca de una serie de condiciones profesionales que les permitan poder continuar desarrollando los conocimientos y las capacidades que han adquirido. En la **tabla II.3.** se pueden apreciar las condiciones que, en este sentido, se pueden encontrar en el extranjero los investigadores españoles que se deciden a emprender este camino.

Además de estos problemas relacionados con la gestión del personal, que son muy específicos del sistema español de I+D+I, se encuentran otros como los relativos a la transferencia del conocimiento científico. En este aspecto, obsérvese en la **tabla II.1.**, que también en el extranjero existen problemas en lo que respecta a la consecución de la financiación privada, la solicitud de patentes y

² Igualmente es una cifra complicada de conocer.

³ La respuesta ofrecida por los jóvenes investigadores que desarrollan su actividad en España y por los científicos españoles que efectúan su labor en el extranjero, que cumplimentaron las preguntas de carácter abierto en el Segundo informe INNOVACEF, ha permitido conocer estas condiciones laborales (ACEITUNO, 2007).

la acción comercial, ya que estos aspectos no consiguen superar unas expectativas medias (5 puntos sobre 10). Esto manifiesta que a escala mundial se observan igualmente dificultades para conseguir una adecuada transferencia del conocimiento científico.

TABLA II.1. *Cifras obtenidas en los índices de confianza de los investigadores.*

Indicadores	Cuestiones	Año 2006 Jóvenes investigadores	Año 2007 Jóvenes investigadores	Año 2008 Jóvenes investigadores	Año 2008 científicos en el extranjero	Año 2009 Jóvenes investigadores	Año 2009 científicos en el extranjero
Nuevos desarrollos	Publicaciones	6,4546	6,4018	6,2026	7,6884	6,1634	7,7910
	Patentes	2,9594	3,0348	2,821	4,0924	2,8178	4,1284
	Productos	4,4638	4,5408	4,304	5,376	4,4230	5,3572
	Total	13,8778	13,9774	13,3276	17,1568	13,4042	17,2766
Organización de personal	Formación	2,5556	2,3088	2,1014	6,4682	2,7288	6,3928
	Contratación	3,0354	3,4668	4,5984	5,844	3,8508	5,5578
	Carrera investigadora	4,056	3,753	3,8526	6,4504	4,0888	6,4576
	Total	9,647	9,5286	10,5524	18,7626	10,6684	18,4082
Mercados y cooperación	Acción Comercial	2,0412	1,961	2,3318	3,6982	2,1636	3,7906
	Gastos	4,6122	4,4786	4,5992	7,0368	4,4984	6,6588
	Cooperación	3,8108	4,441	4,3878	6,8164	3,7924	6,2332
	Total	10,4642	10,8806	11,3188	17,5514	10,4544	16,6826
Financiación	Pública	5,959	5,5214	6,2488	7,1376	6,0892	6,7954
	Privada	2,9644	2,7802	2,8844	4,514	2,8700	4,9562
	Adecuación de recursos	5,2604	5,1122	5,2164	7,3394	5,4642	7,2608
	Total	14,1838	13,4138	14,3496	18,991	14,4234	19,0124
Resultados	Sociales y medio- ambientales	4,4336	4,68	4,4608	5,0826	4,6618	5,0044
	Productividad	4,648	4,2318	4,277	6,3404	4,7674	6,4096
	Competitividad	5,852	5,9464	5,9904	7,2566	6,1332	7,0440
	Total	14,9336	14,8582	14,7282	18,6796	15,5614	18,4580
Total absoluto		63,1064	62,6586	64,2766	91,1414	64,6118	89,8378
Total %		42,07%	41,77%	42,85%	60,76%	43,00%	59,89%

FUENTE: CEF (varios años).

TABLA II.2. *Condiciones laborales de la carrera investigadora ofrecida en España a los científicos.*

La carrera investigadora en España presenta como rasgos fundamentales los que se exponen seguidamente:

- Carrera profesional muy indefinida, sin etapas claras de promoción, con escasas plazas tanto públicas como privadas y limitadas garantías de futuro para los que empiezan, ni siquiera aunque sean los más destacados en su área.

En general, no existe un verdadero mercado libre de trabajo, en el que un investigador pueda elegir en qué centro va a realizar su actividad. En la práctica, en España cuentan sobre todo, las relaciones personales. Resulta muy difícil para un científico salir del círculo en el cual se formó, con lo que la movilidad, y la ampliación de conocimientos y experiencias que conlleva, es prácticamente inexistente.

- En España es casi obligatorio marcharse dos años al extranjero después de leer la tesis, lo que para muchas personas supone un impedimento para continuar con la carrera investigadora. No existe una tradición de investigadores postdoctorales.
- Gran parte de los investigadores españoles tienen que compaginar sus labores científicas con las de enseñanza y gestión, lo que disminuye la concentración en la creación y desarrollo de nuevo conocimiento, que es precisamente donde generan más valor para la sociedad.
- Se imparten escasos cursos de formación específica, lo que perjudica el desarrollo del conocimiento y las habilidades de los científicos.
- Una vez alcanzada la estabilidad laboral como investigador funcionario al servicio de las administraciones públicas, existe una falta de exigencia de resultados, lo que no incentiva para que sigan desarrollando su trabajo.
- Si bien existen programas de recuperación de investigadores en el extranjero (por ejemplo, el programa Ramón y Cajal), los organismos y las propias convocatorias de la administración no favorecen que los científicos que regresan puedan formar sus propios grupos de investigación. En realidad, en muchos casos el investigador se tiene que apoyar en otro investigador de plantilla o catedrático, del que depende para la obtención de recursos de investigación y asignación de personal.

Por lo general en España, prácticamente no se consigue ser responsable directo de proyectos de investigación, hasta que se obtiene una plaza de titular. Teóricamente se pueden solicitar proyectos, pero la realidad es que la falta de espacio y la política de jornadas laborales obliga a agrupar los mismos, siendo además su cuantía bastante reducida y dotada de una gran carga de trámites burocráticos.

En España son muy escasos los científicos que logran conseguir un contrato en el que se garantice la estabilidad laboral, después de pasarse bastantes años encadenando becas, por lo que regresar del extranjero supone generalmente empeorar sus condiciones laborales.

Estas becas, que en muchos casos dependen del presupuesto público, son de baja o inexistente remuneración, situación está última, muy común en las etapas previas a la concesión de una nueva beca, lo que significa que los investigadores trabajan durante algunos periodos sin percibir ningún tipo de salario.

El reconocimiento de gran parte de los derechos sociales y laborales en estas becas se encuentra bastante limitado (sin seguridad social y sin derecho al subsidio por desempleo, en muchas ocasiones), condiciones que no favorecen, que estos investigadores puedan formar una familia.

FUENTE: CEF (2007).

TABLA II.3. *Condiciones laborales de la carrera investigadora ofrecida en los países avanzados a los investigadores.*

En el extranjero, la carrera investigadora tiene como características principales las siguientes que se muestran a continuación:

- Sus fases están claramente definidas, con evaluaciones objetivas y reglas precisas para promocionar de una etapa a otra, aspecto que influye positivamente en las perspectivas de futuro de los investigadores y en su frecuente y deseada movilidad. En este sentido, existe una gran flexibilidad para que los científicos se desplacen a otros grupos, en los que se puedan realizar tareas específicas y colaboraciones puntuales.

Además, existen más oportunidades de conseguir una plaza fija como investigador, tanto en el sector público como en el privado.

- No obligatoriedad prácticamente de salir al extranjero para poder desarrollar la labor científica. Hay una tradición de investigadores postdoctorales.
- Dedicación exclusiva a la investigación, que les permite concentrarse en su trabajo, con escasa o nula carga de trabajo administrativo.
- Realización de cursos de formación específica.
- Incentivo al esfuerzo (incluso, se puede perder el puesto si no se muestran resultados, aunque estos sean negativos).
- A los investigadores postdoctorales se les facilitan recursos dentro de un régimen fuertemente competitivo, para que demuestren sus cualidades de liderazgo e independencia, con líneas científicas propias y novedosas.

Actualmente, en la mayoría de los países avanzados, los científicos son contratados desde el comienzo de sus investigaciones en unas mejores condiciones de estabilidad laboral, remuneración salarial y prestaciones personales de las que se pueden encontrar en España.

Con relación a la estabilidad laboral, a los investigadores se les suele contratar desde el primer día en que comienzan a realizar su labor, como ya se ha expuesto anteriormente, con bastantes posibilidades de que los postdoctorales alcancen un contrato indefinido, ya sea en el sector público o en el privado. Incluso, para evitar periodos sin remuneración, se suelen habilitar contratos hasta que se perciba la remuneración correspondiente a la beca o contrato del nuevo proyecto de I+D+I en el que se va a trabajar.

A nivel retributivo, sí se tiene en cuenta el nivel de los estudios realizados y la función que se realiza, por lo que se puede llegar a percibir salarios que doblan o triplican las cantidades que se perciben en España. En el salario final, se suelen incluir incentivos por experiencia o por productividad, dietas, pagos de las horas extraordinarias de trabajo y pagas extraordinarias de carácter anual.

En cuanto a las prestaciones sociales, en la mayoría de los países avanzados del exterior los investigadores pueden tener acceso a las siguientes:

- Seguridad Social completa, independientemente de su nivel como investigador.
- Seguro médico.
- Cotizaciones al sistema de pensiones desde que se está contratado.

.../...

.../...

- Derecho al subsidio por desempleo.
- Bajas por diferentes situaciones, incluidas las de maternidad. Todas las investigadoras, incluyendo las estudiantes predoctorales, tienen derecho a un año de baja por maternidad.
- Vacaciones reguladas.
- Interés por la situación personal, que se manifiesta en ayudas a las familias para guarderías, apoyo a la compra de vivienda, o reducción de jornada.
- Mejores condiciones de regreso al país de origen.

FUENTE: CEF (2007).

Estos problemas en la transferencia del conocimiento, dificultan que los resultados de la I+D+I se puedan promocionar, y que los científicos, que han sido los autores de tales hallazgos, puedan desarrollarlos en beneficio del mundo empresarial. Por tanto, se hace necesario localizar instrumentos que mejoren la transferencia del conocimiento científico con los que ayudar a una mayor integración de la «triple hélice» constituida por los agentes académicos, la empresa y el gobierno (ETZKOWITZ y KLOFSTEN, 2005).

Como se indicaba al principio de este trabajo, los países a nivel global han utilizado y utilizan el conocimiento científico para mejorar competitivamente. Una adecuada medida para atraer este tipo de conocimiento consiste en la puesta en marcha de políticas responsables, donde el ámbito local y las empresas integradas en él, pueden aplicar este tipo de estrategias para paliar los graves problemas con los que se enfrenta actualmente la comunidad internacional: la pobreza, la inestabilidad social o la masiva inmigración y emigración de las zonas rurales a las grandes ciudades, consiguiendo con ello la mejora del entorno local, a fin de que la población no abandone estas zonas en busca de nuevas oportunidades (LÓPAZ, 2007).

Para ello, como se exponía al final de la exposición del trabajo realizado por el CEF (varios años), resulta necesario encontrar nuevos instrumentos que mejoren la transferencia del conocimiento científico, y en este sentido, las políticas empresariales basadas en la RSC pueden convertirse en una herramienta adecuada como se tratará de poner de manifiesto en el siguiente epígrafe.

3. LA IMPORTANCIA DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA: CASO DE ESTUDIO DE LA TRANSFERENCIA DEL CONOCIMIENTO HUMANÍSTICO A LA ACTIVIDAD EMPRESARIAL DE COLLADO VILLALBA

Según BUENO (2008), el cambio que se ha producido en el último cuarto del siglo XX, está basado en una serie de pilares, como son en primer lugar, la denominada por algunos autores como «nueva cultura del ciudadano»; en segundo lugar, la mayor vertebración de la sociedad civil mediante la creación de asociaciones, fundaciones y otros grupos sociales que se preocupan por el poder creciente de las organizaciones en la economía globalizada y, especialmente, el de las grandes empresas (catalogadas como «tercer sector» frente al sector público y privado), y por último, el surgimiento de

una nueva sensibilidad social respecto al nuevo marco y a los impactos de las citadas organizaciones sobre el entorno, lo que demanda de una nueva acción social y de una mayor aceptación por parte de las empresas de una responsabilidad social, que debe fundamentarse en la cooperación por lograr un equilibrio social (cohesión y conexión entre los grupos sociales y la ciudadanía), en la protección del medio ambiente y en el desarrollo económico-social o en la creación de riqueza y empleo. De acuerdo con LIZCANO (Moneda Única, 2009), la RSC debe ser concebida como un sistema integral de gestión y control, cuya definición y principales implicaciones, es ofrecida a continuación por DE LA CUESTA y otros (2002):

- La RSC es el reconocimiento e integración en los procesos productivos, de las preocupaciones sociales y medioambientales, implantando adecuadas prácticas empresariales que satisfagan estas preocupaciones y que configuren sus relaciones con los agentes interesados en la marcha de la empresa o *stakeholders* (trabajadores, accionistas, socios, directivos, proveedores, clientes y sociedad en general).
- Las obligaciones de las compañías deben incluir de manera expresa el respeto a los derechos laborales básicos (no discriminación, prohibición del trabajo forzoso, libertad de asociación, salario digno, descansos, vacaciones y no-contratación de mano de obra infantil), y a cualquier otro que esté reconocido como derecho elemental de la persona.
- Igualmente, las empresas tienen la obligación de respetar la soberanía de los países donde están radicadas, sus leyes, valores, objetivos, políticas de desarrollo económico, social y cultural, y a sus comunidades locales. También están obligadas a proteger el medio ambiente y a cumplir los acuerdos internacionales para lograr un desarrollo sostenible.

Estas implicaciones en las que se basa la RSC, puede convencer a los científicos de que desde las empresas también pueden continuar haciendo una gran labor en beneficio de la sociedad y del medio ambiente, favoreciendo igualmente con ello a que las compañías obtengan una serie de ganancias por la aplicación de este sistema integral de gestión y control, como las que se destacan a continuación (Fundación para el Desarrollo Socioeconómico del Alto Aragón, FUNDESA, de aquí en adelante, 2009):

- Mejora la productividad mediante una mayor motivación de los trabajadores.
- Incrementa las ventas, a través de la diferenciación, la innovación y el aumento de las relaciones con los diferentes grupos de interés.
- Proporciona una mayor confianza de los clientes y del entorno en el que interactúa, lo que beneficia la competitividad de la empresa.
- Disminuye los costes operacionales, mediante las prácticas de la ecoeficiencia.
- Facilita el acceso a los mercados financieros, a través de una gestión más aconsejable de los riesgos.
- Concede una influencia positiva de la empresa en la sociedad, lo que otorga una buena reputación a su marca y mejora la estrategia de comunicación a una sociedad, que de esta manera está más predispuesta a escuchar.

Estas ventajas podrían resultar de gran aprovechamiento en el desarrollo local, pues favorecen la creación de nuevas oportunidades para evitar que la población tenga que abandonar sus zonas de origen y, por tanto, pueda producirse a nivel global un crecimiento más equilibrado. Un camino para llegar a estos beneficios puede consistir en la atracción de los investigadores hasta este medio, pero como se ha podido observar en el epígrafe anterior existen dificultades en la transferencia del conocimiento científico, que en este estudio tratarán de ser superadas con la ilustración de una experiencia concreta, que no pretende generalizarse a todas las situaciones, sino proporcionar una evidencia relevante y datos útiles que apoyen la idea de que la RSC puede convertirse en un instrumento adecuado para la transferencia científica en el desarrollo local.

Para todo ello, se va mostrar a continuación el caso del municipio de Collado Villalba, que puede resultar bastante adecuado pues pertenece a un país como España, en el que se presentan importantes carencias en la transferencia del conocimiento científico como se ha puesto de manifiesto anteriormente con los datos que se ofrecen del estudio realizado por el CEF (varios años), lo que se refleja en que la posición española no sea excesivamente relevante a nivel mundial en los índices más prestigiosos que miden la competitividad ⁴.

En este sentido, la utilización por las empresas de Collado Villalba de medidas de RSC podría suponer una ventaja competitiva, ya que la implantación de este sistema de gestión, si bien está siendo ampliamente debatido por las empresas españolas, no se está llevando a efecto por una gran cantidad de las mismas como afirma SAIZ (ATTITUDES, 2009), a pesar de que existe una mayoría de consumidores nacionales que supera el 70 por 100, que exige a las empresas un nivel de responsabilidad similar al gubernamental y que estaría en contra de consumir una marca que no fuera responsable con su entorno o no respetara los derechos humanos (FUNDACIÓN ADECCO, 2010). Existen, por tanto, una serie de necesidades que precisan de ser cubiertas, por lo que parece interesante emprender estudios como el que se presenta a continuación, cuyos resultados pueden servir como modelo de actuación para cualquier otra entidad local.

3.1. Metodología

Dado el objetivo establecido al inicio de este trabajo, y ante la falta de confianza en las instituciones de transferencia del conocimiento científico puesta de manifiesto anteriormente, se construyó el siguiente caso, de acuerdo a las siguientes fases:

1. Constituir una Oficina de Transferencia de los Resultados de la Investigación (OTRI, de aquí en adelante) para apoyar la contratación simulada por parte del sector empresarial de una historiadora que había realizado un estudio sobre la evolución del municipio en el que detectó la posibilidad de efectuar un estudio sobre la historia económica del mismo y de sus empresarios más relevantes, con implicaciones que beneficiarían a sus empresas en términos de una mejor promoción y formación de sus trabajadores, entre otros aspectos.

⁴ Dentro del Índice de Competitividad Global (*World Economic Forum*, 2010), la posición de España ha oscilado en los últimos años entre las posiciones 23 y 29, e incluso en el último ejercicio, ha descendido hasta la 33.

En concreto, la historiadora había averiguado que en el último informe formulado acerca del desarrollo de Collado Villalba (CIREM, 2002), figuraban como iniciativas a llevar a cabo la innovación modernizadora del pequeño comercio y la formación permanente de todos los trabajadores del municipio. De acuerdo a su criterio, ambas iniciativas podrían ser susceptibles de alcanzar su máxima potencialidad en sus aspectos promocionales y de educación a distancia con la creación de este nuevo conocimiento sobre la localidad y el uso de las nuevas tecnologías, como podrá observarse posteriormente en el apartado dedicado a la presentación de esta actuación de transferencia tecnológica.

2. Adscripción para facilitar esta posible contratación de un gestor de I+D+I de la propia OTRI que apoyará en todo momento a la historiadora y que está formado en todos aquellos aspectos de RSC que pueden facilitar la incorporación de la investigadora al sector privado.

Como primera actuación, este gestor ha comprobado que esta contratación podría estar subvencionada por el Programa de ayudas Torres Quevedo (MICINN, 2010), con el que el Estado puede financiar hasta en un 65 por 100 del sueldo total de esta investigadora, pues la misma aporta capacidad investigadora suficiente para ser considerada como tecnóloga y en su proyecto se crea nuevo conocimiento para ser aplicado en los procesos empresariales de las empresas en las que preste su servicio. El resto de su sueldo puede ser aportado por algunas asociaciones empresariales de la zona, para que desde estas la historiadora preste sus servicios en beneficio de todos los asociados. De esta manera, únicamente con el coste de sus cuotas, podrían recibir este tipo de servicios tan cualificados, que mejorarían su competitividad.

3. Una representación adecuada de los agentes implicados en la contratación de científicos en el medio local podría estar compuesta por los concejales o directores de áreas de promoción económica, los agentes de desarrollo local (ADL, de aquí en adelante), los representantes de las asociaciones empresariales de la localidad y las empresas, pues con dicha representación se tendría en cuenta a todas aquellas instituciones que pueden fomentar dichas contrataciones, ayudar a localizar este tipo de conocimiento científico, financiar la atracción del mismo y proveer puestos de trabajo para que los investigadores puedan desarrollar su labor.
4. Para llevar a cabo la labores preliminares de esta actuación se iniciaron contactos con las autoridades locales, las cuales ofrecieron su apoyo a la iniciativa, comenzando por el Alcalde de Collado Villalba, don José Pablo González Durán y su Concejal de desarrollo local, promoción económica y empleo, don José Luis Cercas Alonso, que pusieron en contacto a la OTRI y a su gestor con don Óscar López Maderuelo, Director de desarrollo local, promoción económica y participación ciudadana de esta localidad, que a su vez, estableció los contactos más operativos con los ADL, encargados de gestionar directamente todo lo concerniente a esta actuación, y que fueron don Gregorio Dávila Díaz, doña María José Villa Cascos y doña Sara Sánchez de los Reyes.
5. Con el primero de estos agentes se mantuvo una entrevista en la que se le explicó el objetivo y las distintas fases del estudio. El objetivo concreto del mismo era comprobar el grado de variación de la percepción de los diferentes agentes implicados en la contratación de científicos en las empresas del medio local, en relación con los problemas y las soluciones

que se podrían aportar para incrementar la incorporación laboral de este colectivo como instrumento de mejora de la competitividad a nivel local.

Por lo que respecta a las fases de la investigación, en una única sesión se tratarían de llevar a cabo las siguientes actividades:

- Encuesta a diversos agentes económicos de la localidad. Según las cifras que ofrece la Concejalia de desarrollo local, promoción económica y empleo de Collado Villalba (2010) existen en la actualidad unas 2.300 empresas, que tienen un fuerte componente comercial, pues el 35 por 100 de las mismas se dedican a esta rama, actuando las restantes dentro del propio sector servicios y de otros como el sector agroalimentario o la construcción. El sector industrial tiene una escasa presencia, con únicamente un 8 por 100 del total de empresas que actúan en esta localidad. Por lo que respecta al tamaño, en Collado Villalba hay 340 grandes empresas, lo que supone que la gran mayoría de las compañías sean de una reducida dimensión.

De acuerdo a estos datos y para localizar una muestra que representara de forma adecuada a todos los colectivos implicados en la contratación de científicos en las empresas de Collado Villalba, se propuso la siguiente: 1 concejal del área de desarrollo local, 1 ADL, 1 representante de una asociación empresarial de la localidad, y una muestra mínima de 6 empresas que sea lo más representativa posible de los diferentes sectores y dimensiones de las empresas de Collado Villalba. Se hizo especial hincapié en que asistiera el representante de la Asociación de comerciantes y empresarios de la localidad, pues como se expuso con anterioridad, este colectivo representa a gran parte del sector comercial de este municipio, que es, como se recuerda igualmente, el de mayor proporción de los que actúan en Collado Villalba.

La justificación de esta técnica se encuentra en que la captura de más elementos dentro de la muestra no variaría en exceso los resultados, debido a que el estudio se realiza sobre una población reticente a estas materias y en los que el aspecto pedagógico y formativo que esta actuación de transferencia tecnológica implica, puede resultar clave para cambiar esta percepción y empezar a generar los beneficiosos efectos de dicha modificación.

El cuestionario a cumplimentar por los asistentes a la reunión, contendría además de un espacio en el que los encuestados podrían hacer figurar sus datos de filiación básicos, preguntas acerca de la importancia de este tipo de contrataciones, las posibilidades de llevarlas a cabo y los principales problemas y soluciones para conseguir este tipo de incorporaciones en las empresas.

- Una vez cumplimentada la encuesta, se realizaría una presentación de esta actuación de transferencia tecnológica, consistente en la contratación simulada de la historiadora, cuyo contenido, así como el del cuestionario, será especificado en el siguiente apartado.
- Repetición de las encuestas primeras y comprobación posterior del mantenimiento o modificación de los resultados, así como reflexión posterior con los asistentes en torno a las posibles causas de tal modificación.

En esta misma entrevista, el ADL mostró su absoluta satisfacción con la iniciativa y dispuso, junto a las otras dos ADL todos los medios a su alcance para que se pudiera llevar a cabo la misma. Igualmente, y a pesar de que, como se expuso con anterioridad, la recepción de otras iniciativas similares a las que se proponen en este estudio no habían obtenido una excesiva respuesta, los ADL encargados informaron de que tratarían de conseguir que el mayor número de representantes públicos y privados y de empresarios, asistieran a esta reunión, cuya presentación y el cuestionario formulado se exponen seguidamente.

3.2. Cuestionario y presentación de la actuación de transferencia tecnológica

Al objeto de obtener un mayor conocimiento de los problemas existentes y las soluciones que se pueden arbitrar en el medio local para la contratación de investigadores, se estableció un cuestionario (véanse **cuestionarios III.1. a III.5.**), con el que se pretendía conocer fundamentalmente si tras la presentación que a continuación se iba a exponer, la RSC podría convertirse en una de las soluciones a aplicar por las empresas como medida para que se pudiera producir una mayor transferencia científica en la actividad empresarial de Collado Villalba. El contenido del cuestionario fue extraído de la revisión bibliográfica efectuada para realizar la citada presentación.

CUESTIONARIO III.1. *Pregunta 1. Datos identificativos.*

Exponga todos los datos identificativos y de actividad de su organización o empresa que considere adecuados, dentro de los que se le solicitan a continuación:

Dirección y datos de contacto:
Número de trabajadores:
Organización:
Dimensión empresarial:
Sector:
Actividad:
Datos de filiación de la persona que cumplimenta la encuesta:

CUESTIONARIO III.2. *Pregunta 2. Importancia de la contratación de científicos.*

¿Considera importante la contratación de científicos para mejorar la competitividad de las empresas de Collado Villalba?

Respuesta		
Totalmente importante		
Muy importante		
Importante		

.../...

¿Considera importante la contratación de científicos para mejorar la competitividad de las empresas de Collado Villalba?		
.../...		
Escasamente importante		
Muy escasamente importante		
Nada importante		

CUESTIONARIO III.3. *Pregunta 3. Posibilidad de contratación de científicos.*

¿Qué posibilidad cree que existe de que se produzca esta contratación de científicos?		
Respuesta		
Totalmente factible		
Muy factible		
Factible		
Escasamente factible		
Muy escasamente factible		
Nada factible		

CUESTIONARIO III.4. *Pregunta 4. Problemas en relación con la contratación de investigadores por parte de las empresas.*

*Indique de entre las siguientes opciones que se muestran a continuación, ¿cuáles son en su opinión los cuatro problemas más importantes que están provocando que no se produzca una mayor inserción laboral de los investigadores en las empresas?	
1	El número de ayudas a conceder por las distintas administraciones públicas debe ser mayor en número y en cantidad económica a recibir por las empresas.
2	El papel de las instituciones de transferencia del conocimiento (como, por ejemplo, las OTRI de las Universidades) debe intensificarse en este sentido.
3	Es muy escaso el reconocimiento en la carrera científica del investigador del trabajo que ha realizado en su labor en las empresas.
4	Las empresas presentan importantes deficiencias en la preparación para organizar y aprovechar el conocimiento de estos científicos.
5	Se tiene que incrementar la cooperación entre todos los agentes del sistema nacional de I+D+I (empresas, universidades, administraciones públicas, entre otros).
6	Las empresas tienen una alta exigencia por la obtención de resultados a corto plazo y no dedican muchos recursos a la inversión en I+D+I, cuyos beneficios pueden ser alcanzados a más largo plazo.
7	Elevado coste de contratación de los investigadores.

*Indique de entre las siguientes opciones que se muestran a continuación, ¿cuáles son en su opinión los cuatro problemas más importantes que están provocando que no se produzca una mayor inserción laboral de los investigadores en las empresas?	
.../...	
8	Escasa difusión de las buenas prácticas en materia de contratación de estos investigadores y de los resultados que se pueden conseguir para las empresas que les contraten.
9	El tejido empresarial está constituido en su mayoría por pequeñas y medianas empresas, con muy escasas posibilidades de contratar a más personal.
10	El modelo de crecimiento económico está basado en actividades de escaso peso tecnológico y valor añadido.
11	Los conocimientos de los investigadores son muy teóricos y de escasa aplicación práctica en la empresa.
12	Escasos medios en las empresas para que puedan desarrollar su labor los científicos.
13	Reducidos conocimientos en el empresariado para asimilar el valor que pueden aportarles los investigadores.

CUESTIONARIO III.5. *Pregunta 5. Soluciones en relación con la contratación de investigadores por parte de las empresas.*

*Señale de entre las siguientes opciones que se muestran a continuación, ¿cuáles son en su opinión las cuatro soluciones más importantes de cara a que se produzca una mayor inserción laboral de los investigadores en las empresas?	
1	Se tiene que producir un incremento tanto en el número de ayudas a conceder por las distintas administraciones públicas como en la cantidad económica a recibir por las empresas.
2	Las instituciones de transferencia del conocimiento deben fortalecerse contratando más gestores de I+D+I que se ocupen de la promoción de los proyectos de los investigadores y de su contratación o colaboración con las empresas.
3	Debe existir un mayor reconocimiento en la carrera científica del investigador, del trabajo que haya realizado en las empresas, para que estos se sientan incentivados a trabajar en ellas.
4	La aplicación de medias de RSC, como, por ejemplo, la mejora en las condiciones personales y profesionales de los investigadores podría incrementar su presencia en las compañías privadas.
5	Se tiene que incrementar la cooperación entre todos los agentes del sistema nacional de I+D+I (empresas, universidades, administraciones públicas, entre otros).
6	En el trabajo a desarrollar por los investigadores en las empresas se tienen que combinar la prestación de servicios cualificados a corto plazo con la realización de proyectos de I+D+I a largo plazo.
7	Una mayor formación a los científicos tanto en su área de conocimiento como en todo lo relacionado con la gestión de la I+D+I, para que estos puedan ofrecer un mayor valor añadido en las empresas.
8	Preferencia en todas las compras o adquisiciones públicas a todas aquellas empresas que hayan contratado a investigadores.
9	Reconocimiento social mediante la concesión de premios y difusión en los principales medios de comunicación de las empresas, que presenten las mejores prácticas en materia de contratación de investigadores.
10	Incorporación de los investigadores por parte de las asociaciones empresariales para que, desde ellas, proporcionen servicios de I+D+I a las empresas asociadas.

Los resultados de este cuestionario que serán expuestos en el siguiente apartado, fueron obtenidos con la doble cumplimentación de dicho cuestionario, de manera previa y con posterioridad a la presentación que se mostrará seguidamente. Esta presentación fue dividida en tres partes (**actividad 1, 2 y 3**), y en ella el gestor de I+D+I, comenzó en la primera por describir los problemas existentes para que se produzca una mayor incorporación de los científicos a las empresas y la forma en que la RSC podría constituirse como instrumento de atracción adecuado de los científicos a las mismas. Posteriormente, en las actividades segunda y tercera, la historiadora continuó con la demostración de la manera en que el nuevo conocimiento obtenido y el uso de las nuevas tecnologías podrían permitir el progreso de las empresas y de los trabajadores de Collado Villalba en los ámbitos de la promoción empresarial y la formación. A continuación, se exponen los aspectos esenciales de esta presentación:

* **Actividad 1.** Con la ayuda del programa Microsoft Power Point se realizó la siguiente presentación, cuyos aspectos más destacados se exponen a continuación:

La RSC como instrumento de transferencia científica hacia la empresa

En periodos de crisis como los actuales, los clientes se muestran más inclinados a buscar nuevos proveedores, que les suministren bienes y servicios en las mejores condiciones. Surge, por tanto, en una economía tan competitiva como la actual, el momento adecuado para dar un paso más e innovar, pues la intensificación de las medidas clásicas en medio de la crisis ⁵, únicamente ayudará a que las empresas sobrevivan en un entorno cada vez más inestable.

Se hace preciso incrementar de forma considerable la innovación tecnológica con un fuerte crecimiento en el número de compañías innovadoras, que se muestren dispuestas a aprovechar el conocimiento alcanzado en el sistema público de investigación, y a contratar a un mayor número de científicos, que les ayuden a identificar las oportunidades que la nueva tecnología ofrece al mercado (VELARDE, 2008). Pero, la presencia de los investigadores en las empresas es muy reducida en comparación con la que se manifiesta en los países avanzados.

Concretamente, de acuerdo a las últimas cifras de que dispone el INE (2010a) para el año 2007, solamente el 35 por 100 de los científicos que desarrollan su actividad en España, lo hacen desde las empresas por un 49 por 100 y 48,80 por 100 para la media de los países de la UE a 25 y de la UE a 27, respectivamente, según las cifras que recoge la Comisión Europea (CE, de aquí en adelante, 2005 y 2007 ⁶). A fin de igualar las cifras de la media de los países de la UE ⁷, resulta primordial que se

⁵ Entre estos remedios se pueden destacar, por ejemplo, el incremento de la productividad del personal, la planificación de la estrategia, la disminución del coste de las compras, la supresión de las unidades de negocio con pérdidas, la mejora de la labor comercial, la reducción de los costes fijos, la optimización de los *stocks* de existencias, la disminución del gasto en suministros y el acortamiento de los plazos de cobro (FIGUERA, 2008).

⁶ Estas cifras son las últimas recopiladas de instituciones como Eurostat y la OCDE.

⁷ Esta cifra se obtiene de la diferencia máxima entre las medias de los países de la UE (49%) y la que ofrece España en relación con el porcentaje de científicos que trabajan en las empresas (35%). La diferencia del 14 por 100 se multiplica por el último dato que ofrece el INE (2009a) en relación con el número de investigadores que efectúan su actividad en España en equivalencia a jornada completa (EJC, de aquí en adelante), que proporciona una cifra de 130.986. Al realizar este producto, se obtiene una cifra por encima de los 18.338 científicos.

produzca en España un traspaso aproximado de 18.000 científicos del sector público al privado, para que España se pueda ir acercando a países como Estados Unidos o a Japón, cuyos porcentajes de investigadores trabajando en empresas, superan el 80 por 100 y se acercan al 70 por 100, respectivamente (CE, 2005).

Esta gran distancia pone de manifiesto una serie de problemas en el conjunto del sistema español de I+D+I, que tratarán de identificarse seguidamente, para que sirvan como antecedente de la solución que desde este trabajo se propone, a fin de que el conocimiento científico se canalice hacia unos procesos productivos de las compañías privadas nacionales dotados de un mayor valor añadido.

¿Cuáles son las principales dificultades que impiden una mayor contratación de investigadores por parte de las empresas?

Al objeto de ayudar a una mayor claridad expositiva, se pueden identificar estos problemas con los principales agentes del sistema nacional de I+D+I, que se encuentran más relacionados con la inserción laboral de los científicos en las empresas:

- **Administraciones públicas.** Para traspasar los 18.000 científicos del sector público al privado citados anteriormente, es necesario incrementar el número de ayudas que ofrece el Programa Torres Quevedo, que en el periodo 2005-2010 no superó las 6.000 aproximadamente (Presidencia del Gobierno de España, 2005).
- **Investigadores.** Hay dos colectivos dentro del mundo científico que podrían estar especialmente interesados en desarrollar su actividad en el sector empresarial. Por un lado, los jóvenes investigadores que trabajan en España y que todavía no se han estabilizado laboralmente y, por otro, los científicos españoles en el exterior, que por esta vía podrían encontrar una forma para regresar. Parece interesante averiguar en qué aspectos, de los que componen la confianza de estos colectivos en sus respectivos sistemas de I+D+I, se manifiestan los mayores o menores valores, de cara a que puedan ser utilizados por las compañías a modo de incentivos para atraer a estos científicos.

La medida de la confianza en los sistemas de I+D+I de cada uno de estos dos colectivos de científicos es proporcionada con un carácter periódico anual por un informe del CEF (varios años)⁸, que tiene entre sus objetivos conocer si continuará la tradicional fuga de cerebros al extranjero y en qué aspectos se fundamenta dicha evasión. Las cifras resumen del último de estos informes ofrecen una escasa confianza para los jóvenes investigadores que trabajan en España (43%)⁹ y una alta para los científicos españoles en el exterior (59,89%)¹⁰, lo que supone una gran diferencia que determina la continuación de la tradicional fuga de cerebros.

⁸ Dicho informe es el que fue citado con anterioridad en el segundo epígrafe de este trabajo.

⁹ En las tres ediciones anteriores de este informe del CEF (varios años), la confianza de los jóvenes investigadores que trabajan en España se ha mantenido en parecidos niveles: año 2006 (42,07%), año 2007 (41,77%) y año 2007 (42,85%).

¹⁰ Igualmente, en la edición del año 2008, primera en la que se obtuvieron datos para el colectivo de investigadores en el exterior, la confianza se situó en un nivel del 60,76 por 100.

Si únicamente se hace referencia a los jóvenes investigadores que trabajan en España, los aspectos de menor valía son los relacionados con la formación y con la carrera científica, los cuales por su importancia como incentivos para la atracción de los científicos, podrían ser tenidos en cuenta por las empresas. Dadas estas condiciones, resulta bastante natural que muchos investigadores abandonen el sistema español de I+D+I y se marchen al exterior en busca de una serie de condiciones profesionales que les permitan poder continuar desarrollando los conocimientos y las capacidades que han adquirido.

- **Instituciones de transferencia y promoción del conocimiento.** Como han puesto de manifiesto los informes del CEF (varios años), más en España, pero también en el extranjero, existen dificultades en lo que respecta a la solicitud de patentes, la acción comercial y la consecución de financiación privada, es decir, existen problemas en la transferencia del conocimiento, lo que sin duda, dificulta que los resultados obtenidos de la I+D+I puedan promocionarse y ser desarrollados, en beneficio del mundo empresarial, por los científicos.
- **Empresas.** Según las últimas cifras del INE (2010b), hay en España aproximadamente 3,35 millones de empresas y de ellas, de acuerdo con el propio INE (2010c), únicamente son 49.180 ¹¹ las que realizan actividades innovadoras o de I+D. Dado que solo algo menos del 1,5 por 100 de las empresas realizan este tipo de actividades, parece claro que es bastante probable que exista una escasez de plazas para los investigadores en este sector.

Con independencia de que el Estado pueda aumentar las ayudas directas para que se contraten más investigadores, o de que las instituciones de transferencia del conocimiento mejoren su eficacia, lo que se muestra claramente es que las empresas precisan de los científicos y de su conocimiento para competir en el presente y en el futuro. Por tanto, resulta preciso que las empresas localicen los incentivos necesarios para tratar de atraerlos y en este camino, la RSC puede ser la herramienta más adecuada para conseguirlo.

¿Qué papel puede jugar la RSC como instrumento de atracción del conocimiento científico hacia la empresa?

Como afirma BUENO (2008), en el último cuarto del siglo XX ha surgido una nueva sensibilidad en la sociedad que demanda una mayor responsabilidad social a las empresas. Para que esta demanda pueda resultar atractiva igualmente a los científicos, sería aconsejable que las compañías prestaran un mayor apoyo al factor humano investigador, tratando de poner remedio a alguna de las deficiencias observadas anteriormente, de la forma que se establece a continuación:

- a) **Carrera investigadora.** Las empresas deberían igualar la carrera que se ofrece a los científicos en otros países avanzados, que tiene las siguientes características que se muestran a continuación (CEF, 2007):
 - Etapas claramente definidas.
 - Evaluaciones objetivas y reglas precisas para promocionar de una fase a otra.
 - Grandes oportunidades para estabilizarse laboralmente.

¹¹ 36.183 realizan actividades innovadoras y 12.997 llevan a cabo actividades de I+D.

- Dedicación exclusiva a actividades científicas.
 - Realización de continuos cursos de formación.
 - Financiación de recursos adecuados para que los científicos postdoctorales puedan establecer independientemente sus nuevas líneas científicas.
 - Flexibilidad para desplazamientos entre grupos.
- b) **Salario, contratación y prestaciones personales.** Quizás, las empresas españolas no puedan ofrecer unas retribuciones tan elevadas como las que se perciben en el exterior, pero sí pueden retribuir con unos salarios justos que reconozcan el valor aportado por los científicos. Para ello, además de contemplar la retribución fija, como reflejo de los conocimientos, la experiencia y las habilidades aportadas por el científico podría resultar interesante una combinación adecuada de incentivos a corto y largo plazo, que logren implicar de manera óptima al investigador con el proyecto empresarial. Esta medida podría estar acompañada de una estabilización laboral y de unas prestaciones personales como las que se ofrecen en el exterior (CEF, 2007):
- Seguridad Social.
 - Seguro médico.
 - Cotizaciones al sistema de pensiones.
 - Subsidio por desempleo.
 - Mejores condiciones de regreso al país de origen.
 - Bajas por diferentes situaciones, incluidas las de maternidad.
 - Interés por la situación personal, que se manifiesta en ayudas a las familias para guarderías, apoyo a la compra de vivienda, o reducción de jornada.
 - Vacaciones reguladas.
- c) **Formación.** Para que los investigadores pudieran aportar valor a sus empresas y colaborar con el resto de la organización en el establecimiento de las estrategias de RSC, tendrían que recibir formación en su propia área de conocimiento, en la gestión de la I+D (propiedad industrial, solicitud de ayudas para I+D o vigilancia tecnológica, entre otras materias), y en cuestiones más relacionadas con la RSC como la prevención de riesgos laborales o la protección del medio ambiente.

Junto a estas actuaciones para tratar de reforzar el factor humano de los científicos, las empresas pueden emplear otras relacionadas con la RSC para atraer a los científicos como, por ejemplo, un sistema de dirección basado en el capital relacional¹², una comunicación responsable y unas políticas de acción social y voluntariado, que permitan mantener y estrechar buenas relaciones con todos sus *stakeholders*, y muy especialmente, con estos nuevos trabajadores que son los científicos.

¹² Definido por MORCILLO (2008), como el conjunto de conocimientos que los directivos obtienen de las relaciones que mantienen con cualquier colectivo interesado en este tipo de actividades científicas (empleados, universidades, laboratorios, socios, clientes o proveedores).

La implantación de todas estas actuaciones basadas en la RSC, puede convencer a los científicos de que desde las empresas también es posible continuar haciendo una gran labor en beneficio de la sociedad y del medio ambiente, y contribuir con ello a que las empresas españolas se modernicen, no solo desde el punto de vista de la innovación tecnológica sino también en el apartado comercial, dada la mayor reputación corporativa que su presencia puede generar, y por el lado de la gestión, pues la RSC, que puede resultar básica para su atracción al entorno empresarial, es un sistema integral de gestión y control para toda la empresa, como recuerda LIZCANO (2009).

Conclusiones

Dado el momento de crisis económica, y a la vista de los datos obtenidos del informe INNOVACEF, se puede concluir que las empresas españolas pueden encontrar en la RSC, la herramienta precisa para competir en la economía actual del conocimiento, atrayendo a través de ella a colectivos como los jóvenes investigadores que precisan igualmente de organizaciones donde realizar su actividad en unas mejores condiciones personales y profesionales, y a los científicos españoles en el exterior, que de esta manera podrían continuar su carrera investigadora en España.

Para ello, las empresas tienen que tratar de atraer a los investigadores, ofreciéndoles puestos de trabajo en los que se integre el logro del triple beneficio económico, social y medioambiental, con el ofrecimiento de una carrera investigadora, unas prestaciones personales y una formación que iguale las excelentes condiciones que, en este sentido, se ofrecen en el exterior. A estas medidas se deberían añadir también unas retribuciones justas en función del valor aportado, y un sistema de dirección, comunicación y unas políticas de acción social y voluntariado que beneficien las relaciones con todos los *stakeholders*, y en especial, con sus científicos. Empresa y ciencia, han sido hasta el momento dos universos distintos, pero la RSC se puede convertir en la herramienta que les una en beneficio de la modernización de la empresa española, del progreso de la sociedad y de la protección del medio ambiente.

*** Actividad 2.** En el universo virtual de Second Life (SL, de aquí en adelante) la historiadora realizó una demostración de la forma en que se pueden promocionar todas las empresas del municipio. El eje sería una explicación de la Historia de Villalba y sus enlaces con la historia económica, y muy especialmente, con la relevancia de sus empresas en la actualidad.

En el transcurso de la visita virtual, la historiadora explicó a los asistentes las posibilidades que ofrece SL. Traducido Segunda Vida, SL es un metaverso lanzado en el año 2003 por Linden Research Inc. (más conocido como Linden Lab) y fundado por Philip Rosedale, que ha alcanzado una extraordinaria atención internacional desde 2006.

Para utilizar SL, cada usuario debe abrir su cuenta en www.secondlife.com y descargar el programa llamado Second Life Viewer. A continuación, es necesario crear el avatar, que será la representación virtual en 3D del nuevo usuario, poseerá forma humana masculina o femenina, según sea la decisión del residente, así como este elegirá su fisonomía y su vestimenta, aspectos todos ellos que podrá modificar en cualquier momento. El usuario a través de su avatar verdaderamente podrá realizar una «segunda vida», pues en SL es posible desarrollar muchas actividades que se realizan en la vida real: ir de compras, visitar museos, entrar en salas de fiestas, discotecas y hasta casinos, etc.

Pero aunque exista este componente, que puede presentarse ante los ojos de los recién iniciados como sinónimo de diversión y ocio, SL no es un mero juego *on-line*, como a veces se ha definido, pues eso implicaría cercenar y reducir a la mínima expresión todo su amplio abanico de posibilidades. Se trata de uno de los diversos mundos virtuales inspirados en la novela de ciencia ficción *Snow Crash*, de Neal Stephenson y en el movimiento literario Cyberpunk, que permite a las personas-avatares interactuar virtualmente entre ellas en una segunda vida, que es expresión y complemento de la primera.

Así pues, SL permite conocer a otras personas, desarrollar procesos de socialización, intercambiar ideas de forma oral o escrita a través de los canales de comunicación que el propio programa posee (véase **figura III.1.**), crear objetos y realizar compraventas virtuales utilizando como moneda su propia unidad de cambio que es el *Linden Dolar* (\$L, de aquí en adelante), la cual es intercambiable al mundo real.

En marzo de 2008, alrededor de 13 millones de personas se habían registrado en SL, pero un alto porcentaje permanecía inactivo, siendo la razón más frecuente las dificultades informáticas que impiden que los interesados, una vez que se han registrado y bajado el programa, puedan iniciar su sesión, debido a que el *software* solicita estándares en promedios altos para su ejecución. A ello hay que añadir que muchas personas disponen de varias cuentas, pues de esa manera pueden desenvolverse con distintos roles en SL.

FIGURA III.1. *Second Life: un espacio para intercambiar ideas.*



FUENTE: *Elaboración propia.*

El código de SL permite a sus usuarios modificar cualquier aspecto del mundo virtual, desde cambiar el color de los ojos del avatar, su estatura, su complexión física, su cabello y el tamaño de

su nariz, de sus piernas o de sus brazos, hasta construir en 3D objetos, ropa y calzado, edificios, campos de batalla, jardines, etc. Asimismo, SL permite manipular y crear *scripts* que programen cualquier aspecto del mundo, incluido un sistema de envío de mensajes a móviles. Todas estas opciones pueden editarse y, al pertenecer la propiedad intelectual de los mismos al usuario que lo creó, este puede obtener beneficios económicos, bien en la moneda del mundo \$L o bien gestionar sus ganancias en euros (€) o en dólares (\$). Un dólar estadounidense equivale a unos 250 \$L, en el mundo virtual.

Entre la competencia de SL, cabe citar Red Light Center, Active Worlds, There, Entropía Universe, Multiverse y la plataforma de código libre Metaverse.

En la actualidad, el acceso a SL es gratuito, no así la posesión de tierra y el derecho a construir en ella, para lo cual es necesario crear una cuenta de pago cuyo precio oscila entre los 6 y los 9 dólares estadounidenses mensuales. También está permitido comprar o alquilar un terreno a otro usuario o residente sin tener una cuenta de pago, haciendo entrega del importe en la moneda local de SL. Igualmente, es posible construir en lugares específicos para ello, llamados *sandbox* (caja de arena), pero los objetos desaparecen en el transcurso de unas horas. Estos importes permanecieron hasta el 15 de noviembre de 2006, momento en que comenzó el mantenimiento de las islas privadas y se encarecieron los precios, llegando a los 295 dólares mensuales.

Adquirir una isla de unos 65.000 metros cuadrados cuesta 1.650 US \$, a lo que hay que añadir un importe de mantenimiento de 295 US \$ cada mes. En el presente, los costos siguen al alza debido a la creciente popularidad de SL, pero además de traducir euros o dólares de una tarjeta bancaria real a L\$, existen muchas formas de obtener dinero en SL, que abarcan desde alquilar terrenos o islas y vender productos propios y cuadros en pinacotecas, hasta trabajar sirviendo copas o bailando en una discoteca. Grandes multinacionales como Coca Cola, Reebok, Microsoft, Dell, Nissan y General Motors ya han adquirido una segunda presencia en el mundo virtual.

En el caso concreto de Collado Villalba, la promoción a través de esta herramienta puede ser realizada a grupos de visitantes-avatares o grabada para ser difundida mediante archivo a los clientes o posibles clientes de las empresas que participarían en este proyecto de contratación de la investigadora. Con estos instrumentos, la ciudad de Collado Villalba y sus empresas pueden proyectarse y difundir todas sus potencialidades, desde lo local hasta cualquier rincón del mundo global.

Como demostración de las posibilidades de esta herramienta en este ámbito, la investigadora desarrolló una sesión en una pinacoteca de SL, concretamente, en la Art Gallery Classic Paintings and Textures (véanse **figura III.2.** y **figura III.3.**), a fin de poder explicar a los asistentes a la reunión las principales obras de la Historia del Arte Contemporáneo, como si se hubieran desplazado a un museo real, pero con la extraordinaria comodidad que ofrece SL de poder contemplar, tranquilamente sentado cada uno en su casa o en su despacho delante del ordenador, las principales creaciones artísticas del citado periodo.

De manera similar, podrían difundirse todas aquellas cuestiones que quisieran ser destacadas para una adecuada promoción del municipio, como resultado de las investigaciones y del conocimiento obtenido por la historiadora: desde manifestaciones histórico-artísticas y relacionadas con el patrimonio cultural y natural, generando así actividad turística, hasta la publicidad de empresas instaladas en Collado Villalba con fines asociados a este u otros objetivos.

FIGURA III.2. *Second Life: un espacio para la promoción comercial.*



FUENTE: *Elaboración propia.*

FIGURA III.3. *Second Life: un espacio para las relaciones sociales y mercantiles.*



FUENTE: *Elaboración propia.*

En consecuencia, SL abre un amplio mundo de posibilidades de interacción entre las personas, a través de sus avatares, y además de poderse efectuar negocios y actividades económicas, también ofrece interesantes alternativas de acción en el terreno de la educación a distancia, pues permite impartir clases virtuales como las que se exponen en la siguiente actividad.

*** Actividad 3.** Diversos estudios referidos a la universidad española, ponen de manifiesto que en opinión tanto de los empleadores como de los empleados, los conocimientos generales y las habilidades son más valorados que los conocimientos teóricos en el desempeño profesional. Igualmente, en opinión de estos dos colectivos, las competencias adquiridas por los titulados son insuficientes con respecto a lo requerido en los puestos de trabajo (OLASKOAGA y otros, 2009).

Este déficit competencial se puede reducir en los futuros graduados con la adecuada implantación del Plan Bolonia, que plantea la generación y el desarrollo de estas competencias en todo el Espacio Europeo de Educación Superiores (EEES, de aquí en adelante), pero para los titulados anteriores y para cualquier empleado de Collado Villalba puede resultar muy adecuado el establecimiento de talleres de formación, en el que se adquirieran y desarrollen este tipo de competencias. En relación con este aspecto, han sido varios los organismos, como por ejemplo el Parlamento Europeo y el Consejo de la UE (2006), o la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación (ANECA, de aquí en adelante, 2007), que han destacado la importancia del trabajo en grupo como actividad básica para la adquisición y desarrollo de estas competencias.

Además, como ha indicado la historiadora, puede resultar igualmente interesante estudiar los conocimientos y las competencias demostradas en épocas pasadas por empresarios de la localidad, que puedan servir de ejemplo a los trabajadores y futuros emprendedores que decidan abrirse camino en el medio local. Por tanto, el trabajo en grupo y la exposición de estos casos prácticos pueden ser dos de los ejes, en los que basar talleres de formación para que estos colectivos puedan adquirir y desarrollar sus competencias y, con ello, la competitividad de las empresas villalbinas. Un ejemplo de este tipo de talleres puede ser el que se muestra a continuación:

- Sesión 1. Explicación del objetivo del taller que podría ser, en este caso, el de la adquisición y desarrollo de competencias a través del trabajo en equipo realizado en aulas virtuales de formación *on-line*. Establecimiento de la dinámica a seguir en dicho taller.
- Sesión 2. Planificación del trabajo en equipo.
- Sesión 3. Desarrollo del trabajo en equipo. Conflictos: tipos y técnicas de prevención y resolución.
- Sesión 4. Evaluación de conocimientos técnicos y de las competencias esenciales: liderazgo, comunicación, contribución individual y participación, compromiso ético y sensibilidad social. Estudio de casos prácticos de las competencias demostradas por empresarios relevantes de la historia económica de Collado Villalba.
- Sesión 5. Observación de ejemplos de trabajo en equipo desde plataformas universitarias *on-line*.

- Sesión 6. (Parte primera). Realización de un trabajo en equipo por parte de los alumnos. Planificación. Nombramiento de Coordinadores generales. Asunción de funciones y responsabilidades. Gestión de proyectos empresariales/Creación de empresas, y establecimiento de departamentos: Dirección General, Financiera, Comercial, de Recursos Humanos, de producción e I+D+I.
- Sesión 7. (Parte segunda). Realización de un trabajo en equipo por parte de los alumnos. Desarrollo (1).
- Sesión 8. (Parte tercera). Realización de un trabajo en equipo por parte de los alumnos. Desarrollo (2).
- Sesión 9. (Parte cuarta). Realización de un trabajo en equipo por parte de los alumnos. Evaluación.
- Sesión 10. (Parte quinta). Realización de un trabajo en equipo por parte de los alumnos. Mejora.

A través de SL se podría impartir un taller como el que se ha expuesto, acudiendo los estudiantes a aulas como las que se muestran en las **figuras III.4.** y **III.5.**, sin necesidad de desplazarse desde su puesto de trabajo o domicilio, lo que les permitirá poder optimizar su tiempo.

Una vez realizada esta presentación se procedió a iniciar un debate sobre la base de las cuestiones planteadas en la misma y en cuestionario, cuyos resultados se exponen en el epígrafe siguiente.

FIGURA III.4. *Second Life: un espacio para la educación a distancia.*



FUENTE: *Elaboración propia.*

FIGURA III.5. *Second Life: un espacio para la formación continua.*

FUENTE: *Elaboración propia.*

3.3. Resultados

Las expectativas en cuanto a la obtención de una muestra que representara convenientemente a todos los agentes implicados en la contratación de investigadores en las empresas de Collado Villalba se vieron totalmente satisfechas, pues asistieron a la sesión y cumplimentaron el cuestionario más representantes de los previstos en un principio y, además, acudió el representante de la Asociación de comerciantes y empresarios de la localidad, que como se expuso anteriormente, era el colectivo que englobaba a la mayor parte del sector comercial de este municipio que, igualmente, es el de mayor proporción de los que efectúan su actividad en Collado Villalba.

Como puede observarse en los **cuadros III.1.** y **III.2.** de identificación de asistentes, a la reunión acudieron un total de 11 personas y en ella estuvieron representados el ayuntamiento por la ADL doña Sara Sánchez de los Reyes, los propios ADL, como agentes de la transferencia del conocimiento al sector empresarial por doña María José Villa Cascos, las asociaciones empresariales por las dos mayores que existen en el municipio, entre ellas, como se ha citado con anterioridad, la que representa a los comerciantes y empresarios de la localidad y las empresas por compañías que pertenecen a los sectores típicos de la economía de Collado Villalba (construcción, servicios, agroalimentación y, más escasamente, a la industria).

Como se puede contemplar en los citados cuadros, la muestra obtenida representa de forma conveniente, la dimensión actual de las compañías de la ciudad, pues tanto las asociaciones como las empresas encuestadas reflejan el reducido tamaño que caracteriza al sector privado villalbino.

CUADRO III.1. Pregunta 1 de identificación de los representantes del ayuntamiento, los ADL y las asociaciones empresariales de Collado Villalba.

Dirección y datos de contacto: Representante del Ayuntamiento de Collado Villalba Sara Sánchez de los Reyes ADL Área de Promoción Económica Ayuntamiento de Collado Villalba Cantera de Empresas C/ Anastasio Nieto 11 (P-5) 28400 Collado Villalba Datos de filiación de la persona que cumplimenta la encuesta: Sara Sánchez de los Reyes	Dirección y datos de contacto: Representante de los ADL de Collado Villalba María José Villa Área de Promoción Económica Ayuntamiento de Collado Villalba Cantera de Empresas C/ Anastasio Nieto 11 (P-5) 28400 Collado Villalba Datos de filiación de la persona que cumplimenta la encuesta: María José Villa
Dirección y datos de contacto: Asociación de empresarios del Polígono 29 Camino del Berrocal, 4 www.ade29.com Teléfono: 91 850 79 02 28400 Collado Villalba (Madrid) Datos de filiación de la persona que cumplimenta la encuesta: el Secretario de la asociación	Dirección y datos de contacto: Representante de la Asociación de Comerciantes y Empresarios de Collado Villalba Los datos de la empresa de este representante son los siguientes: PROYECTOS TÉCNICOS INTEGRADOS MOLINEROS Sociedad Limitada. Carretera de Moralarzal, 11 28.400 Collado Villalba (Madrid) Teléfono: 91 850 93 40/ 607 469 128 Fax: 91 851 72 05 e-mail: valentinmolinero@ptimolinero.com Empresa fundada en 1.825 Número de trabajadores: 4 Organización: 3 aparejadores y 1 administrativo. Dimensión empresarial: PYME Sector: construcción Actividad: estudio de Arquitectura especializado en proyectos de reformas, apertura, peritaciones judiciales y obras. Datos de filiación de la persona que cumplimenta la encuesta: el Director, Valentín Molinero Moraleda

FUENTE: *Elaboración propia.*

CUADRO III.2. Pregunta 1 de identificación de los representantes de las empresas de Collado Villalba.

Dirección y datos de contacto: EuroSMC, Sociedad Anónima (S.A., de aquí en adelante) Polígono Industrial P-29 - c/ Buril 69 28400 Collado Villalba-Madrid-España Tel: (34) 918498980 Fax: (34) 918512553. Empresa activa desde 1986 Número de trabajadores: 33 personas en Collado Villalba (10 en el departamento de I+D+I, 18 en producción y 5 comerciales) Sector: industrial Actividad: fabricación, diseño y comercialización de equipos de prueba eléctrica para media y alta tensión (exportación del 90% de lo producido) Datos de filiación de la persona que cumplimenta la encuesta: el gerente de la empresa, Eduardo Marchesi	
Dirección y datos de contacto: Empresa dedicada a las siguientes actividades relacionadas con la asesoría y la consultoría: contabilidad, fiscalidad y laboral. Formación. Consultoría estratégica y de creación de empresas Organización: 3 economistas	Dirección y datos de contacto: GEOMNIA NATURAL RESOURCES, Sociedad Limitada Nueva Empresa (SLNE, de aquí en adelante) Cantera de Empresas. C/ Anastasio Nieto 11 (P-5), Oficina 25. 28400 Collado Villalba. Teléfono: 91 857 95 45/ 620 336 906. e-mail: info@geomnia.es. Creación en febrero de 2008 Número de trabajadores: 3 (1 de ellos becario) Organización: 3 geólogos Dimensión empresarial: micropyme Sector: Consultoría geológica (servicios) Datos de filiación de la persona que cumplimenta la encuesta: el Director General de la empresa, Enrique Sanz Rubio
Dirección y datos de contacto: ARTCHEMIST PAVIMENTOS Y RESTAURACIÓN, Sociedad Limitada (S.L., de aquí en adelante) Cantera de Empresas. C/ Anastasio Nieto 11 (P-5), Oficina 16. 28400 Collado Villalba Teléfono/Fax: 91 851 24 13. e-mail: info@artchemist.org Número de trabajadores: 2 Organización: 1 arqueólogo y un químico Sector: servicios de conservación y restauración para la construcción Actividad: asesoría en restauración y resinas para construcción. Aplicación de pavimentos continuos epoxi. Arqueología (proyectos, informes, excavaciones, entre otras actividades) Datos de filiación de la persona que cumplimenta la encuesta: Miguel Padilla Gallego	Dirección y datos de contacto: Taller de Restauración El Barco, S.L. C/Postigo de San Martín, 9. 28013 Madrid Teléfono 91 5320198. e-mail: elbarco@elbarco.es Número de trabajadores: 20 Dimensión empresarial: PYME Sector: servicios de conservación y restauración del patrimonio artístico y cultural Actividad: restauración. Reproducción de obras de arte. Formación Datos de filiación de la persona que cumplimenta la encuesta: el gerente, Eduardo Benavente Gutiérrez

.../...

.../...	
Dirección y datos de contacto: ALOE MANTENIMIENTOS Y SERVICIOS INTRE- GALES, S. L. Cantera de Empresas. C/ Anastasio Nieto 11 (P-5), Oficina 15. 28400 Collado Villalba Teléfono/Fax: 692 282 853. e-mail: v.fernandez@añoemantenimientos.es Número de trabajadores: 6 Dimensión empresarial: PYME Sector: construcción Actividad: mantenimiento y servicio integral. Domó- tica y eficiencia energética	Dirección y datos de contacto: CONSULTORA A+10 Teléfono 91 849 99 00. e-mail: rocio@amas10.com Número de trabajadores: 3 Sector: seguridad alimentaria Actividad: elaboración de auditorías en locales de res- tauración colectiva e industrias. Confección de manua- les de Análisis de Peligros y de Puntos Críticos de Control (APPCC, de aquí en adelante). Formación a manipuladores. Aplicación de normas relacionadas con la seguridad alimentaria: IFS, BRC, ISO Datos de filiación de la persona que cumplimenta la encuesta: Rocío Alonso García

FUENTE: *Elaboración propia.*

Por lo que respecta a los resultados obtenidos en primera instancia, como puede observarse en la **tabla III.1.** la gran mayoría de los asistentes a la sesión ha elegido las opciones que conceden una gran importancia a la contratación de científicos como medio para incrementar la competitividad de las empresas del municipio, por lo que se puede asegurar que este asunto es considerado como relevante dentro de Collado Villalba. A pesar de esta significación, a la vista de los resultados que se muestran en la **tabla III.2.**, se puede extraer que existen una serie de problemas para llevar a cabo este tipo de contrataciones, pues la mayoría de los representantes ha seleccionado opciones relacionadas con la escasa factibilidad de llevar a cabo las mismas.

TABLA III.1. *Respuesta a la pregunta 2 del cuestionario: importancia de la contratación de científicos.*

¿Considera importante la contratación de científicos para mejorar la competitividad de las empresas de Collado Villalba?	
Respuesta ¹³	
Totalmente importante	2 representantes están de acuerdo con esta opción.
Muy importante	2 representantes están de acuerdo con esta opción.
Importante	6 representantes están de acuerdo con esta opción.
Escasamente importante	
Muy escasamente importante	
Nada importante	

FUENTE: *Elaboración propia.*

¹³ Hubo un representante que no contestó a esta pregunta.

TABLA III.2. *Respuesta a la pregunta 3 del cuestionario: posibilidades de contratación de científicos.*

¿Qué posibilidades cree que existen de que se produzca esta contratación de científicos?	
Respuesta ¹⁴	
Totalmente factible	1 representante está de acuerdo con esta opción.
Muy factible	
Factible	3 representantes están de acuerdo con esta opción.
Escasamente factible	5 representantes están de acuerdo con esta opción.
Muy escasamente factible	1 representante está de acuerdo con esta opción.
Nada factible	

FUENTE: *Elaboración propia.*

Entre estos problemas, los asistentes han seleccionado como los más importantes, los que se muestran en la **tabla III.3**. La más destacada de estas dificultades ha sido la relacionada con la escasez de cooperación entre los agentes del sistema nacional de I+D+I (**opción número 5**), seguido de la reducida dimensión de las empresas (**opción número 9**), y después y a la misma distancia, el exiguo peso tecnológico del modelo de crecimiento (**opción número 10**) y el limitado conocimiento que poseen los empresarios para entender el importante valor añadido que de la labor de los investigadores en las empresas se podría obtener (**opción número 13**).

Dada esta clasificación de las dificultades, se puede extraer que de la baja cooperación entre todos los agentes como opción más señalada, se derivan las demás, pues con esta baja cooperación resulta complicado que las empresas conozcan las facilidades para que puedan ofrecer Programas como el Torres Quevedo, anteriormente citado (MICINN, 2010), cuyas ayudas pueden permitir que las empresas de escaso tamaño también cuenten con los servicios de los investigadores, a través de la contratación de estos por las asociaciones empresariales que los aglutinan. En este sentido, únicamente 2 de los 11 asistentes a la sesión conocían estos beneficiosos efectos de las mencionadas ayudas. De esta forma, si la mayor parte de las empresas son de reducida dimensión y no disponen de los servicios de los científicos, parece difícil que puedan llevar a cabo actividades de elevada aportación tecnológica e importante valor añadido.

Igualmente, si la cooperación es escasa entre todos los agentes implicados en este tipo de contrataciones, resulta complicado que el empresariado asimile las ventajas que, labor que efectúen los científicos, les puede reportar a su negocio. Por todo ello, parece que iniciativas como las que se han puesto en marcha en este estudio, pueden convertirse en un gran impulso para que estos dos extremos tan separados, como son los investigadores y los empresarios, puedan unirse en el menor intervalo de tiempo posible.

En relación con las soluciones, las personas que han asistido a la reunión han optado por destacar como soluciones más deseables, las que se exponen en la **tabla III.4.**, en la que como se puede observar

¹⁴ Al igual que en la pregunta anterior, hubo un representante que no contestó a esta pregunta.

aparece a la cabeza el aumento de la cooperación entre los agentes (**opción número 5**), precediendo al fortalecimiento de las instituciones de transferencia del conocimiento científico con la contratación de un mayor número de gestores de I+D+I (**opción 2**) y al incremento de la formación de los propios científicos, precisamente en estas materias relacionadas con la gestión de la I+D+I, para que puedan ayudar a las compañías a organizar su conocimiento (**opción 7**). Más retrasadas, se encuentran también, entre las soluciones más destacadas, la realización por parte de los investigadores de proyectos de I+D+I y de servicios cualificados, que puedan rentabilizar las compañías en un plazo más corto (**opción 6**), y el apoyo que pueden proporcionar a sus asociados el hecho de que las asociaciones profesionales contraten a los investigadores, para que desde este ámbito puedan proporcionar servicios a las empresas (**opción 10**).

Las soluciones propuestas por los asistentes tienen un fiel reflejo en los problemas observados con anterioridad, pues existe plena unanimidad en considerar al incremento de la cooperación entre los agentes como el presupuesto básico sobre el que debe girar la contratación de los científicos por parte de las empresas. La gestión de la I+D+I por parte no solo de gestores públicos, sino también por parte de los propios investigadores no hace más que señalar las carencias que existen en la administración no solo de estas posibles cooperaciones, sino del resto de materias relacionadas con la I+D+I.

TABLA III.3. *Respuesta a la pregunta 4 del cuestionario: problemas en relación con la contratación de investigadores por parte de las empresas.*

*Indique de entre las siguientes opciones que se muestran a continuación, ¿cuáles son en su opinión los cuatro problemas más importantes que están provocando que no se produzca una mayor inserción laboral de los investigadores en las empresas?		
1	El número de ayudas a conceder por las distintas administraciones públicas debe ser mayor en número y en cantidad económica a recibir por las empresas.	2 representantes están de acuerdo con esta opción.
2	El papel de las instituciones de transferencia del conocimiento (como, por ejemplo, las OTRI de las Universidades) debe intensificarse en este sentido.	2 representantes están de acuerdo con esta opción.
3	Es muy escaso el reconocimiento en la carrera científica del investigador del trabajo que ha realizado en su labor en las empresas.	4 representantes están de acuerdo con esta opción.
4	Las empresas presentan importantes deficiencias en la preparación para organizar y aprovechar el conocimiento de estos científicos.	4 representantes están de acuerdo con esta opción.
5	Se tiene que incrementar la cooperación entre todos los agentes del sistema nacional de I+D+I (empresas, universidades, administraciones públicas, entre otros).	8 representantes están de acuerdo con esta opción.
6	Las empresas tienen una alta exigencia por la obtención de resultados a corto plazo y no dedican muchos recursos a la inversión en I+D+I, cuyos beneficios pueden ser alcanzados a más largo plazo.	3 representantes están de acuerdo con esta opción.
7	Elevado coste de contratación de los investigadores.	
8	Escasa difusión de las buenas prácticas en materia de contratación de estos investigadores y de los resultados que se pueden conseguir para las empresas que les contraten.	2 representantes están de acuerdo con esta opción.
.../...		

***Indique de entre las siguientes opciones que se muestran a continuación, ¿cuáles son en su opinión los cuatro problemas más importantes que están provocando que no se produzca una mayor inserción laboral de los investigadores en las empresas?**

.../...

9	El tejido empresarial está constituido en su mayoría por pequeñas y medianas empresas, con muy escasas posibilidades de contratar a más personal.	6 representantes están de acuerdo con esta opción.
10	El modelo de crecimiento económico está basado en actividades de escaso peso tecnológico y valor añadido.	5 representantes están de acuerdo con esta opción.
11	Los conocimientos de los investigadores son muy teóricos y de escasa aplicación práctica en la empresa.	1 representante está de acuerdo con esta opción.
12	Escasos medios en las empresas para que puedan desarrollar su labor los científicos.	2 representantes están de acuerdo con esta opción.
13	Reducidos conocimientos en el empresariado para asimilar el valor que pueden aportar los investigadores.	5 representantes están de acuerdo con esta opción.

FUENTE: *Elaboración propia.*

TABLA III.4. *Respuesta a la pregunta 5 del cuestionario: soluciones en relación con la contratación de investigadores por parte de las empresas.*

***Señale de entre las siguientes opciones que se muestran a continuación, ¿cuáles son en su opinión las cuatro soluciones más importantes de cara a que se produzca una mayor inserción laboral de los investigadores en las empresas?**

1	Se tiene que producir un incremento tanto en el número de ayudas a conceder por las distintas administraciones públicas como en la cantidad económica a recibir por las empresas.	4 representantes están de acuerdo con esta opción.
2	Las instituciones de transferencia del conocimiento deben fortalecerse contratando más gestores de I+D+I que se ocupen de la promoción de los proyectos de los investigadores y de su contratación o colaboración con las empresas.	7 representantes están de acuerdo con esta opción.
3	Debe existir un mayor reconocimiento en la carrera científica del investigador, del trabajo que haya realizado en las empresas, para que estos se sientan incentivados a trabajar en ellas.	3 representantes están de acuerdo con esta opción.
4	La aplicación de medidas de RSC, como por ejemplo la mejora en las condiciones personales y profesionales de los investigadores podría incrementar su presencia en las compañías privadas.	
5	Se tiene que incrementar la cooperación entre todos los agentes del sistema nacional de I+D+I (empresas, universidades, administraciones públicas, entre otros).	11 representantes están de acuerdo con esta opción.
6	En el trabajo a desarrollar por los investigadores en las empresas se tienen que combinar la prestación de servicios cualificados a corto plazo con la realización de proyectos de I+D+I a largo plazo.	5 representantes están de acuerdo con esta opción.

.../...

*Señale de entre las siguientes opciones que se muestran a continuación, ¿cuáles son en su opinión las cuatro soluciones más importantes de cara a que se produzca una mayor inserción laboral de los investigadores en las empresas?		
.../...		
7	Una mayor formación a los científicos tanto en su área de conocimiento como en todo lo relacionado con la gestión de la I+D+I, para que estos puedan ofrecer un mayor valor añadido en las empresas.	7 representantes están de acuerdo con esta opción.
8	Preferencia en todas las compras o adquisiciones públicas a todas aquellas empresas que hayan contratado a investigadores.	1 representante está de acuerdo con esta opción.
9	Reconocimiento social mediante la concesión de premios y difusión en los principales medios de comunicación de las empresas, que presenten las mejores prácticas en materia de contratación de investigadores.	1 representante está de acuerdo con esta opción.
10	Incorporación de los investigadores por parte de las asociaciones empresariales para que, desde ellas, proporcionen servicios de I+D+I a las empresas asociadas.	5 representantes están de acuerdo con esta opción.

FUENTE: *Elaboración propia.*

Se necesita igualmente por parte de las compañías, que los investigadores asuman además de estas tareas en la gestión de la I+D+I, una visión más amplia del negocio, que les lleve a involucrarse no solo en proyectos de I+D+I, cuyos rendimientos revierten en las empresas a más largo plazo, sino también en la aportación de su valor en la realización de servicios cualificados que permitan alcanzar a las compañías resultados en el corto plazo. En esta alianza que parece vislumbrarse entre todos los agentes, las asociaciones profesionales deben cumplir un papel importante como eje básico sobre el que fundamentar las contrataciones de investigadores, que puedan proporcionar toda la serie de servicios citados anteriormente a las empresas de reducida dimensión que, como se ha expuesto en este trabajo, son la inmensa mayoría de las que realizan su actividad en esta localidad.

Nuevamente, y en esta ocasión por el lado de las soluciones, parece que este tipo de presentaciones como las que se han mostrado en este trabajo, pueden conducir a que las empresas y los científicos puedan trabajar unidos y no permanezcan por más tiempo en esta situación de gran separación. Se ha detectado que, con el tipo de respuestas ofrecidas, los agentes implicados en la contratación de científicos por parte de las empresas, desean esta unión, aunque quizás falte ese instrumento convincente que pueda permitirla.

Para encontrarlo, este tipo de actuaciones de transferencia tecnológica pueden ser importantes de cara a dar a conocer al empresariado algunas realidades que desconoce, como, por ejemplo, el valor que le puede aportar a su negocio la contratación de forma cooperativa de investigadores, como es el caso que se ha estudiado en este trabajo y que despertó tanto interés entre los asistentes, o la utilización de la RSC como un instrumento que puede convencer a los investigadores de que es posible que continúen realizando su labor en las empresas y recibiendo, en muchos casos, unas mayores prestaciones, tanto en términos profesionales como personales, que puedan permitirles esquivar su situación de precariedad laboral.

Este último hecho fue demostrado en esta sesión, pues cuando en una segunda instancia se les cuestionó nuevamente a los presentes acerca de si su percepción en relación con los asuntos tratados había cambiado, la única modificación efectuada fue que 9 personas de las 11 asistentes, situaban entre las soluciones para que se produzca una mayor contratación de investigadores por las empresas, la implantación de medidas de RSC, que pudieran favorecer a los científicos, cuando como se puede observar en la **tabla III.4.**, con anterioridad en la primera cumplimentación de la encuesta, ninguno de los asistentes a la reunión tuvo en consideración esta opción como solución, lo que convierte a la RSC en un instrumento adecuado para la transferencia científica en el desarrollo de Collado Villalba, que ayude a que sus empresas puedan mejorar su competitividad, proporcionando, a su vez, unas condiciones laborales y personales dignas a los científicos, como actores principales del progreso de la humanidad.

Por todo ello, estas medidas de RSC, dadas a conocer a través de este tipo de actuaciones de transferencia tecnológica, como las observadas en este trabajo, pueden ser susceptibles de ser trasladadas a otras localidades, para que con sus características específicas, se conviertan igualmente en un instrumento que mejore competitivamente a todas las zonas locales que a escala global se decidan a ponerlas en funcionamiento.

4. CONCLUSIONES Y LIMITACIONES

La historia económica de las naciones demuestra que los países y las empresas que han pretendido mejorar su competitividad han utilizado al conocimiento científico como uno de los principales instrumentos en el que cimentar su progreso. A este avance no ha sido ajeno el entorno local, el cual encuentra en la formación, la cualificación de la mano de obra y las innovaciones tecnológicas los pilares básicos de su desarrollo. En este trabajo se han mostrado diversos ejemplos de regiones que han obtenido múltiples beneficios de la creación de empresas de base tecnológica, en las que el conocimiento científico es pieza clave para su creación y posterior expansión.

Para poder disponer de este recurso tan importante, se ha instaurado a nivel global una contienda por la captación, retención y motivación de los trabajadores cualificados y, muy especialmente, por la de los científicos, como representación máxima de este tipo de trabajadores, en la que participan con especial éxito los países más avanzados, como los Estados Unidos, los de la UE, fundamentalmente, Reino Unido, Alemania y Francia, y algunos del Asia-Pacífico (Taiwán, China y Corea del Sur, por ejemplo).

Dada esta relevancia, parece interesante conocer las medidas que están llevando a cabo estos países para poder atraer a los investigadores, como poseedores del conocimiento científico. En este aspecto, un estudio efectuado a nivel global ha puesto de manifiesto que las medidas responsables resultan imprescindibles para que se produzca la citada atracción.

En dicho estudio, cuyo objetivo es facilitar, con un carácter periódico anual, unos índices de la confianza en sus respectivos sistemas de I+D+I, tanto de los jóvenes investigadores que trabajan en España como de los científicos españoles que desarrollan su labor en el exterior, se demuestra que son los factores más relacionados con las condiciones en que desarrollan su actividad los científicos, los que determinan las principales diferencias entre estos índices. En este sentido, se pueden observar

aspectos en relación con la formación, la carrera científica, y otras cuestiones que se pueden derivar de ella, como la contratación, los salarios y las prestaciones personales, entre los factores principales de la gran magnitud de estas diferencias. Resulta por ello normal, que bastantes investigadores españoles abandonen el sistema nacional de I+D+I y se desplacen al exterior, en busca de una serie de condiciones profesionales y personales que les permitan poder continuar ejerciendo los conocimientos y las capacidades que han adquirido.

Además de estas dificultades relativas a la gestión del personal, que son muy específicas del sistema nacional de I+D+I, se encuentran las relacionadas con la transferencia del conocimiento científico, que presenta igualmente problemas en el exterior en lo referente al logro de financiación privada, solicitud de patentes y la acción comercial a desarrollar por las distintas instituciones de transferencia del conocimiento científico.

Como se ha podido observar, un instrumento adecuado para superar estas dificultades en la transferencia del conocimiento científico, puede consistir en la atracción de este tipo de conocimiento mediante la puesta en marcha de medidas responsables que favorezcan a los investigadores y que se puedan aplicar desde el ámbito local y las empresas integradas dentro de él, para remediar los graves problemas con los que se enfrenta actualmente la comunidad internacional, como pueden ser la pobreza, la inestabilidad social o la masiva inmigración y emigración de las zonas rurales a las grandes ciudades, consiguiendo con ello la mejora del entorno local, al objeto de que este medio no se quede cada vez más despoblado.

Para ello, puede resultar muy interesante abordar estudios que traten de localizar nuevos instrumentos que mejoren la transferencia del conocimiento científico, y entre ellos se puede encontrar la ilustración de una experiencia concreta, que sin pretender generalizarse a todas las situaciones, puede proporcionar evidencias importantes y datos útiles que sustenten la idea de que la RSC puede llegar a convertirse en una herramienta adecuada para la transferencia del conocimiento científico en el medio local.

Con este objeto, en este trabajo se ha estudiado el caso del municipio de Collado Villalba, que puede resultar bastante adecuado, debido a que el mismo pertenece a un país como España, que presenta importantes carencias en la transferencia del conocimiento científico y en su competitividad, y al que poner en práctica medidas de RSC puede suponer una gran ventaja competitiva, pues las empresas españolas presentan un grado de implantación bajo por lo que respecta a este sistema de gestión, a pesar de ser muy reconocido por la gran mayoría de los consumidores nacionales. Por tanto, se muestran en este municipio una serie de necesidades y de posibilidades de crecimiento que hacen muy aconsejable llevar a cabo estos estudios, cuyos resultados pueden servir como guía de actuación para cualquier otra entidad local.

Por lo que respecta al estudio propiamente dicho, su finalidad concreta era la de comprobar el grado de variación de la percepción de los diferentes agentes implicados en la contratación de científicos en las empresas del municipio, en relación con los problemas y las soluciones que se podrían aportar para aumentar el grado de inserción laboral de este colectivo como instrumento de mejora de la competitividad a nivel local.

Dicha modificación pretendía ser comprobada mediante la doble cumplimentación de un cuestionario por parte de los agentes implicados en la contratación de científicos en las empresas de Collado

Villalba, de manera previa y con posterioridad a una presentación, que estaría compuesta de tres actividades. En la primera, el gestor de I+D+I describiría los problemas existentes para que se incrementara la contratación de investigadores por parte de las empresas y la forma en que la RSC podría constituirse como instrumento de atracción adecuado de los científicos a las mismas. Posteriormente, en la segunda y tercera actividad, la historiadora demostraría la manera en que el nuevo conocimiento obtenido y el uso de las nuevas tecnologías como SL, podrían permitir el progreso de las empresas y de los emprendedores y trabajadores de Collado Villalba en el terreno de la promoción empresarial y la formación.

Dado este objetivo y ante la falta de confianza en las instituciones de transferencia del conocimiento científico expuesta con anterioridad, se elaboró el siguiente caso, de acuerdo a las siguientes etapas:

- Constitución de una OTRI y adscripción de un gestor de I+D+I para apoyar la contratación simulada de una historiadora que había observado la posibilidad de obtener nuevo conocimiento para confeccionar la historia económica de Collado Villalba, que podría ser utilizada al objeto de conseguir algunos de los objetivos establecidos para el mejor desarrollo de la localidad. Como se ha expuesto anteriormente, dicho conocimiento podría ser utilizado con fines de promoción comercial y de formación de los trabajadores y emprendedores del municipio.
- Establecimiento de contactos con todos los agentes que podrían facilitar esta actuación de transferencia tecnológica (Alcalde, Concejal del área de promoción económica y ADL).
- De estos contactos surgió la posibilidad de realizar una entrevista con un ADL, y en la misma se le explicó todas las fases del estudio, el objetivo del mismo, y la muestra de los agentes implicados en este tipo de contrataciones (concejal del área de desarrollo local, ADL, representantes de asociaciones empresariales de la localidad y de empresas), que podría ser representativa. Este ADL estuvo plenamente de acuerdo con el estudio y junto a sus compañeras igualmente ADL, facilitó todos los medios para que el estudio, con su muestra representativa, pudiera ser realizado.

Finalmente, la doble cumplimentación del cuestionario y la presentación citada anteriormente pudo realizarse en una única sesión. El gran trabajo realizado por los ADL facilitó que se pudiera obtener una muestra más representativa de lo que en principio fue establecido como mínima. Es bastante posible, que la captura de más elementos dentro de la muestra no variaría en demasía los resultados, debido a que el estudio se efectúa sobre una población reticente a estas materias y en los que el aspecto pedagógico y formativo que esta actuación de transferencia tecnológica implica, puede resultar muy importante para cambiar esta percepción y comenzar a generar los beneficiosos efectos de dicho cambio, por lo que la aplicación de esta técnica está justificada. De las respuestas de los asistentes a la reunión, previa a la presentación citada anteriormente, se pudieron obtener los siguientes resultados:

- La población entrevistada considera de importancia la contratación de científicos por parte de las empresas de la localidad, pero encuentra poco factible que dichas incorporaciones puedan llevarse a cabo.
- Entre los problemas para llevar a cabo estas contrataciones, los asistentes seleccionaron como la más destacada de estas dificultades, la relacionada con la escasez de cooperación entre los agentes del sistema de I+D+I, seguida del reducido tamaño de las empresas, y después y a

la misma distancia, el bajo peso tecnológico del modelo de crecimiento y el limitado conocimiento que posee el empresariado para entender el importante valor añadido que de la actividad de los investigadores en las empresas se podría conseguir. Igualmente, se pudo comprobar que prácticamente ningún representante conocía las ayudas del programa Torres Quevedo con las que el Estado subvenciona la contratación de científicos en las empresas, ni que las empresas podían unirse a través de sus asociaciones empresariales para solicitar estas ayudas y recibir de forma cooperativa los servicios de cualquier investigador, con el único coste de la satisfacción de sus cuotas anuales a su respectiva asociación. Por todo ello, parece conveniente realizar actuaciones de transferencia tecnológica como la que se ha expuesto, porque ayudan a unir a todos estos colectivos y muy especialmente, a estos dos mundos tan separados tradicionalmente, como son el de los investigadores y el de las empresas.

- Entre las soluciones seleccionadas por los asistentes se destacó nuevamente el aumento de la cooperación entre los agentes como la pieza básica sobre la que basar la contratación de los científicos por parte de las empresas. La gestión de la I+D+I por parte, no únicamente de gestores públicos, sino también por parte de los propios científicos en las empresas, destaca las carencias que existen en la administración no solo de estas posibles cooperaciones, sino del resto de materias relacionadas con la I+D+I. Igualmente, se resaltó que los científicos tienen que asumir, además de estas tareas en la gestión de la I+D+I, una visión más amplia del negocio, que los involucre no solo en proyectos de I+D+I, cuyos rendimientos revierten en la compañía a un plazo más largo, sino también en la aportación de su valor en la realización de servicios cualificados que permitan obtener a las empresas resultados en el corto plazo. En esta unión, las asociaciones profesionales tienen un papel importante como instrumento principal sobre el que fundamentar las contrataciones de investigadores, que puedan proporcionar estos servicios de corto plazo a las empresas de pequeño tamaño que, como se ha expuesto en este trabajo, son la inmensa mayoría de las que realizan su actividad en esta localidad.

Por el tipo de respuestas que se han proporcionado, parece que existe un gran interés en que se produzca esta unión entre todos los agentes, y muy especialmente, entre los científicos y el entorno empresarial. Por ello, este tipo de actuaciones de transferencia tecnológica pueden ser importantes de cara a dar a conocer al empresariado algunas realidades desconocidas para él, como, por ejemplo, el valor que le puede aportar a su negocio la incorporación de forma cooperativa de investigadores, como es el caso que se ha estudiado en este trabajo y que despertó tanto interés entre los representantes que asistieron a la reunión, o la utilización de la RSC como un instrumento que puede convencer a los investigadores de que es posible que continúen realizando su actividad en las compañías privadas, en unas condiciones laborales y profesionales dignas.

Cuando en una segunda instancia se les preguntó a los representantes acerca de las cuestiones planteadas en la encuesta, este último hecho fue demostrado en esta sesión, pues la única modificación efectuada fue que 9 personas de las 11 asistentes, situaron entre las soluciones para que se produzca una mayor incorporación de investigadores a las empresas, la implantación de medidas de RSC, que pudieran favorecer a los científicos, cuando anteriormente en la primera cumplimentación del cuestionario, ninguno de los representantes consideró esta opción como solución, lo que eleva a la RSC a la categoría de un instrumento adecuado para la transferencia científica en el desarrollo de Collado Villalba, cuando es explicado mediante este tipo de actuaciones de transferencia científica.

Quizás, sería interesante aplicar este tipo de actuaciones a un mayor número de localidades y de colectivos implicados en la contratación de científicos por parte de las empresas, para poder comprobar con una mayor seguridad, si los resultados obtenidos se mantienen. No obstante, el estudio realizado puede ser un buen punto de partida y una guía de actuación a utilizar por todas aquellas localidades que precisen de mejorar su competitividad y la transferencia del conocimiento científico.

Por todo lo expresado con anterioridad, se puede afirmar que estas medidas de RSC tendentes a favorecer la atracción de los científicos al mundo empresarial, conocidas mediante el tipo de actuaciones de transferencia tecnológica expuestas en este estudio, pueden ser trasladadas a otras zonas, para que con sus características peculiares, se conviertan igualmente en un instrumento adecuado para la mejora competitiva de sus empresas y de las condiciones en que desarrollan su trabajo los investigadores.

Por último, mostrar un agradecimiento muy especial a todas las personas que han hecho posible este trabajo, entre los que se pueden destacar al Alcalde de Collado Villalba, don José Pablo González Durán, al Concejal de desarrollo local, promoción económica y empleo, don José Luis Cercas Alonso, a los ADL, don Gregorio Dávila Díaz, doña María José Villa Cascos y doña Sara Sánchez de los Reyes, y a todos los representantes de las asociaciones empresariales y de las empresas de Collado Villalba asistentes a la sesión en que se realizó este estudio. Con vosotros, y la unión de investigadores y empresas que habéis representado, se conseguirá crear un mundo más competitivo, pero también más humano, que beneficie a todas las personas de manera equilibrada y global.

Bibliografía

- ACEITUNO, P., CAMPANARIO, M.L., y BURGOS, C. [2009]: «Cuarto informe INNOVACEF: inserción laboral de investigadores en empresas». *RTSS. CEF*, núms. 317-318, págs. 217-272.
- ACEITUNO, P. [2006]: «Primer informe INNOVACEF: aportaciones para mejorar el futuro de I+D+I». *RTSS. CEF*, núm. 285, págs. 147-192.
- [2007]: «Segundo informe INNOVACEF: aportaciones para el regreso de los investigadores españoles en el extranjero». *RTSS. CEF*, núm. 296, págs. 145-194.
 - [2008]: «Tercer informe INNOVACEF: la respuesta de los científicos españoles en el extranjero y aportaciones desde la Federación de Jóvenes Investigadores». *RTSS. CEF*, núms. 305-306, págs. 171-232.
- ANECA [2007]: Informe ejecutivo. *El profesional flexible en la Sociedad del Conocimiento*. Madrid: ANECA (Unidad de Estudios CEGES), Ministerio de Educación y Ciencia, Junio, http://www.aneca.es/media/158162/informeejecutivoaneca_jornadasreflexv20.pdf
- ATTITUDES [2009]: Hablamos con... Víctor Saiz Pérez, analista del Observatorio de RSC. Attitudes, entrevista del 2 de marzo de 2009, <http://www.attitudes.org/posts/2009/03/02/hablamos-con%E2%80%A6victor-saiz-perez-analista-del-observatorio-de-rsc/>
- BELL, D. [1974]: *The Comings of Post Industrial Society*. London: Heineman.
- BUENO CAMPOS, E. [2008]: *Curso básico de Economía de la Empresa. Un enfoque de organización*. Madrid: Pirámide, 4.ª edición.

- CHOI, B., POON, S. K., y DAVIS, J. G. [2008]: «Effects of knowledge management strategy on organizational performance: A complementary theory-based approach». *Omega-The International Journal of Management Science*, núm. 36, págs. 235-251.
- CLARK, C. [1940]: *The Conditions of Economic Progress*. New York: McMillan.
- COMISIÓN DE CARRERA INVESTIGADORA DE LA FEDERACIÓN DE JÓVENES INVESTIGADORES [2007]: *Informe de carrera investigadora. Carrera investigadora en España: deficiencias y propuestas*. Madrid: Federación de Jóvenes Investigadores, págs. 1-63.
- COMISIÓN EUROPEA [2005 y 2007]: *Towards a European Research Area Science, Technology and Innovation. Key Figures 2005 y 2007*, http://ec.europa.eu/invest-in-research/monitoring/statistical01_en.htm
- CONCEJALÍA DE DESARROLLO LOCAL, PROMOCIÓN ECONÓMICA Y EMPLEO [2010]: Información de las empresas de Collado Villalba: número, sector y dimensión.
- DE LA CUESTA GONZÁLEZ, M., VALOR MARTÍNEZ C., BOTIJA SUÍZA, M. y SANMARTÍN SERRANO, S. [2002]: *La Responsabilidad Social Corporativa: una aplicación a España*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia.
- DRUCKER, P. [2003]: *Drucker esencial: Los desafíos de un mundo sin fronteras*. Barcelona: Edhasa.
- ETZKOWITZ, H. y KLOFSTEN, M. [2005]: «The innovating region: toward a theory of knowledge-based regional development». *R&D Management*, núm. 35, vol. 3, págs. 243-255.
- FIGUERA CASTAÑO, M. [2008]: «Diez medidas para afrontar la crisis en una PYME». *Revista de la Asociación de Antiguos Alumnos (ACEF)*. CEF, 55, septiembre 2008, año XV, págs. 26-27.
- FUNDACIÓN ADECCO [2010]: 1.ª Encuesta El ciudadano español y la Responsabilidad Social Corporativa, Fundación Adecco, Madrid. *Nota de prensa de la Fundación Adecco*, 25 de enero de 2010.
- FUNDACIÓN CIREM [2002]: *Informe líneas estratégicas de desarrollo endógeno y promoción económica* «Estudio sobre Desarrollo Local, Innovación y Empleo en Collado Villalba». Collado Villalba: Concejalía de Bienestar Social y Desarrollo Local, Ayuntamiento de Collado Villalba, Abril.
- FUNDESA [2009]: *Guía para la contratación de personas con discapacidad*, <http://www.fundesa.org/images/documentos/Gu%C3%ADa%20de%20contrataci%C3%B3n%20de%20personas%20con%20discapacidad.pdf>
- GEORGHIOU, L., SMITH, K., TOIVANEN, O. y YLÄ-ANTTILA, P. [2003]: *Evaluation of the Finnish Innovation Support System*. Helsinki: Ministry of Trade and Industry Finland, vol. 5, págs. 1-161.
- HOWELLS, J. [2008]: «New directions in R&D: current and prospective challenges». *R&D Management*, vol. 3, núm. 38, 241-252.
- INE: [2010a]: «Investigadores por año y sectores/unidad. Indicadores de Ciencia y Tecnología. Estadística I+D 2008». Consultado en <http://www.ine.es/jaxi/tabla.do>
- [2010b]: «Estructura y Demografía Empresarial. Directorio Central de Empresas (DIRCE) a 1 de enero de 2009. Nota de prensa del 10 de agosto de 2009», <http://www.ine.es/prensa/np565.pdf>
 - [2010c]: «Actividades para la innovación tecnológica 2008: empresas con actividades innovadoras y que han realizado I+D por ramas de actividad, tipo de indicador y tamaño de la empresa. Innovación Tecnológica 2008. Resultados por ramas de actividad. Encuesta sobre Innovación Tecnológica en las empresas 2008». Consultado en <http://www.ine.es/jaxi/tabla.do>
- IRA NUMARK C. [2000]: «De Armas a Wireless. Acelerando la creación de empresas innovadoras de base tecnológica». En: GONZÁLEZ HERMOSO DE MENDOZA, A. *Creación de empresas de base tecnológica: la experiencia internacional*, 24-31. Madrid: Sistema madri+d, Dirección General de Investigación de la Consejería de Educación de la Comunidad Autónoma de Madrid, http://www.madrimasd.org/informacionIDI/biblioteca/publicacion/doc/Creacion_Empresas_Tecnologicas.pdf

- KOH, W. [2006]: «Singapore's transition to innovation-based economic growth: infrastructure, institutions and government's role». *R&D Management*, vol. 2, núm. 36, págs. 143-160.
- LUNDAVALL, B. [1992]: *National systems of innovations: Towards a theory of innovation and interactive learning*. London: Pinter publishers.
- LUTZ, A. [2003]: «Nuevo paradigma y nuevas oportunidades: nichos de mercado para los emprendedores tecnológicos. Experiencias prácticas en la Unión Europea». En: SIMON ELORZ, K.: *La creación de empresas de base tecnológica. Una experiencia práctica*, 43-50. Castilla-La Mancha: proyecto para la promoción de empresas innovadoras de base tecnológica, <http://www.clminnovacion.com/srinnovacion/innovacionCLM/memorias/ances.htm>
- MACHLUP, F. [1962]: *The Production and Distribution of Knowledge in the United States*. Princeton: Princeton University Press.
- MAGARIÑO, J.F.: [2005a]: «Captaremos científicos de nivel, sean o no sean españoles». *El País Universidad*, 22 de julio.
- [2005b] «España prepara la vuelta de sus científicos». *Cinco Días*, 22 de julio.
- MICINN [2010]: Programa de Trabajo 2010. Subprograma Torres Quevedo [MICINN-PTQ], <http://www.micinn.es/portal/site/MICINN/menuitem.dbc68b34d11ccbd5d52fdeb801432ea0/?vgnextoid=bc5a8cdf886210VgnVCM1000001d04140aRCRD>
- MONEDA ÚNICA [2009]: Informe Entrevista José Luis Lizcano. Moneda Única, octubre 2009, 26-28.
- MORCILLO, P. [2008]. «Estilo de dirección frente a la decisión de innovar». En: ONTIVEROS BAEZA, E. «Innovación en las empresas españolas: factores impulsores y retardatarios», *Economistas*, núm. 118, 20-27. Madrid: Colegio de Economistas de Madrid.
- JIMÉNEZ, A. y DUQUE, A. [2009]: «El mercado de talento internacional». *Capital Humano*, núm. 232, 70-75.
- LÓPAZ PÉREZ, A. [2007]: «Análisis del desarrollo local en España: ámbitos económico, social y jurídico-tributario». *Revista del Observatorio Iberoamericano de desarrollo Local y la Economía Social (OIDLES)*, núm. 0, vol. 1, <http://www.eumed.net/rev/oidles/00/Lopez.htm>
- OLASKOAGA, J., BARANDIARAN, M., BARRENETXEA, M. CARDONA, A. y MIJANGOS, J.J. [2009]: «El proceso de Bolonia: una oportunidad para adecuar las competencias de los titulados universitarios a la realidad profesional». En: ONTIVEROS BAEZA, E. «Economía de la Dependencia», *Economistas*, núm. 122, 88-95. Madrid: Colegio de Economistas de Madrid.
- OCDE [1996]: *The Knowledge-Based Economy*. París: STI Outlook.
- PARLAMENTO EUROPEO y CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA [2006]: *Recomendación de 18 de diciembre sobre las competencias clave para el aprendizaje permanente*, Resolución 2006/962/CE publicada el 30 de diciembre, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:394:0010:0018:ES:PDF>
- PAVITT, K. [2001]: «Public policies to support basic research: what can the rest of the world learn from US theory and practice? (And what they should not learn)». *Industrial and Corporate Change*, núm. 10, 761-779.
- PÉREZ RAMÍREZ, B. y CARRILLO BENITO, E. [2000]: «El modelo teórico del desarrollo local». En: PÉREZ RAMÍREZ, B. y CARRILLO BENITO, E. *Desarrollo Local: manual de uso*, 39-58. Madrid: ESIC Editorial.
- PRESIDENCIA DEL GOBIERNO DE ESPAÑA [2005]: *Programa Ingenio 2010*, <http://www.isciii.es/htdocs/pdf/ingenio.pdf>
- VELARDE, J. [2008]: Ante un momento decisivo de la historia de la economía española. Discurso de Clausura del VIII Congreso Nacional de Economía (Zaragoza, 19-21 de noviembre de 2008).
- WORLD ECONOMIC FORUM [2010]: *The global competitiveness report*. Ginebra: World Economic Forum (WEF).
- YOUNG, M. [1961]: *The Rise of the Meritocracy 1870-2033. An Essay on Education and Equality*. Harmondsworth: Penguin Books.

CAMBIOS EN PARTICIPACIONES EN ENTIDADES MULTIGRUPO. PÉRDIDA DE CONTROL CONJUNTO (XII) *

JOSÉ ALBERTO TORIBIO TEMPRADO

Profesor del CEF

Extracto:

AUNQUE los porcentajes de participación en sociedades multigrupo tienden a permanecer estables a lo largo del tiempo, las normas locales no suministran a entidades y usuarios un conjunto completo y sistemáticamente sólido de reglas sobre la materia. Este artículo analiza esta cuestión y las diferencias con las NIIF aplicables, bajo la suposición de que el partícipe contabiliza sus intereses en la sociedad multigrupo de acuerdo con el método de integración proporcional y señalando diferentes incoherencias de las normas españolas sobre consolidación, que están integradas por una combinación de principios tomados de las normas internacionales y con otros extraídos de la normativa derogada. El trabajo pasa luego a explicar y tratar las breves reglas contables aplicables a la terminación de la relación de control conjunto.

Palabras clave: negocios conjuntos, sociedades multigrupo, integración proporcional, inversiones, desinversiones, cambios en porcentaje de participación y pérdida de control conjunto.

* Debido a razones de espacio, el capítulo número XI titulado «Método de integración proporcional I: definición y criterios aplicables» de don JAVIER DOMÍNGUEZ PEÑA será publicado en el próximo número de esta Revista.

CHANGES IN THE VENTURER'S INTERESTS IN JOINTLY-CONTROLLED ENTITIES. LOSS OF JOINT CONTROL (XII) *

JOSÉ ALBERTO TORIBIO TEMPRADO

Profesor del CEF

Abstract:

ALTHOUGH the venturer's relative ownership interest in a jointly controlled entity tend to remain unchanged over time, local standards fail to provide both entities and users with a complete and systematically sound set of rules on this matter. This article analyses this issue and the differences with relevant IFRS^s, assuming that the venturer applies proportional consolidation to its interests in the entity under common control and pinpointing several inconsistencies in the Spanish standards on consolidation, which are made up of a combination of international principles and rules from the withdrawn regulations that have been carried forward. The work goes on to explain and deal with the brief accounting standards applicable to the cessation of the common control relationship.

Keywords: joint ventures, jointly controlled entities, proportional consolidation, investments, disinvestments, changes in ownership interests and loss of joint control.

* Debido a razones de espacio, el capítulo número XI titulado «Método de integración proporcional I: definición y criterios aplicables» de don Javier DOMÍNGUEZ PEÑA será publicado en el próximo número de esta Revista.

Sumario

1. Introducción.
2. Inversiones y desinversiones en entidades bajo control conjunto.
 - 2.1. Inversiones con incremento en el porcentaje de participación.
 - 2.2. Desinversiones (sin pérdida de control conjunto) con reducción del porcentaje de participación.
3. Pérdida de la condición de sociedad multigrupo.
 - 3.1. Extinción de la relación de control conjunto.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Nos ocupamos en este trabajo del estudio de diferentes supuestos particulares relacionados con dos áreas principales:

- a) Las inversiones y desinversiones en entidades bajo control conjunto consolidadas proporcionalmente, sin cambio en la naturaleza del vínculo.
- b) El tratamiento de los cambios en los métodos y procedimiento de consolidación, en lo que afecta a entidades bajo control conjunto, es decir:
 - Primera aplicación del método de integración global a intereses en entidades que ya se encontraban dentro del perímetro (filiales o sociedades puestas en equivalencia) o existían intereses previos en ellas calificados como mera inversión financiera; y
 - Cese en la aplicación de dicho método (por pérdida de control conjunto o catalogación de la multigrupo como grupo enajenable mantenido para venta).

Como se verá, las reglas que las NOFCAC 2010 dedican a la regulación de estas materias (especialmente la primera) distan mucho de ser completas y no están exentas de aspectos susceptibles de interpretaciones diversas. No es menos cierto, no obstante, que las participaciones en entidades bajo control conjunto tienden a permanecer estables en el tiempo en términos relativos, lo que limita la repercusión práctica de estas deficiencias.

2. INVERSIONES Y DESINVERSIONES EN ENTIDADES BAJO CONTROL CONJUNTO

Abordamos en este epígrafe las transacciones y otros sucesos que dan lugar a cambios en el porcentaje de propiedad del partícipe en los negocios conjuntos consolidados por integración proporcional, sin cambio en la naturaleza de la relación (es decir, con mantenimiento del control com-

partido). Entre las escasas reglas que dedican las NOFCAC a la regulación de la integración proporcional no se halla ninguna dedicada a estos supuestos, que quedan en apariencia cubiertos por la remisión general a las reglas propias de la integración global que se realiza en el artículo 51.1. Esta remisión aparenta ser una repetición mecánica de la que contenía ya el artículo 45.1 de las NOFCAC de 1991; como vamos a ver enseguida, su aplicación literal a este caso no es ya coherente con la filosofía del método de integración proporcional, y debería haber sido suprimida o matizada. Ello es debido a la modificación radical del tratamiento de las compras y ventas de interés minoritario en consolidación global, que dejan de asimilarse a adquisiciones y ventas para pasar a tratarse como operaciones de autocartera¹; principio este imposible de trasladar a las entidades consolidadas con arreglo al método proporcional que nos ocupa, caracterizado por la falta de reconocimiento contable previo del «interés minoritario» que se compra, o de reconocimiento posterior del vendido. A pesar de que las inversiones y desinversiones en *joint ventures* sean mucho menos frecuentes en la práctica que las operaciones equivalentes con filiales o asociadas, no es menos cierto que la falta de una regulación específica para ellas puede ser fuente de importantes problemas.

2.1. Inversiones con incremento en el porcentaje de participación

Como acaba de indicarse, a falta de una regla particular pensada para este supuesto, se supone aplicable alguna regla de las previstas para la integración global en los artículos 16 a 49 «con las necesarias adaptaciones», de acuerdo con la declaración general del artículo 51.1. Dado el absoluto silencio del texto en relación con este problema, caben a nuestro juicio las siguientes soluciones:

a) **Interpretar literalmente la cláusula de remisión y aplicar al caso las reglas de las compras de interés minoritario del artículo 29 NOFCAC, realizando solo las modificaciones imprescindibles para su aplicación a sociedades consolidadas proporcionalmente.** Nótese que los incrementos de porcentaje de propiedad comportan en todo caso un reconocimiento de activos o pasivos adicionales (dado que «la agregación a las cuentas consolidadas de las distintas partidas de las cuentas anuales de la sociedad multigrupo se realizará en la proporción que represente la participación de las sociedades del grupo en el patrimonio neto de aquella») que no se produce en un contexto de integración global. Por tanto, en este caso:

1. Se reconocería la fracción adicional adquirida en el valor contable consolidado de los activos y pasivos del negocio conjunto; aparentemente, la modificación de la participación no comportaría cambio en el fondo de comercio reconocido.
2. Se incrementarían los «ajustes por cambios de valor» y «subvenciones, donaciones y legados» en la participación adquirida en dichos saldos, ajustando las reservas de la sociedad adquirente en contrapartida.

¹ El enfoque dado en el artículo 29 a los cambios en el porcentaje de participación en sociedades dependientes se basa en considerar que el grupo compra o vende instrumentos de patrimonio emitidos por él (por sociedades integrantes del mismo) a terceros ajenos al mismo (socios externos).

3. Se trataría como un ajuste a las reservas de la sociedad adquirente cualquier diferencia que se pusiera de manifiesto entre el coste de la participación adicional (si la hay) y el valor atribuido al interés adquirido [interés minoritario *off balance* («fuera de balance») comprado].

Como ya se expuso en el Capítulo IV dedicado a los cambios en porcentaje de participación en filiales, el artículo 29 no indica la pauta a aplicar a la participación comprada en el resultado del ejercicio y las reservas acumuladas por la dependiente desde su ingreso en el grupo. Cabe repetir aquí las razones por las que consideramos entonces que la solución más correcta sería aplicar el mismo criterio propuesto para los ajustes por cambios de valor y subvenciones, e incrementar la participación de los accionistas de la dominante en los referidos conceptos, con exposición del efecto de los cambios a través del estado integral de cambios en el patrimonio neto. Como también se razonó entonces, la aplicación analógica al caso del principio del artículo 16.4 («cuando una sociedad entre a formar parte del grupo o salga fuera del mismo, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo individuales de la indicada sociedad a incluir en la consolidación deberán estar referidos únicamente a la parte del ejercicio en que dicha sociedad haya formado parte del grupo») exige, en nuestra opinión, que la atribución de resultados a la sociedad dominante en la cuenta de pérdidas y ganancias (y en los ingresos y gastos reconocidos, en este estado financiero) se realice en función del porcentaje de propiedad detentado por ella durante el ejercicio, y no a partir del que posea al cierre del mismo. La aplicación de este último a efectos de balance crearía una discordancia que se salvaría mediante la revelación del interés adquirido en resultados a través del estado integral de cambios en patrimonio neto. En el caso de entidades consolidadas proporcionalmente, la aplicación analógica del artículo 16.4 supone que los ingresos y gastos se integren, claro, atendiendo al porcentaje de participación que el grupo detentaba en la fecha de su devengo.

- b) **Entender que la remisión no debe entenderse realizada al artículo 29, sino a los artículos 22 a 26, que regulan la aplicación del método de adquisición en primera consolidación.** Los argumentos a favor de esta interpretación son los siguientes:

1. Los incrementos de porcentaje de participación en negocios integrados proporcionalmente no son asimilables a las operaciones del artículo 29. Como es sabido, el principio general que subyace en la regulación de las compras y ventas de interés minoritario es su asimilación a adquisiciones y ventas de instrumentos de patrimonio propio. Ello tiene plena lógica en un contexto de integración global, en el que se consideran activos del grupo los derechos de las dependientes contra terceros, se tratan como pasivos del grupo las obligaciones que tengan con personas o entidades ajenas a él, y se reconocen como parte del neto del grupo los instrumentos de patrimonio emitidos por ellas y en manos de terceras personas. Cuando se aplica el método de integración proporcional no hay reconocimiento contable de las participaciones de terceros en el negocio conjunto. Por tanto, su adquisición no puede enfocarse como una compra de instrumentos de patrimonio propio.
2. La aplicación analógica de las reglas previstas para el procedimiento de puesta en equivalencia en el artículo 56.1, que consideramos sería más apropiada dado que se presenta

como alternativa a la consolidación proporcional de estas entidades. Dicho precepto ordena que «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». Parece difícil creer que la intención de la norma sea promover que los fondos de comercio reconocidos de negocios conjuntos consolidados proporcionalmente difieran de los que se declaran *pro memoria* si se opta por la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia, y ese es precisamente el efecto de aplicar las reglas del artículo 29 a este caso.

3. El análisis de la naturaleza contable de la operación, que es la de una adquisición. Como se ha indicado, un incremento del porcentaje de propiedad de una filial no comporta reconocimiento de activos o pasivos adicionales a los reconocidos previamente. No así en un negocio integrado proporcionalmente, donde la aplicación del artículo 51.1 a) ² lleva forzosamente a contabilizar más activos y pasivos. Por tanto, la operación debe enfocarse como una compra al igual que los incrementos de porcentaje de participación en sociedades puestas en equivalencia.

Por tanto, con arreglo a esta interpretación, la entidad:

- a) Reconoce la participación adquirida en los activos y pasivos del negocio conjunto que cumplen las condiciones de reconocimiento señaladas en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 9.^a del PGC, una vez valorados de acuerdo con las reglas que dicha Norma establece.
- b) Trata como fondo de comercio, o diferencia negativa, la diferencia entre el coste de la participación (contraprestación transferida en la inversión adicional) y la participación adquirida en el valor neto de los activos identificables y pasivos de la participada. Por analogía con lo dispuesto en el artículo 56.1, para las participaciones puestas en equivalencia, si surge un fondo de comercio y una diferencia negativa en relación con la misma participada, sus importes serán objeto de compensación.
- c) En consolidaciones posteriores, la atribución de resultados y reservas debería realizarse sobre la misma base en balance, pérdidas y ganancias y estado de ingresos y gastos reconocidos, al igual que en puesta en equivalencia.

Aunque esta última alternativa parece más sólida desde una perspectiva sistemática, al proponer un tratamiento homogéneo para todas las entidades bajo control conjunto, no cabe menospreciar la dificultad que plantea la literalidad del texto. Ni tampoco otros inconvenientes, como los que derivan de:

- a) La aplicación de diferentes criterios de valoración a los diferentes activos y pasivos (que se valoran en parte de acuerdo con los valores razonables que existían en la fecha de adquisi-

² «La agregación a las cuentas consolidadas de las distintas partidas de las cuentas anuales de la sociedad multigrupo se realizará en la proporción que represente la participación de las sociedades del grupo en el patrimonio neto de aquella».

ción de control conjunto, en parte según los valores de la fecha de incremento de participación), como ya ocurría bajo el Real Decreto 1815/1991.

- b) Las distorsiones asociadas a la existencia de activos o pasivos no contabilizados por el negocio conjunto que cumplen las condiciones para su reconocimiento de acuerdo con el método de adquisición en la fecha en que se toma el interés adicional.
- c) El aparente empleo de una pauta de imputación de reservas y resultados diferente a la aplicada con sociedades consolidadas globalmente; una vez asimilada la operación a una adquisición, el interés adicional adquirido solo proporcionaría participación en las ganancias y pérdidas posteriores a la fecha de su adquisición.

2.1.1. Inversiones con incremento en porcentaje de propiedad

EJEMPLO 1:

La entidad «P» (sociedad integrante de un grupo consolidable) ostenta control compartido sobre «F» desde el 1 de enero de X1, fecha en la que adquiere el 40 por 100 del capital y derechos de voto de esta y suscribe un acuerdo con otro accionista para dirigirla conjuntamente. «P» pagó un total de 18.000 u.m. por su participación en «F», que poseía inmovilizados con una vida residual de 20 años y que tenían un valor razonable superior en 10.000 u.m. al registrado en los libros (no había diferencias imputables a otros activos o pasivos del negocio conjunto).

El 31 de diciembre de X2, la sociedad P adquiere un 10 por 100 adicional del capital de «F» a un socio que no formaba parte del acuerdo de control conjunto, pagando 6.000 u.m. En ese momento, el valor de los inmovilizados materiales de «F» excedía en 11.000 u.m. a su valor contable, teniendo el resto de activos y pasivos de esta un valor contable equivalente al razonable. La situación patrimonial de «F» es la que se indica a continuación en las fechas que se señalan en cada caso:

Concepto	01-01-X1	31-12-X2
Capital social	10.000,00	10.000,00
Reservas	19.000,00	23.000,00
Resultado del ejercicio	—	5.000,00
Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para venta	1.000,00	2.000,00
Total patrimonio neto	30.000,00	40.000,00

Se pide:

Eliminaciones a realizar para la obtención del balance consolidado a 31 de diciembre de X2, prescindiendo de efectos impositivos.

.../...

.../...

Solución:

Al igual que hicimos al abordar este problema en los entornos de integración global, vamos a plantear en primer lugar las eliminaciones de consolidación procedentes hasta 31 de diciembre de X1 (sobre la base del interés original del 40%), expresando a través de una eliminación separada ad hoc el efecto del incremento del porcentaje de participación.

Previamente a realizar cualquier ajuste sobre el estado financiero correspondiente, procedemos a calcular la Diferencia de Primera Consolidación:

(+) Contraprestación transferida	18.000
(-) 40% s/Valor Razonable de los Activos Identificables Netos _{01-01-X1}	16.000
(+) 40% s/Patrimonio neto 01-01-X1: (40% s/30.000 = 12.000)	
(+) 40% s/Plusvalías de activos identificables: (40% s/10.000 = 4.000)	
(=) Diferencia de Primera Consolidación (Fondo de Comercio de Consolidación)	2.000

Por tanto:

1. La eliminación inversión-patrimonio de primera consolidación será:

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital social «F» (40% s/10.000)	4.000,00	
Reservas «F» (40% s/19.000)	7.600,00	
Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para venta «F» (40% s/1.000)	400,00	
Inmovilizado material (40% s/10.000)	4.000,00	
Fondo de comercio en «F»	2.000,00	
Participaciones en negocios conjuntos en «F» («P»)		18.000,00

2. Por los ajustes referentes a analizar la variación de los componentes de patrimonio neto de la sociedad multigrupo desde la fecha de adquisición:

2.1. Por el ajuste de las amortizaciones de las plusvalías del inmovilizado material adquirido como parte de los activos identificables de «F»:

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas «F» [(40% s/10.000 u.m.)/20 años × 1 año]	200,00	
Resultado del ejercicio «F» [(40% s/10.000 u.m.)/20 años × 1 año]	200,00	
Inmovilizado material		400,00

.../...

.../...

2.2. Por la reclasificación de variaciones patrimoniales (reservas, ajustes por valoración y resultados) subsistentes tras las eliminaciones anteriores:

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas «F» [40% s/(23.000 – 19.000) – 200]	1.400,00	
Reservas en sociedades consolidadas en «F» [40% s/(23.000 – 19.000) – 200]		1.400,00

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para venta «F» [40% s/(2.000 – 1.000)]	400,00	
Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para venta de sociedades consolidadas [40% s/(2.000 – 1.000)]		400,00

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio «F» [40% s/(5.000) – 200]	1.800,00	
Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante		1.800,00

3. Por la inversión adicional:

3.a) Interpretación (a): aplicación analógica estricta de las reglas del artículo 29 de la NOFCAC

Como se ha señalado antes, el incremento del porcentaje de participación da lugar al reconocimiento de activos y pasivos adicionales en todo caso si la entidad participada estaba consolidada por el método proporcional. No obstante, la aplicación de las reglas del artículo 29 es incompatible con el reconocimiento de diferencias de primera consolidación adicionales. Por tanto:

- a) La entidad reconoce el 10 por 100 adquirido en el valor consolidado *ex ante* de cada uno de los activos y pasivos reconocidos de «F». Para elaborar el balance consolidado se agrega el 50 por 100 de cada uno de los saldos que figuran en el balance de dicha sociedad, y se practican ajustes para recoger únicamente las diferencias de primera consolidación asociadas con ellos y pendientes de imputación a resultados, que, en el caso, se limitan al ajuste del inmovilizado material (plusvalía existente en la fecha de establecimiento de control conjunto), que en el caso es de:

$$10\% \times \left(10.000 - \frac{10.000}{20} \times 2 \right) = 900$$

.../...

.../...

- b) Se omite cualquier ajuste del fondo de comercio de consolidación reconocido previamente
- c) Se incrementa la participación de «P» en las ganancias y pérdidas reconocidas por «F» desde su ingreso en el conjunto consolidable. Los ingresos y gastos del ejercicio se agregarían (en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado de ingresos y gastos reconocidos) en función del porcentaje de participación del grupo en la fecha de su devengo (40%); la diferencia entre los resultados imputados en balance y los atribuidos en pérdidas y ganancias y Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR) se expone en el estado integral de cambios en patrimonio neto.
- d) Se reconoce como un ajuste a las reservas de la sociedad «P» cualquier diferencia que resulte.

En el caso, la eliminación resultante de la aplicación de este planteamiento será:

Ajuste por el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital social «F» (10% s/10.000)	1.000,00	
Reservas «F» (10% s/23.000)	2.300,00	
Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para venta «F» (10% s/2.000)	200,00	
Resultado del ejercicio «F» (10% s/5.000)	500,00	
Inmovilizado material [10% s/(10.000 – 10.000/20 × 2)]	900,00	
Reservas «P» {(1.100) [contraprestación transferida (6.000) - Δ PN atribuible al grupo (10% s/49.000)] – (350 + 100 + 450) (para no tener en cuenta la participación cronológica)}	2.000,00	
Participaciones en negocios conjuntos («P»)		6.000,00
Reservas en sociedades consolidadas en «F» [10% s/(23.000 – 19.000 – 500)]		350,00
Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para venta de sociedades consolidadas [10% s/(2.000 – 1.000)]		100,00
Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante [10% s/(5.000 – 500)]		45.000,00

Resultando la situación siguiente:

Valor consolidado de los activos identificables y pasivos asumidos de «F» .. 49.000,00³

Porcentaje de propiedad de «P» 50%

³ El resultado de sumar al patrimonio neto contable de «F» el valor de las diferencias de primera consolidación imputables a activos identificables y no imputadas aún a resultados (10.000 – 10.000 × 2/10 = 9.000)

.../...

.../...

Importe atribuible al grupo	24.500,00
Más: fondo de comercio	2.000,00
Valor contable del interés del grupo	26.500,00
Menos: inversión realizada	-24.000,00
Residuo patrimonial imputado a la dominante	2.500,00
Desglose:	
Reservas en sociedades consolidadas	1.750,00
Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para venta de sociedades consolidadas	500,00
Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante	2.250,00
Reducción de reservas de «P»	-2.000,00
Total	2.500,00

3.b) Alternativa (b): aplicación del método de adquisición

Por analogía con lo dispuesto en el artículo 56.1 para la puesta en equivalencia, y atendiendo a las consecuencias contables que conlleva (reconocimiento de activos y pasivos adicionales), la operación se asimilaría a una adquisición; por tanto, en la fecha de la adquisición de la participación adicional:

- Se reconoce la participación adquirida en el valor razonable de cada uno de los activos identificables y pasivos asumidos que cumplen las condiciones de reconocimiento.
- Se registran ajustes adicionales al valor del fondo de comercio, que queda contabilizado por el mismo valor que se habría declarado *pro memoria* de haber optado por la puesta en equivalencia del interés en «F».

En suma, este método mantendría la aplicación de las mismas políticas del Real Decreto 1815/1991, salvando las diferencias originadas por los cambios en la regulación de los ajustes de primera consolidación. El fondo de comercio originado sería:

Concepto	01-01-X1	31-12-X2
Inversiones	18.000,00	6.000,00
Menos: participación adquirida en el valor razonable neto de los activos y pasivos reconocidos	-16.000,00	-5.100,00
Fondo de comercio	2.000,00	900,00

.../...

.../...

Y la eliminación a practicar.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital social «F» (10% s/10.000)	1.000,00	
Reservas «F» (10% s/23.000)	2.300,00	
Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para venta «F» (10% s/2.000)	200,00	
Resultado del ejercicio «F» (10% s/5.000)	500,00	
Inmovilizado material 10% s/11.000	1.100,00	
Fondo de comercio en «F» [(6.000 – 5.100)]	900,00	
Participaciones en negocios conjuntos en «F» («P»)		6.000,00

Puede verse que la eventual aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia habría dado lugar a las siguientes eliminaciones para balance consolidado; por la puesta en equivalencia de la inversión original:

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	21.600,00	
Participaciones en negocios conjuntos en «F» («P»)		18.000,00
Reservas en sociedades puestas en equivalencia [40% s/(22.500 – 19.000)]		1.400,00
Ajustes por valoración de activos financieros de sociedades puestas en equivalencia [40% s/(2.000 – 1.000)]		400,00
Resultado del ejercicio «P» [40% s/(5.000 – 500)]		1.800,00

Y por la reclasificación de la inversión adicional.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	6.000,00	
Participaciones en negocios conjuntos en «F» («P»)		6.000,00

Obteniéndose el mismo efecto sobre el patrimonio neto consolidado que con la aplicación del método de integración proporcional de acuerdo con la segunda alternativa, y declarando en la memoria un fondo de comercio implícito igual al declarado en balance conforme a esa opción (2.900 u.m.).

2.2. Desinversiones (sin pérdida de control conjunto) con reducción del porcentaje de participación

De nuevo hemos de señalar aquí la falta de regulación específica, y de nuevo hemos de extender a este supuesto los principios que se apliquen al anterior, como ya se hizo al abordar las ventas de interés minoritario en dependientes. Reproduciendo el mismo esquema, otra vez nos encontramos con dos grandes posibilidades interpretativas, que no son sino prolongación de las expuestas en el epígrafe anterior:

a) Aplicar los principios del artículo 29 con las modificaciones que sean necesarias. Ello supondría que la entidad:

- a. Cesaría en el reconocimiento de la fracción vendida de cada uno de los activos o pasivos del negocio conjunto. Si aplicamos estrictamente al caso las pautas previstas para el supuesto de integración global, ello no comportaría modificación del fondo de comercio de consolidación. No puede negarse, no obstante, la dificultad de encajar esta idea con el principio general de la integración proporcional, que no es sino que los activos y pasivos de las sociedades participadas deben consolidarse en proporción al porcentaje de propiedad detentado por el grupo.
- b. De igual modo, se reducirá la participación contabilizada en las subvenciones, donaciones y legados recibidos de la participada y en los ajustes por cambios de valor que haya reconocido desde la adquisición de control conjunto. Como se ha indicado ya para el supuesto anterior (y se repitió al abordar este problema en el contexto de la integración global), parece lógico extender esa misma solución al interés vendido en las reservas generadas y el resultado del ejercicio. Y ha de subrayarse, como entonces, que la aplicación analógica del artículo 16.4 supone que los ingresos y gastos se integran de acuerdo con el interés que tenga el grupo en la fecha de su devengo; nuevamente, la aplicación de pautas de imputación diferentes en balance, por un lado, y en pérdidas y ganancias e ingresos y gastos reconocidos, por otro, da lugar a una diferencia (igual al interés vendido en los ingresos y gastos del periodo) que se expondría en el estado integral de cambios en patrimonio neto ⁴.
- c. Se trataría como un ajuste a las reservas de la sociedad vendedora cualquier diferencia que resulte de aplicar las reglas anteriores.

b) Considerar que las reglas del artículo 29 no representan adecuadamente la naturaleza de la transacción, que es la de una enajenación de activos y pasivos. Nuevamente, parece más apropiada la aplicación analógica de las reglas que da el artículo 56.2 para las reducciones de participación en sociedades puestas en equivalencia, que aplican principios similares, pero no idénticos, a los previstos en el artículo 31 para el caso de pérdida de con-

⁴ Otras posibilidades interpretativas del artículo 29 fueron exploradas en el Capítulo dedicado a analizar las compras y ventas de interés minoritario en consolidación global.

trol sobre sociedades dependientes ⁵. Como este, el artículo 56.2 ordena ajustar, pero no eliminar por completo (como se haría de acuerdo con el art. 29), el resultado reconocido en las cuentas individuales de la sociedad vendedora. Su importe se corrige «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».

La modificación de la participación supone cese (parcial) en el reconocimiento de los activos y pasivos de la sociedad dependiente; por tanto, no es conceptualmente correcto equiparar la operación con una supuesta venta o emisión de instrumentos de patrimonio propio, máxime cuando las participaciones adquiridas por terceros en el negocio conjunto no van a ser objeto de reconocimiento posterior como parte del neto consolidado. La caracterización de la operación como enajenación de activos es sin duda más adecuada desde un punto de vista técnico, y produce además resultados asimilables a los que se obtienen en caso de optar por el procedimiento de puesta en equivalencia. El artículo 66.4 de las NOFCAC, que incorpora en este punto el principio establecido en los párrafos 48C y 48D de la NIC 21, viene a apoyar esta interpretación indirectamente. Este precepto indica que «en las operaciones de disposición parcial de una sociedad multigrupo o asociada sin que se produzca el cambio en la calificación de la sociedad, únicamente se imputará a resultados la parte proporcional de la diferencia de conversión que corresponda...». Es decir, exige que se transfiera a pérdidas y ganancias la participación vendida en las ganancias y pérdidas de conversión acumuladas a través del estado de ingresos y gastos reconocidos desde la obtención de control conjunto. Obviamente, ello solo es posible si se parte de la base de la asimilación de la operación a una enajenación de activos y pasivos (el mismo precepto niega cualquier transferencia a resultados en el supuesto de reducción del porcentaje de participación en filiales); por otro lado, es también evidente que, bajo este prisma, el criterio contable apuntado debería extenderse a cualquier otro tipo de ingreso o gasto contabilizado en patrimonio neto y pendiente de imputación, principio este que el párrafo 19A de la NIC 28 y el párrafo 45B de la NIC 31 sientan de manera inequívoca. De nuevo, hay que insistir en el rechazo a la posibilidad de que la opción por el método de integración proporcional produzca un efecto patrimonial diferente al que se obtiene de la aplicación del método de participación.

3. PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE SOCIEDAD MULTIGRUPO

Las normas contables contemplan que la entidad participe cese en la aplicación del método de integración proporcional si:

⁵ La diferencia fundamental se refiere, obviamente, a la no revaluación de la participación retenida.

- a) Se extingue la relación de control conjunto sobre la participada, en cuyo caso el eventual interés retenido se clasificará como proceda de acuerdo con la naturaleza que tenga ahora el vínculo con ella (dependiente, asociada o mera inversión financiera); y
- b) Cuando la entidad aprueba un plan para la venta de participaciones y la ejecución de dicho plan envuelve pérdida de control conjunto, en cuyo caso el interés en la participada pasa a valorarse conforme a lo dispuesto en las NOFCAC para las inversiones en entidades asociadas y multigrupo clasificadas como mantenidas para venta (art. 14).

Procederemos ahora a analizar el primero de estos dos supuestos, distinguiendo entre las diferentes situaciones que pueden presentarse atendiendo a la naturaleza de la relación que, en su caso, se conserve entre las entidades del grupo y el antiguo negocio conjunto.

3.1. Extinción de la relación de control conjunto

El mantenimiento del control compartido es condición sine qua non para la consolidación proporcional de las entidades multigrupo; por tanto, las entidades partícipes interrumpen su aplicación cuando aquel cesa, con independencia de las circunstancias que ocasionen su desaparición (venta de la participación, expiración o extinción del compromiso contractual, o imposibilidad de aplicarlo por quedar la participada bajo control de un tribunal, organismo regulador o administración pública, por ejemplo).

Faltan de nuevo en las NOFCAC reglas específicas aplicables a la pérdida de control conjunto sobre una entidad multigrupo consolidada por integración proporcional, fuera de lo que dispone el artículo 58.6 para el supuesto en el que se conserva influencia significativa sobre aquella, supuesto este que se examina más adelante (en el epígrafe 4.1.3 de esta misma sección). El resto de casos (adquisición de control sobre un negocio conjunto o pérdida de vinculación con este) se regularán aplicando las mismas reglas previstas en el artículo 31 para el caso de pérdida de control sobre sociedades dependientes, con las debidas adaptaciones, de acuerdo con la remisión general del artículo 51. La regulación internacional, como vamos a ver, hace extensivos dichos principios a todos los supuestos de pérdida de control conjunto, con independencia de la naturaleza de los vínculos que existan entre inversor y participada después de extinguirse aquel, y aun cuando la entidad siga aplicando el método de participación con arreglo a NIC 28 por mantener influencia significativa sobre el antiguo negocio conjunto.

3.1.1. *Adquisición de control sobre sociedades multigrupo*

La operación envuelve, al mismo tiempo:

- a) La pérdida de control sobre un negocio conjunto, que se regula de acuerdo con lo previsto en el artículo 31 de las NOFCAC; y

- b) Adquisición de control por etapas sobre una sociedad dependiente, que se rige por lo dispuesto en el artículo 26.1 de las NOFCAC y en la NRV 19.^a para este género de operaciones.

De acuerdo con ello, el procedimiento a seguir será el siguiente:

- a) En las **cuentas individuales** de la sociedad tenedora, se registra la adquisición de la participación adicional (en su caso) y la reclasificación de la inversión previa.
- b) En el **balance consolidado**, se integra el 100 por 100 de los activos, pasivos y cuentas de patrimonio neto de la nueva dependiente y se procede de la manera que se indica:
- Se pone a valor razonable la inversión previa en dicha sociedad contra los resultados de la sociedad tenedora.
 - Se ajustan dichos resultados para reconocer la participación previa de la tenedora en las reservas generadas por la nueva dependiente desde su ingreso en el conjunto consolidable y hasta la pérdida de la condición de multigrupo (es decir, las reservas en sociedades consolidadas atribuidas a dicha sociedad hasta la fecha en que el control conjunto se pierde).
 - Se practica la eliminación inversión-patrimonio de primera consolidación para eliminar los saldos patrimoniales de la sociedad dependiente y practicar el resto de ajustes de primera consolidación, con arreglo a las pautas generales de la integración global.
- c) La **cuenta de pérdidas y ganancias consolidada** incorporará el 100 por 100 de los ingresos y gastos generados por el antiguo negocio conjunto entre la fecha de la toma de control y la de cierre, y la participación del grupo en los obtenidos entre la fecha de apertura y la de pérdida de control, y se introducen los siguientes ajustes sobre las cifras agregadas:
- Se calcula el valor del interés del grupo en el negocio conjunto en la fecha de su conversión en sociedad dependiente, y se contabiliza como un resultado de la tenedora la diferencia entre el valor razonable de dicho interés y el mencionado valor previo.
 - Se reconoce como ingresos o gastos, como proceda de acuerdo con su naturaleza, el importe de las ganancias o pérdidas acumuladas por el negocio conjunto desde su ingreso en el conjunto consolidable, ajustando como contrapartida los resultados del negocio conjunto (o los de la sociedad tenedora, dado que todo el resultado de la multigrupo incorporado se imputa a dicha sociedad).
- d) El estado de ingresos y gastos reconocidos sigue la misma pauta de agregación señalada para la cuenta de pérdidas y ganancias. Por tanto, los ajustes a realizar guardan una estrecha relación con los que se acaban de ver:
- En primer lugar, se ajusta el resultado del ejercicio de la sociedad tenedora contra el total de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio, en el importe del ajuste valorativo señalado en la letra a) del epígrafe anterior.

- b. A continuación, se introducen los gastos o ingresos por transferencia que correspondan con la naturaleza de las ganancias o pérdidas del negocio conjunto que se transfieren a la cuenta de resultados, tomando como contrapartida el resultado del ejercicio de dicha entidad.

Los ajustes indicados serían igualmente válidos para la preparación de un informe consolidado NIIF. Como se ha indicado antes, también el párrafo 45 de la NIC 31 exige que la partícipe ponga a valor razonable la inversión retenida en el antiguo negocio conjunto, reconociendo directamente en resultados las diferencias de valoración que se pongan de manifiesto en ese momento. También se aplica una pauta similar a los ingresos o gastos reconocidos a través de «otro resultado global» por el negocio conjunto desde su ingreso en el grupo, al requerirse que se transfieran a resultados o reservas como si la partícipe estuviera transmitiendo los correspondientes activos o pasivos (NIC 31, párrafo 45B).

3.1.2. *No retención de vinculación con la entidad multigrupo*

Abandonando conscientemente lo que demandaría la intuición, que sería estudiar qué sucede si se conserva influencia significativa sobre el negocio conjunto, pasamos ahora a analizar el tratamiento de los casos en los que la entidad partícipe no conserva ningún vínculo relevante con él desde la perspectiva contable. Optamos por este sistema porque el tratamiento contable de la pérdida de control conjunto parece ser similar al del caso anterior en sede consolidada y ello, con arreglo a la norma española, es algo que no sucede (por paradójico que esto sea) cuando la participada permanece en el perímetro como asociada, como se verá en el epígrafe siguiente.

No obstante, la regulación de este punto dista mucho de ser coherente. Más aún, tras un análisis mínimo de las NOFCAC, nos encontramos con que:

- a) Si la participación en la sociedad multigrupo se contabiliza de acuerdo con el método de integración proporcional que nos ocupa, «se tendrán en cuenta, con las necesarias adaptaciones», las reglas establecidas en los artículos 16 a 49 relativas al método de integración global» (art. 51.1 NOFCAC), que se referirían necesariamente en este caso a las previstas en el artículo 31 para el caso de pérdida de control. Ello exigiría inequívocamente poner a valor razonable cualquier interés retenido en la entidad vendida, con cambios en resultados.
- b) Sin embargo, el artículo 58.1 declara que «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». El apartado 3 del mismo artículo exige a continuación que la participación residual retenida se valore conforme a lo dispuesto en la NRV 9.^a del PGC. Esto es, que se reclasifique como un activo financiero disponible para venta con registro de los cambios de valor a través del EIGR. De nuevo, hay que estimar carente de lógica la posibilidad de que la elección de uno u otro criterio arroje resultados contables distintos. Por otro lado, aunque el inicio del artículo 58 parece sugerir que su contenido ha sido concebido pensando en la puesta en

equivalencia del interés en la participada, su ubicación sistemática [en una sección específica (la 3.^a) del Capítulo IV, independiente de las dedicadas a la integración proporcional (1.^a) y puesta en equivalencia (2.^a)] indica que sus reglas deben aplicarse a todas las asociadas y negocios conjuntos, con independencia del método contable que se aplique ⁶.

Como se ha indicado, el planteamiento NIIF de las pérdidas de control conjunto es el mismo en todos los casos, sin que la naturaleza contable del interés retenido influya. Por tanto, la pauta aplicable sería la misma del artículo 31 de la norma local en este caso, con la única salvedad de que el interés retenido se contabilizaría como procediese de acuerdo con NIC 39/NIIF 9 ⁷, sin que la norma exija su inclusión en una categoría particular de activo financiero.

Así las cosas, la sociedad tenedora de la inversión procederá de la manera que se indica:

a) En sus cuentas individuales:

- a. Reconocerá los resultados por venta (si los hubiera) con arreglo a las normas generales, y
- b. Reclasificará la participación retenida, obligatoriamente, como un activo financiero disponible para venta; por tanto, debe ponerlo inmediatamente a valor razonable con reconocimiento de las diferencias de valoración a través del EIGR.

b) En el balance consolidado no se integran saldos del negocio conjunto, y se procede así:

a. Estados financieros NOFCAC:

- i. Se hallará el valor contable consolidado del interés vendido y retenido, y los resultados por venta y valoración correspondientes.
- ii. Se lleva a resultados de la sociedad tenedora la diferencia entre el ajuste por valoración reconocido en cuentas individuales y el resultado por valoración del interés retenido a efectos de consolidación.
- iii. Se ajustan los resultados de la sociedad tenedora para reconocer como reservas propias de la misma su participación en las reservas generadas por la participada desde su primera integración proporcional.

b. Bajo NIIF-UE:

- i. Se reclasifica como resultados propios de la sociedad tenedora el importe que esta reconoció en patrimonio neto en el momento de reclasificar la participación conser-

⁶ Una consulta evacuada por el ICAC poco antes de la terminación de este trabajo (Consulta 23 del BOICAC n.º 85/2011) sobre la aplicación del artículo 58.3 (pérdida de influencia significativa o control conjunto sobre sociedades puestas en equivalencia) omite en su texto toda referencia a la posibilidad de extender dicho criterio a las multigrupo consolidadas por integración proporcional.

⁷ En la fecha de elaboración de este trabajo esta norma (que el IASB ha previsto entre en vigor el 1 de enero de 2013, con posibilidad de adopción anticipada) no está aún aprobada por la Unión Europea.

vada. Si el balance consolidado se prepara de acuerdo con NIIF-UE, se realizarían además las clasificaciones correspondientes en caso de que la inversión retenida no se catalogue como activo financiero disponible para venta a efectos de consolidación ⁸.

- ii. Se ajustarán los resultados del ejercicio de dicha sociedad para reclasificar como reservas los importes reconocidos previamente como reservas en sociedades consolidadas.
- c) En la cuenta de pérdidas y ganancias consolidadas se integrará la participación del grupo en los ingresos y gastos generados por la multigrupo durante la fracción de año en que ha permanecido dentro del conjunto (art. 16 NOFCAC). A continuación:
 - a. Estados financieros NOFCAC:
 - i. Se sustituye el resultado por venta reconocido en cuentas individuales por el relevante a efectos consolidados.
 - ii. Se reconocen los ingresos y gastos que procedan por transferencia de ajustes por cambio de valor y subvenciones de la participada, ajustando sus resultados en contrapartida.
 - b. Estados financieros NIIF-UE:
 - i. Se hallará el valor contable consolidado del interés vendido y retenido, y los resultados por venta y valoración correspondientes.
 - ii. Sustituiremos el beneficio/pérdida por venta registrado en cuentas individuales por los resultados por venta y valoración anteriores, ajustando el resultado de la sociedad tenedora en consecuencia.
 - iii. Se ajustarán los resultados del negocio conjunto para recoger el importe de los importes reconocidos previamente en otro resultado global que deban transferirse a pérdidas y ganancias.
 - d) La agregación previa a la elaboración del estado de ingresos y gastos reconocidos (otro resultado global, bajo NIIF-UE) sigue la misma pauta que la cuenta de pérdidas y ganancias. Aquí se realizan los ajustes que se indican:

- a. Estados financieros NOFCAC:
 - i. Se ajusta el gasto/ingreso por valoración de la participación retenida, para dejarlo en un importe igual a la diferencia entre el valor razonable y su valor consolidado en la fecha de la pérdida de control compartido.

⁸ Del párrafo 45A de la NIC 31 se desprende que la fecha de pérdida de control conjunto se toma como fecha de reconocimiento inicial de la participación retenida de acuerdo con NIC 39, por lo que se le aplican en esa fecha las reglas generales de clasificación de esa norma.

- ii. Se corrige el resultado de la tenedora, y el total de ingresos y gastos reconocidos, para reflejar la sustitución de los resultados por venta contabilizados en cuentas individuales por el valor relevante a efectos consolidados.
- iii. Se registran los gastos o ingresos por transferencia de los ajustes por valoración y subvenciones acumulados por la participada desde su ingreso en el perímetro ⁹.

b. Estados financieros NIIF-UE:

- i. Eliminar el ajuste por valoración contabilizado por la tenedora en sus cuentas anuales individuales de acuerdo con la NRV 9.^a del PGC, contra el total de ingresos y gastos reconocidos.
- ii. Registrar la corrección del resultado que deriva de la sustitución de los beneficios o pérdidas por venta por los resultados por pérdida de control conjunto y valoración de la inversión retenida que se han calculado al elaborar la cuenta de pérdidas y ganancias, de nuevo contra el total de ingresos y gastos reconocidos.
- iii. Reflejar el gasto o ingreso asociado a la reclasificación de las cantidades acumuladas en el patrimonio neto de la multigrupo a través de otro resultado global desde la obtención de control conjunto y que se hallen pendientes de imputación a resultados.

3.1.2.1. Pérdida de control conjunto sin retención de control ni influencia significativa

EJEMPLO 2:

Alternativamente a lo planteado en el ejemplo 1, supóngase que la sociedad participe «P» vende acciones representativas del 40 por 100 del capital y derechos de voto de «F» por 2.000 u.m. el 31 de diciembre de 20X2, con pérdida de control conjunto sobre dicha sociedad. La inversión residual tiene un valor razonable de 480 u.m. en esa fecha.

Solución:

a) Anotaciones contables sociedad «P» (contabilidad individual)

En aplicación de la NRV 9.^a del PGC, la entidad registrará los resultados por venta que procedan y reclasificará la inversión retenida como «activo financiero disponible para venta». Esta inversión se pondrá a valor razonable de forma inmediata, con registro de las diferencias de valoración a través del EIGR. Los asientos contables serán, por tanto:

.../...

⁹ Si la sociedad multigrupo había tenido previamente la condición de asociada, los saldos patrimoniales reconocidos bajo la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia se conservaron al iniciar su integración proporcional (art. 58.5 NOFCAC).

.../...

Concepto	Debe	Haber
Tesorería	2.000,00	
Participaciones en negocios conjuntos		1.400,00
Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas		600,00

Concepto	Debe	Haber
Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	480,00	
Participaciones en negocios conjuntos		350,00
Beneficios de activos financieros disponibles para venta (480 - 1.750 x 30%/40%)		130,00

b) Ajustes y eliminaciones de consolidación [NIIF-UE (NOFCAC bajo hipótesis de aplicación del artículo 31 por remisión expresa del 51.1)]

a. Balance consolidado

En la fase de agregación se habrá omitido la inclusión de los saldos que figuren en el balance de la sociedad «F». Por tanto, las eliminaciones se limitan, en primer lugar, a reclasificar como resultado del ejercicio los beneficios por valoración que se han llevado a patrimonio neto en las cuentas individuales de «P»:

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para venta «P» (480 - 350)	130,00	
Resultado del ejercicio «P»		130,00

A continuación, se ajustan los resultados de «P» en el importe de las reservas de sociedades consolidadas previamente reconocidas en aplicación del método de integración proporcional (las mismas 340 u.m. vistas en el caso anterior), que se contabilizan como reservas propias de la sociedad tenedora:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio «P» 50% s/(1.480 - 800)	340,00	
Reservas «P»		340,00

.../...

.../...

Obteniéndose así el siguiente resultado atribuido a la dominante en balance:

Resultado aportado al balance agregado	600,00
Más: ajuste por revaluación de la participación retenida	130,00
Menos: reconocimiento de la participación previa en reservas	-340,00
Resultado atribuido a la sociedad dominante según balance	390,00

De acuerdo con NIIF, el activo podría catalogarse de otra manera que como «disponible para venta», en cuyo caso se practicarían las reclasificaciones oportunas.

b. Cuenta de pérdidas y ganancias

«F» aporta al agregado el 50 por 100 de los ingresos y gastos reconocidos entre la fecha de apertura y la de pérdida de la condición de multigrupo. En la fase de eliminaciones y ajustes se procederá, en primer lugar, a la corrección de la amortización de los activos adquiridos en la fecha de primera consolidación proporcional que fueron objeto de ajuste en esa fecha:

Ajuste sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado material	5,00	
Resultado del ejercicio (saldo «F»)		5,00

A continuación, se establecerá el valor contable (a efectos de consolidación) que tiene el interés del grupo en «F» en la fecha en que se extingue el vínculo de control compartido [que se estableció en 2.235 u.m. (ver el cuadro explicativo del ejemplo anterior)]. A partir de ese valor, se calculan los resultados consolidados por venta del 40 por 100 y actualización valorativa del 10 por 100, tal y como se indica a continuación:

Concepto	Interés vendido	Interés retenido
Precio de venta o valor razonable	2.000,00 – 1.788,00	480,00 – 447,00
Menos: valor contable a efectos de consolidación	[2.235 × 40%/50%]	[2.235 × 10%/50%]
Resultados por venta o valoración	212,00	33,00

Por tanto, se realiza un ajuste para eliminar el resultado por venta reconocido en cuentas individuales e introducir en su lugar las ganancias por valoración y venta calculadas:

.../...

.../...

Ajuste sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas (2.000 – 1.400)	600,00	
Resultado por pérdida de control conjunto sobre una sociedad multigrupo [resultado por venta]		212,00
Resultado por pérdida de control conjunto sobre una sociedad multigrupo [resultado por valoración]		33,00
Saldo Resultado del ejercicio («P»)		355,00

Como puede verse, el modelo de cuenta de pérdidas y ganancias no prevé el uso de líneas diferenciadas para los resultados por venta y valoración, a diferencia de lo dispuesto para el caso de sociedades dependientes. A continuación, se transfieren por medio de otro ajuste las 50 u.m. de ganancias por valoración de activos financieros disponibles para venta aportadas previamente al consolidado de acuerdo con el método de integración proporcional:

Ajuste sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo Resultado del ejercicio («F») $[50\% \text{ s}/(200 - 100)]$	50,00	
Beneficios de disponibles para venta		50,00

Llegando así a la misma cifra de resultado consolidado que arrojan los ajustes de balance, como puede observarse en el cuadro siguiente:

Concepto	Sociedad «P»	Sociedad «F» (50%)	Total
Resultado aportado al agregado	600,00	100,00	700,00
Menos: amortización de diferencias de primera consolidación		-5,00	-5,00
Más: imputación a resultados ajustes por valoración activos financieros sociedad «F»		50,00	50,00
Más: reconocimiento de resultados por pérdida de control conjunto	212,00		212,00
Más: reconocimiento de resultados por valoración	33,00		33,00
Menos: eliminación beneficios por venta	-600,00		-600,00
Resultado consolidado del ejercicio	245,00	145,00	390,00
Participación de la dominante	100%	100%	
Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante	245,00	145,00	390,00
Resultado del ejercicio atribuido a socios externos	-	-	-

.../...

.../...

c. Otro resultado global

Partimos una vez más de la agregación del 50 por 100 de los saldos reconocidos en el EIGR individual de la sociedad «F», introduciendo, en primer lugar, las eliminaciones derivadas del ajuste de la amortización del inmovilizado material:

Ajuste sobre estado de otro resultado global agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado consolidado del ejercicio («F»)	5,00	
Total resultado global («F»)		5,00

A continuación, se cancela el beneficio por valoración que la sociedad «P» reconoció a través de este estado financiero y que, por distinto importe, debe aparecer como parte del resultado consolidado:

Ajuste sobre estado de otro resultado global agregado:

Concepto	Debe	Haber
Beneficios de activos financieros disponibles para venta	130,00	
Total resultado global («P»)		130,00

Luego se recoge el efecto de la sustitución de los beneficios por venta contabilizados por la partícipe por los resultados por venta y valoración válidos a efectos consolidados:

Ajuste sobre estado de otro resultado global agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado consolidado del ejercicio (sociedad «P»)	355,00	
Total resultado global		355,00

Por último, se introduce el gasto por transferencia a pérdidas y ganancias de los beneficios por valoración de activos financieros disponibles para venta acumulados por la multigrupo:

Ajuste sobre estado de otro resultado global agregado:

Concepto	Debe	Haber
Transferencia de beneficios de activos financieros disponibles para venta	50,00	
Resultado consolidado del ejercicio (sociedad «F»)		50,00

.../...

.../...

Obteniéndose así un total de ingresos y gastos reconocidos de 340 u.m., igual a la diferencia que existe entre los resultados consolidados de 390 u.m. y el gasto por transferencia de beneficios de activos financieros de 50 u.m., que representa ingresos reconocidos en ejercicios anteriores dentro de este estado financiero:

Concepto	Sociedad «P»	Sociedad «F»	Agregado	Eliminaciones		Consolidado
				Debe	Haber	
Resultado consolidado del ejercicio	600,00	100,00	700,00	360,00	50,00	390,00
Beneficios de activos financieros disponibles para venta	130,00		130,00	130,00		–
Transferencia de beneficios de activos financieros disponibles para venta				50,00		–50,00
Total resultado global	730,00	100,00	830,00		490,00	340,00
Total ingresos y gastos atribuidos a la sociedad dominante						340,00
Total ingresos y gastos atribuidos a socios externos						–

Los ajustes propuestos serían igualmente válidos (salvando las diferencias puramente terminológicas) para la preparación del EIGR si se hubiera aplicado analógicamente el artículo 31 de las NOFCAC.

c) Estados financieros NOFCAC (art. 58.3)

El cambio esencial respecto del caso anterior es el reconocimiento de las ganancias por valoración del interés retenido (33 u.m.) a través del EIGR y no por medio de la cuenta de pérdidas y ganancias. Por tanto, el ajuste realizado para la obtención del balance consolidado habría sido:

Ajuste sobre el balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para venta «P» (130 – 33)	97,00	
Resultado del ejercicio «P»		97,00

Eliminando a continuación la fracción de resultado correspondiente a reservas reconocidas en años pasados, como en el caso anterior:

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio «P» [50% s/(1.480 – 800)]	340,00	
Reservas «P»		340,00

.../...

.../...

De este modo, se habría obtenido el resultado siguiente:

Resultado aportado al agregado	600,00
Más: ajustes por valoración imputados al resultado	97,00
Menos: reservas en sociedades puestas en equivalencia	-340,00
Total resultado atribuido a dominante según balance	357,00

Desglose:

Participación en el resultado de la sociedad participada	95,00
Resultados por venta de la participación enajenada	212,00
Transferencia a resultados de los ajustes de valoración previos de la participada.....	50,00
Total	357,00

Por lo tanto, en la elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias se habrían practicado las mismas eliminaciones vistas en el epígrafe anterior, salvo en lo relativo a la actualización valorativa de la participación retenida, que se situaría ahora en el EIGR. Así, por la amortización del inmovilizado, se haría:

Ajuste sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado material	5,00	
Resultado del ejercicio (saldo «F»)		5,00

Para sustituir el resultado reconocido en cuentas individuales por la ganancia por pérdida de control conjunto relevante a efectos consolidados:

Ajuste sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas	600,00	
Resultado por pérdida de control conjunto sobre una sociedad multigrupo		212,00
Resultado del ejercicio (saldo «P»)		388,00

Y por la transferencia de las plusvalías por valoración de los activos financieros disponibles para venta de la participada:

.../...

.../...

Ajuste sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio (saldo «B»)	50,00	
Beneficios de disponibles para venta		50,00

Obteniendo así el resultado siguiente:

Concepto	Sociedad «P»	Sociedad «F»	Total
Resultado aportado al agregado	600,00	100,00	700,00
Menos: amortización de diferencias de primera consolidación		-5,00	-5,00
Menos: eliminación del resultado por venta de la participación en cuentas individuales	-600,00		-600,00
Más: reconocimiento resultados pérdida de control compartido	212,00		212,00
Más: transferencia a resultados ajustes por valoración de la participada		50,00	50,00
Total	212,00	145,00	357,00

Para la elaboración del estado de ingresos y gastos reconocidos sería preciso, en primer lugar, ajustar el resultado de la sociedad «F» por el efecto de la amortización del inmovilizado:

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado consolidado del ejercicio (sociedad «F»)	5,00	
Total ingresos y gastos reconocidos (sociedad «F»)		5,00

A continuación, se reduce el ajuste por valoración de la participación retenida reconocido por «P», reduciéndolo hasta las 33 u.m. que se calcularon antes:

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Concepto	Debe	Haber
Beneficios de activos financieros disponibles para venta (130 – 33)	97,00	
Total ingresos y gastos reconocidos (sociedad «P»)		97,00

Luego se ajustan los resultados reconocidos por «P» en la venta de la participación (600 u.m.) por su valor equivalente a nivel consolidado (212 u.m.):

.../...

.../...

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado consolidado del ejercicio (sociedad «P»)	388,00	
Total ingresos y gastos reconocidos (sociedad «P»)		388,00

Y por último, se recoge el efecto de la transferencia a resultados de los ajustes por valoración de activos financieros acumulados por «F» durante su estancia en el conjunto consolidable:

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Concepto	Debe	Haber
Transferencia de beneficios de activos financieros disponibles para venta	50,00	
Resultado consolidado del ejercicio (sociedad «F»)		50,00

Resulta así un total de ingresos y gastos reconocidos equivalente al obtenido en el caso anterior, aunque con diferente composición:

Concepto	Sociedad «P»	Sociedad «F»	Agregado	Eliminaciones		Consolidado
				Debe	Haber	
Resultado consolidado del ejercicio	600,00	100,00	700,00	393,00	50,00	357,00
Beneficios de activos financieros disponibles para venta	130,00		130,00	97,00		33,00
Transferencia de beneficios de activos financieros disponibles para venta				50,00		-50,00
Total de ingresos y gastos reconocidos	730,00	100,00	830,00		490,00	340,00
Total ingresos y gastos atribuidos a la sociedad dominante						340,00
Total ingresos y gastos atribuidos a socios externos				540,00	540,00	-

3.1.3. Conversión de sociedades multigrupo en asociadas

Como se ha venido indicando, la regulación de este supuesto se aparta de la pauta general establecida en los artículos 26 y 31 de las NOFCAC (aplicada en los demás supuestos por remisión

del art. 51), que no es sino la revaluación del interés previo y retenido, respectivamente, en caso de cambio en la naturaleza del vínculo (entrada o salida de una sociedad del grupo consolidable). Al igual que se vio en el apartado 3.2 al tratar el caso inverso (conversión de sociedades asociadas en negocios conjuntos), el epígrafe 58.6 NOFCAC prescribe aquí que «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». No es muy visible el fundamento que pueda tener esta excepción ni la que prevé el 58.5 para el supuesto opuesto. Desde luego, si la sustitución del vínculo de control por otro de control compartido o influencia significativa es un hecho económico significativo que modifica la naturaleza de la inversión (y esta es la perspectiva que acepta el texto en el resto de supuestos) y fundamenta por tanto su revaluación, parecería lógico llegar a la misma conclusión cuando se trata de reemplazar control conjunto por influencia significativa, o viceversa. Parece de nuevo que la técnica seguida en la elaboración de las NOFCAC, basada en mezclar la conservación de criterios de las NOFCAC de 1991 (el criterio comentado era el que estas aplicaban a este caso en los antiguos arts. 52 y 53) con la introducción de otros nuevos tomados de las NIIF, ha dado de nuevo como resultado una cierta pérdida de robustez sistemática que hubiera sido preferible evitar. Ya ha quedado señalado antes que las normas internacionales aplicables exigen la aplicación de las mismas pautas en todos los casos de pérdida de control conjunto.

Bibliografía

- IFRS Foundation: *A Guide through International Financial Reporting Standards (as issued at 1 July 2010)*.
- IFRS Foundation: *International Financial Reporting Standards Consolidated without Early Application*.
- IFRS Foundation: *Exposure Draft [ED] 9 Joint Arrangements*.
- International GAAP 2010. Ernst & Young. Ed. John Wiley & Sons Ltd.
- DE LAS HERAS MIGUEL, Lorenzo: *Normas de Consolidación. Comentarios y casos prácticos*. Ed. Centro de Estudios Financieros.
- GERMÁN LÓPEZ, Albert: *Contabilidad Contable y Fiscal*. Ed. CISS.
- Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (BOE del 24).
- Nota del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas Relativa a los Criterios Aplicables en la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas según los Criterios del Código de Comercio para los Ejercicios que Comiencen a partir de 1 de enero de 2008 (BOICAC 75).

**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 (II)**

**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 (II)**

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 4. Operaciones con activos financieros.** Créditos por operaciones comerciales y descuento de efectos, inversiones mantenidas hasta el vencimiento, adquisición de acciones para negociar y operación «repo», adquisición de acciones disponibles para la venta.
- Caso 5. Contabilidad de costes.** Coste de producción, unidades perdidas, factor recuperado, valoración de la producción del periodo.
- Caso 6. Contabilidad pública.** Debe, haber y saldo de ciertas cuentas, superávit de financiación, estado de la tesorería, remanente de tesorería, generación de créditos, transferencias y subvenciones corrientes, componentes del resultado económico-patrimonial.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CRÉDITOS POR OPERACIONES COMERCIALES Y DESCUENTO DE EFECTOS, INVERSIONES MANTENIDAS
HASTA EL VENCIMIENTO, ADQUISICIÓN DE ACCIONES PARA NEGOCIAR Y OPERACIÓN «REPO»,
ADQUISICIÓN DE ACCIONES DISPONIBLES PARA LA VENTA

ENUNCIADO

La empresa «EXAM, SA» ha realizado las siguientes operaciones con sus activos financieros:

A. El 1 de junio de 2009, vendió mercaderías por un precio de:

- 220.000 euros a la empresa «A», a cobrar el 1 de febrero de 2010. La operación se formaliza mediante la aceptación de una letra de cambio por dicho importe.
- 250.000 euros a la empresa «B», a cobrar el 1 de octubre de 2010.

El tipo de interés contractual para operaciones de este tipo es del 3 por 100.

«EXAM» descontó el anterior efecto, percibiendo un importe líquido de 210.000 euros. En el momento de su vencimiento, la letra no fue atendida por el cliente y los gastos de protesto liquidados ascendieron a 1.000 euros. Se giró una nueva en marzo de 2010 por el mismo importe que la anterior más un 15 por 100.

El 1 de octubre de 2010, «EXAM» cobró tanto la letra como el crédito pendiente con la empresa «B».

B. Suscribió 70 obligaciones con intención de mantenerlas hasta su vencimiento una vez hayan transcurrido 2 años. El valor de emisión de los títulos es de 70.000 euros y en la compra se han pagado gastos por un importe de 840 euros.

El reembolso de las obligaciones se producirá el 1 de enero de 2011, percibiendo «EXAM» un importe de 80.500 euros, y se conoce, además, que proporcionarán una retribución anual al tipo de interés del 4 por 100 por años vencidos.

A 31 de diciembre de 2009, las obligaciones cotizan al 107 por 100 y en la fecha de su vencimiento se produjo el reembolso por la cuantía establecida.

C. El 1 de agosto de 2009, se adquirieron 250 acciones de la sociedad «H», que cotiza en Bolsa, a un precio de 10,40 euros/acción. Los gastos derivados de la adquisición han sido de 8 euros y la empresa tiene la intención de vender estas acciones en menos de un año. Adicionalmente, se sabe que la sociedad «H» anunció el pago de un dividendo de 0,35 euros/acción el 1 de junio de 2009, pago que efectivamente se realizó el 15 de agosto de 2009.

El 31 de diciembre de 2009, la acción cotiza a 10 euros.

El 1 de enero de 2010, se decide vender las acciones a su valor de mercado con un pacto de recompra que se hará efectivo un año después a un valor de 10,30 euros/acción.

A finales del año 2010, las acciones cotizaban a 10,25 euros/acción.

D. Compró, el 1 de octubre de 2009, 28 acciones de la sociedad «Y», que tienen un valor nominal de 10 euros y que cotizaban al 130 por 100 en el momento de la operación. Estas acciones son calificadas como «activos financieros disponibles para la venta» y para la adquisición de cada una de ellas fue necesario comprar 4 derechos de suscripción a un precio de 0,5 euros/derecho. Además, la entidad financiera intermediaria percibió una comisión del 5 por 100 del importe total de la operación.

El valor razonable de las acciones a 31 de diciembre de 2009 es de 448 euros.

El fracaso (anunciado el 15 de enero de 2010) de uno de los productos sobre los que la sociedad «Y» había puesto mayores esperanzas ha provocado un descenso del valor razonable de sus acciones, que el 31 de diciembre de 2010 cotizan al 90 por 100 y un año después al 85 por 100.

Finalmente, el valor razonable de las acciones se sitúa, el 31 de diciembre de 2012, en el 90 por 100 de su valor nominal y, días después, «EXAM» decide venderlas, clasificándolas como «activos financieros mantenidos para negociar».

SE PIDE:

- Contabilizar todas las operaciones anteriores.
- Valorar la reclasificación de las acciones de la sociedad «Y» efectuada por «EXAM» y, en su caso, contabilizarla.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

A. CRÉDITOS POR OPERACIONES COMERCIALES Y DESCUENTO DE EFECTOS

La **norma de registro y valoración 9.^a**, «Instrumentos financieros», en su apartado 2.1, establece los criterios para la valoración de los créditos por operaciones comerciales:

- **Regla general:**
 - **Valoración inicial:** en el momento inicial se valorarán por el **valor razonable**, que será el precio de la transacción o, lo que es lo mismo, el valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción, que le sean directamente atribuibles.

- **Valoración posterior:** al cierre del ejercicio económico, o bien en el momento de presentar las cuentas anuales, se valorarán por su **coste amortizado**, y los intereses devengados se reflejarán en la cuenta de pérdidas y ganancias aplicándose el método del tipo de interés efectivo.
- **Regla alternativa:**
 - Si los créditos comerciales tienen un **vencimiento no superior al año** y no cuentan con un tipo de interés contractual, se podrán valorar tanto en el momento inicial como en un momento posterior por su **valor nominal**, siempre que el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Año 2009

1 de junio de 2009

- Por la venta de mercaderías a la empresa «A»:

Vende por 220.000 euros mercaderías a crédito, sin hacer constar tipo de interés contractual. El cobro tiene lugar el 1 de febrero de 2010, es decir, a los 8 meses de la venta.

La venta a crédito supone la contabilización de un cliente, lo que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 9.^a del Plan General de Contabilidad (PGC) constituye un activo financiero, el cual se califica dentro de la categoría de «préstamos y partidas a cobrar». En cuanto al valor inicial del crédito, es su **valor nominal** (220.000 €) al cumplir todos los requisitos establecidos en dicha norma para que se valore por ese importe:

- Se trata de un crédito de carácter comercial.
- Vencimiento inferior a un año.
- Sin interés contractual.
- El efecto de no actualizar los flujos de efectivo no es significativo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera	220.000,00	
700	Venta de mercaderías		220.000,00

- Por la venta de mercaderías a la empresa «B»:

Del mismo modo que lo establecido en el punto anterior, la venta a crédito de mercaderías supone el registro de un cliente, el cual, conforme a la norma de registro y valoración 9.^a, se califica dentro de la categoría de «préstamos y partidas a cobrar». Sin embargo, a diferencia del tratamiento anterior, a este cliente no se le puede valorar por el nominal, ya que si bien se trata de un crédito de carácter comercial y sin interés contractual, el vencimiento es superior a un año (16 meses, del 1 de junio de 2009 al 1 de octubre de 2010).

Por tanto, según lo establecido en la norma de registro y valoración 9.^a, el valor inicial será el **valor razonable**, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que le sean directamente atribuibles. Para determinar ese valor razonable, tenemos que tener en cuenta que el tipo de interés para operaciones similares en el mercado es del 3 por 100.

Por tanto, el valor inicial será:

$$250.000/(1,03)^{6/12} = \mathbf{240.338,70 \text{ euros}}$$

Código	Cuenta	Debe	Haber
45-	Cientes a largo plazo	240.338,70	
700	Venta de mercaderías		240.338,70

La diferencia entre 240.338,70 euros y los 250.000 euros (9.661,30 €) se imputará por el método del tipo de interés efectivo.

- Por el descuento de la letra girada a la empresa «A»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4311	Efectos comerciales descontados	220.000,00	
4310	Efectos comerciales en cartera		220.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	210.000,00	
665	Intereses por descuento de efectos	10.000,00	
5208	Deudas por efectos descontados		220.000,00

31 de diciembre de 2009

- Por la valoración de los créditos con clientes a fin de ejercicio:
 - Crédito con la empresa «A»: se sigue valorando por el valor nominal (220.000,00 €); por consiguiente, no hay que hacer ningún ajuste al cierre.
 - Crédito con la empresa «B»: se valora a su coste amortizado; por consiguiente, hay que imputar los intereses devengados en 2009 calculados al tipo de interés efectivo.

Cálculo de los intereses:

- Intereses totales (250.000,00 – 240.338,70)	9.661,30
- Intereses devengados en 2009 {240.338,70 [(1,03) ^{7/12} – 1]}	4.180,00
- Intereses devengados en 2010 {240.338,70 [(1,03) ^{16/12} – (1,03) ^{7/12}]}	5.481,30

Código	Cuenta	Debe	Haber
45–	Cientes a largo plazo	4.180,00	
7620	Ingresos de créditos a largo plazo		4.180,00

- Por la reclasificación de los créditos con clientes:

Se reclasifican como créditos a corto plazo, ya que van a vencer el 1 de octubre de 2010.

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	244.518,70	
45–	Cientes a largo plazo		244.518,70

Año 2010

1 de febrero de 2010

- Por el impago de la letra aceptada por la empresa «A»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4315	Efectos comerciales impagados	220.000,00	
4311	Efectos comerciales descontados		220.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
5208	Deudas por efectos descontados	220.000,00	
669	Otros gastos financieros	1.000,00	
572	Bancos, c/c		221.000,00

1 de marzo de 2010

- Por el giro de una nueva letra a la empresa «A», cuyo importe se incrementa en un 15 por 100:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4310	Efectos comerciales en cartera ($220.000,00 \times 1,15$)	253.000,00	
4310	Efectos comerciales descontados		220.000,00
769	Otros ingresos financieros		33.000,00

Al ser de vencimiento inferior al año (puesto que vence también el 1 de octubre), se valora por su valor nominal (253.000,00 €).

1 de octubre de 2010

Empresa «A»

- Por el vencimiento y cobro del nuevo efecto girado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	253.000,00	
4310	Efectos comerciales en cartera		253.000,00

Empresa «B»

- Por el devengo del resto de los intereses cargados:

Código	Cuenta	Debe	Haber
547	Intereses a corto plazo de créditos	5.481,30	
7621	Ingresos de créditos a corto plazo		5.481,30

- Por el vencimiento y cobro del crédito comercial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	250.000,00	
430	Clientes		244.518,70
547	Intereses a corto plazo de créditos		5.481,30

B. INVERSIONES (TÍTULOS REPRESENTATIVOS DE DEUDA –OBLIGACIONES–) MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO

Las obligaciones adquiridas suponen para el adquirente un activo financiero, regulado en la **norma de registro y valoración 9.^a** del PGC. Lo primero que se debe hacer es clasificar dicho activo dentro de alguna de las categorías que señala dicha norma de registro y valoración 9.^a. El enunciado informa de que se adquirieron con la intención de mantenerlas hasta el vencimiento y que además cotizan, por lo que se califican dentro de la categoría de «mantenidas hasta el vencimiento».

El apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 9.^a establece los siguientes criterios de valoración para esta clase de activos financieros:

- **Concepto:** esta cartera la forman **títulos representativos de deuda** que tengan una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable, que se negocien en un mercado activo y para los que la empresa tenga la intención y la capacidad de conservarlos hasta el vencimiento.

- **Valoración inicial:** en el momento inicial se valorarán por el **valor razonable**, que será el precio de la transacción, esto es, el valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción que le sean directamente atribuibles.
- **Valoración posterior:** al cierre del ejercicio económico se valorarán por su **coste amortizado**, y los intereses devengados se reflejarán en la cuenta de pérdidas y ganancias aplicándose el método del tipo de interés efectivo.
- **Deterioro de valor:** en estos activos se deben realizar las correcciones valorativas oportunas, al menos al cierre del ejercicio. El deterioro se calcula por diferencia entre el valor en libros de las inversiones y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima se van a generar, **descontados al tipo de interés efectivo** calculado en el momento de su reconocimiento inicial.

Ahora bien, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros, se puede utilizar el **valor de mercado del instrumento**, siempre que este sea lo suficientemente fiable para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la empresa.

Año 2009

1 de enero de 2009

- Por la adquisición de las obligaciones:

Su **valoración inicial** será la suma del valor razonable de la contraprestación (70.000,00 €) y de los gastos de la transacción (840,00 €); no hay intereses explícitos devengados y no vencidos ya que se adquieren en la emisión, pero si los hubiera habido, habría que haberlos registrado de manera independiente en la valoración inicial, tal como dispone el apartado 2.8 de la norma de registro y valoración 9.^a.

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	70.840,00	
572	Bancos, c/c		70.840,00

Se calcula, en primer lugar, el tipo de interés efectivo de la operación y, en segundo lugar, se confecciona el cuadro de amortización de la misma:

70.840	2.800	2.800 + 80.500
01-01-09	01-01-10	01-01-11

$$70.840 = 2.800 \times (1 + i)^{-1} + (2.800 + 80.500) \times (1 + i)^{-2}$$

$$i = 0,104327228 = 10,4327228\%$$

El cuadro de coste amortizado será:

	Año	Intereses pagados	Interés efectivo	Diferencia	Coste Amortizado
0	01-01-2009				70.840,00
1	01-01-2010	2.800,00	7.390,54	4.590,54	75.430,54
2	01-01-2011	2.800,00	7.869,46	5.069,46	80.500,00
	Total	5.600,00	15.260,00	9.660,00	

31 de diciembre de 2009

- Por devengo de los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	2.800,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.800,00

- Por la valoración del activo a coste amortizado (devengo de intereses implícitos):

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	4.590,54	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		4.590,54

- Por el deterioro de valor:

Igual que sucede en los préstamos y partidas a cobrar, en los valores representativos de deuda mantenidos hasta el vencimiento, se produce un deterioro de valor cuando se origina un retraso o reducción en los flujos de efectivo producido por la insolvencia del deudor. Y el deterioro se calcula por diferencia entre el valor contable y el importe recuperable que se considera que es el valor actual de los flujos de efectivo esperados actualizados al tipo de interés efectivo de estos valores.

No obstante, dado que los valores representativos de deuda se negocian en un mercado activo, en vez de considerar el valor actual de los flujos de efectivo esperados, se puede tomar como importe recuperable **el valor de cotización, pero siempre que se considere representativo** del importe recuperable. La cuestión, por tanto, es que el hecho de que el valor de cotización baje en el mercado, no significa que el emisor necesariamente se vaya a retrasar en el pago o deje de pagar una cantidad en el mercado (por ejemplo, si se eleva el tipo de interés de mercado por encima del interés de los valores representativos de deuda, el valor de mercado cae, pero no supone necesariamente que se dejen de percibir flujos de efectivo o se vaya a producir un retraso en el cobro de los mismos). Por tanto, solo se tomará como referencia la cotización en el mercado como importe recuperable cuando se considere representativo del importe recuperable (resulta evidente que si el emisor entra en insolvencia, esto quedará reflejado en el valor de cotización, que disminuirá).

Para la solución, dado que el enunciado no señala nada al respecto, se considera que ese valor de cotización es representativo del valor razonable del activo, por lo que reflejaríamos un deterioro por importe de **3.330,54 euros**.

Valor en libros ($75.430,54 + 2.800$)	78.230,54
Valor de mercado ($70 \times 1.000 \times 107\%$)	74.900,00
Diferencia.....	3.330,54 (deterioro)

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo	3.330,54	
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo		3.330,54

Año 2010

1 de enero de 2010

- Por el cobro de los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	2.296,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ($0,18 \times 2.800$)	504,00	
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		2.800,00

31 de diciembre de 2010

- Por el devengo de los intereses explícitos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda	2.800,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		2.800,00

- Por la valoración del activo a coste amortizado (devengo de intereses implícitos):

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	5.049,66	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		5.049,66

- Por la reversión del deterioro:

Suponiendo que a esta fecha ya se tiene certeza de que se va a cobrar todo el importe pactado y en la fecha pactada (1 de enero de 2011), se debe dar de baja el deterioro.

Código	Cuenta	Debe	Haber
297	Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo	3.330,54	
796	Reversión del deterioro de valor de valores representativos de deuda		3.330,54

- Por la reclasificación a corto plazo del activo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	80.500,00	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		80.500,00

Año 2011

1 de enero de 2011

- Por el cobro de los intereses explícitos y del valor de reembolso de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	81.057,20	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta $[0,18 \times (2.800 + 9.660)]$	2.242,80	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		80.500,00
546	Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda		2.800,00

C. ADQUISICIÓN DE ACCIONES PARA NEGOCIAR Y OPERACIÓN «REPO»

La adquisición de acciones de la sociedad «H» supone para el adquirente un activo financiero, regulado en la **norma de registro y valoración 9.^a** del PGC. Lo primero que se debe hacer es clasificar dicho activo dentro de una de las categorías establecidas en dicha norma. Dado que el enunciado indica que la empresa tiene la intención de venderlo en menos de un año, estas se deben clasificar como «para negociar».

El apartado 2.3 de la norma de registro y valoración 9.^a establece los siguientes criterios de valoración para esta clase de activos financieros:

- **Concepto:** los activos financieros se poseen para negociar cuando:
 - Se originen o adquieran con la intención de venderlos en el corto plazo.

- Formen parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existen evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo.
- Sean instrumentos financieros derivados, salvo que se trate de contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura.
- **Valoración inicial:** en el momento inicial se valorarán por el **valor razonable**, que será el precio de la transacción, esto es, el valor razonable de la contraprestación entregada. Los gastos que se originen en la adquisición se llevarán directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias, no pudiendo contabilizarse entonces como mayor valor de los activos financieros.

En el caso de que los activos financieros fuesen instrumentos de patrimonio, en el valor inicial se incluirá el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares para poder adquirirlos.

Por otra parte, el apartado 2.8 de la referida norma de registro y valoración 9.^a establece que en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición.

- **Valoración posterior:** al cierre del ejercicio económico se volverán a valorar por su **valor razonable**, sin deducir los gastos que pudiese ocasionar su enajenación. Todas las variaciones que se produzcan en el valor razonable, desde el momento inicial hasta la valoración posterior, se reflejarán directamente en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

Año 2009

1 de agosto de 2009

- Por la adquisición de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio [$250 \times (10,40 - 0,35)$]	2.512,50	
545	Dividendo a cobrar ($250 \times 0,35$)	87,50	
669	Otros gastos financieros	8,00	
572	Bancos, c/c		2.608,00

15 de agosto de 2009

- Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	87,50	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta ($0,18 \times 87,50$)	15,75	
545	Dividendo a cobrar		87,50

31 de diciembre de 2009

- Por el ajuste a valor razonable:

Valor según libros (valor razonable en la compra, $250 \times 10,05$)	2.512,50
Valor razonable al cierre (250×10)	2.500,00
Diferencia negativa	12,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
6630	Pérdidas de cartera de negociación	12,50	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		12,50

Año 2010

1 de enero de 2010

- Por la venta de acciones con pacto de recompra y registro del pasivo:

El 1 de enero de 2010, realiza una operación repo sobre estas acciones obligándose a recomprarlas en el plazo de un año (1 de enero de 2011) a un precio pactado de 10,30 euros/acción. Conforme al apartado 2.9 de la norma de registro y valoración 9.^a del PGC, no se puede dar de baja las acciones, puesto que al ser recompradas a un precio pactado no se han transferido de forma sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad. En tal sentido, cuando no es posible dar de baja el activo, la sociedad reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida, el cual se valorará de forma consistente con el activo, de acuerdo con el apartado 3 de la precitada norma de registro y valoración 9.^a.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	2.500,00	
521-	Deudas a corto plazo por cesión temporal de instrumentos de patrimonio		2.500,00

- Por la reclasificación de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540-	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio cedidas temporalmente	2.500,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		2.500,00

31 de diciembre de 2010

- Por el ajuste a valor razonable de las acciones cedidas temporalmente:

Valor según libros (valor razonable a 31-12-2009)	2.500,00
Valor razonable al cierre ($250 \times 10,25$)	2.562,50
Diferencia positiva	62,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio cedidos temporalmente	62,50	
7630	Beneficios de cartera de negociación		62,50

- Por la imputación de los intereses devengados por la financiación ajena:

La diferencia entre el valor de las acciones en el momento de la cesión temporal y el precio pactado de recompra se considera gastos financieros que retribuyen el coste del pasivo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas [$250 \times (10,30 - 10,00)$]	75,00	
528	Intereses a corto plazo de deudas		75,00

- Por el ajuste a valor razonable del pasivo:

El pasivo financiero que nace de la venta con pacto de recompra de las acciones de la sociedad «H» se considera un pasivo financiero mantenido para negociar, que se valorará al cierre del ejercicio 2010 por su valor razonable, ya que se valora de forma consistente con el activo (apartado 3.2 de la NRV 9.^a, por remisión al apartado 2.3 de la misma).

Valor según libros ($2.500,00 + 75,00$)	2.575,00
Valor razonable al cierre ($250 \times 10,25$)	2.562,50
Diferencia positiva	12,50

Código	Cuenta	Debe	Haber
521-	Deudas a corto plazo por cesión temporal de instrumentos de patrimonio	12,50	
7630	Beneficios de cartera de negociación		12,50

Año 2011*1 de enero de 2011*

- Por la recompra de los títulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
521-	Deudas a corto plazo por cesión temporal de instrumentos de patrimonio	2.487,50	
528	Intereses a corto plazo de deudas	75,00	
572	Bancos, c/c (250 × 10,25)		2.562,50

- Por la anulación de la reclasificación de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	2.562,50	
540-	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio cedidas temporalmente		2.562,50

D. ADQUISICIÓN DE ACCIONES DISPONIBLES PARA LA VENTA

La adquisición de acciones de la sociedad «Y» supone para el adquirente un activo financiero, regulado en la **norma de registro y valoración 9.^a** del PGC. Lo primero que se debe hacer es clasificar dicho activo dentro de una de las categorías establecidas en dicha norma. El propio enunciado indica que son calificados como «disponibles para la venta».

El apartado 2.6 de la norma de registro y valoración 9.^a establece los siguientes criterios de valoración para esta clase de activos financieros:

- **Concepto:** los activos financieros disponibles para la venta se definen, por exclusión, como aquellos valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio de otras empresas que no se hayan clasificado en ninguna de las otras categorías previstas en el apartado 2 de la citada norma de registro y valoración 9.^a:
- **Valoración inicial:** en el momento de su incorporación al patrimonio se valorarán por el **valor razonable**, que será el precio de la transacción, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. También forman parte del valor inicial el importe de los derechos de suscripción y similares que se hubieran adquirido.
- **Valoración posterior:** al cierre del ejercicio económico se volverán a valorar por su **valor razonable**, sin deducir los gastos que pudiese ocasionar su enajenación (costes de venta). Todas las variaciones que se produzcan en el valor razonable, desde el momento inicial

hasta la valoración posterior, se registran directamente en el patrimonio neto, hasta que el activo financiero cause baja en el balance o se deteriore, momento en el que el importe así reconocido se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Año 2009

1 de octubre de 2009

- Por la adquisición de las acciones:

La valoración inicial será:

Derechos de suscripción (28 acc. $\times$ 4 dchos. $\times$ 0,5€/dcho.)	56,00
Valor razonable contraprest. (28 acc. $\times$ 10 € $\times$ 130%)	364,00
Comisión bancaria [5% $\times$ (56,00 + 364,00)]	21,00
Total	441,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (28 acc. $\times$ 15,75 €/acc.)	441,00	
572	Bancos, c/c		441,00

31 de diciembre de 2009

- Por el ajuste al valor razonable:

Valor según libros (28 $\times$ 15,75)	441,00
Valor razonable al cierre (28 $\times$ 16,00)	448,00
Diferencia positiva	7,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	7,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		7,00

- Por la regularización de las cuentas de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	7,00	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		7,00

Año 2010*31 de diciembre de 2010*

- Por el ajuste al valor razonable:

Valor según libros ($28 \times 16,00$) 448,00

Valor razonable al cierre ($28 \times 10 \times 90\%$) 252,00

Diferencia negativa 196,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	196,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		196,00

- Por la regularización de las cuentas de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	196,00	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		196,00

Año 2011*31 de diciembre de 2011*

- Por el ajuste al valor razonable:

Valor según libros ($28 \times 10 \times 90\%$) 252,00

Valor razonable al cierre ($28 \times 10 \times 85\%$) 238,00

Diferencia negativa 14,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	14,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		14,00

- Por la regularización de las cuentas de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	14,00	
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		14,00

- Por el deterioro del valor:

La norma de registro y valoración 9.^a, en el apartado 2.6.3, establece que el deterioro deberá reflejarse al menos al cierre del ejercicio, si existe evidencia objetiva de que el valor se ha deteriorado como consecuencia de algún hecho que ocasione la falta de recuperabilidad del valor en libros evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo del valor razonable. Se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un 40 por 100 en su cotización, sin que se haya producido la recuperación del valor, y ello sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en ese porcentaje.

La corrección valorativa por deterioro se calculará por diferencia entre su coste o coste amortizado menos cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en resultados y el valor razonable en el momento en que se lleve a cabo la valoración. Las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto, siempre que exista evidencia objetiva del deterioro, se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, salvo que ese incremento en el valor razonable se produzca en instrumentos de patrimonio, en cuyo caso esa reversión de corrección valorativa se llevará directamente contra el patrimonio neto.

En el supuesto plantado en el enunciado, existe una falta de recuperabilidad del valor en libros de las acciones de la sociedad «Y», ya que ha transcurrido más de un año y medio y la disminución en el valor razonable supera el 40 por 100, en concreto ha sido de un 46,03% = $[(441 - 238)/441 \times 100]$, por lo que es necesario reflejar una corrección valorativa por diferencia entre el coste inicial (441,00 €) y el valor razonable a 31 de diciembre de 2011 (238,00 €).

Código	Cuenta	Debe	Haber
696	Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deudas a largo plazo	203,00	
902	Transferencias de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta		203,00

- Por la regularización de las cuentas de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
902	Transferencias de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta	203,00	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		203,00

Año 2012*31 de diciembre de 2012*

- Por el ajuste al valor razonable:

Valor según libros ($28 \times 10 \times 85\%$)	238,00
Valor razonable al cierre ($28 \times 10 \times 90\%$)	252,00
Diferencia positiva	14,00

Al haberse recuperado el valor de la inversión un 5 por 100, se revierte el deterioro, pero como se trata de instrumentos de patrimonio, el deterioro revierte contra el patrimonio neto, no llevándose a resultados.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	14,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		14,00

- Por la regularización de las cuentas de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	14,00	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		14,00

Año 2013*Primeros días de enero*

- Por su reclasificación como «activos financieros mantenidos para negociar»:

No está prevista expresamente esta reclasificación en el PGC, pero siguiendo los principios inspiradores de la norma de registro y valoración 9.^a, habrá que valorar los títulos como si desde un principio hubieran sido «mantenidos para negociar». En consecuencia, habrá que eliminar los gastos incluidos en su coste inicial (21,00 €, derivados de la comisión bancaria) e imputar a resultados la diferencia que a 31 de diciembre de 2012 se llevó a incrementos en el patrimonio neto (14,00 €).

- Por la eliminación de los costes de la transacción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	231,00	
6632	Pérdidas de disponibles para la venta	21,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		252,00

• Por la imputación a resultados de los incrementos en el patrimonio neto surgidos el 31 de diciembre de 2011:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencias de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	14,00	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		14,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	14,00	
802	Transferencias de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		14,00

• Por la venta de las acciones reclasificadas:

Aunque el enunciado nada dice, se va a suponer que se venden al valor razonable que tenían a 31 de diciembre de 2011, que es del 90 por 100 de su valor nominal.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c ($28 \times 10 \times 90\%$)	252,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		231,00
7630	Beneficios de cartera de negociación		21,00

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

COSTE DE PRODUCCIÓN, UNIDADES PERDIDAS, FACTOR RECUPERADO, VALORACIÓN DE LA PRODUCCIÓN DEL PERIODO

ENUNCIADO

La empresa «X» se dedica a la fabricación de cortinas. A finales del mes de noviembre quedaron en curso de fabricación 500 cortinas que tenían incorporadas:

- Materia prima (tela) por importe de 80.000 euros.
- Mano de obra directa (MOD) por importe de 100.000 euros.
- Gastos generales de fabricación por 4.000 euros.
- Otros gastos imputables por 2.000 euros.

En ese momento, todas las unidades tenían incorporado el 100 por 100 de la materia prima y el 40 por 100 del resto de costes de transformación.

Durante el mes de diciembre la empresa inició la fabricación de 1.300 cortinas. A 31 de diciembre, quedaban en curso de fabricación 200 cortinas con toda la tela incorporada, un 50 por 100 de la MOD y de gastos generales de fabricación y un 30 por 100 de otros gastos imputables.

Los costes incurridos durante el mes de diciembre fueron los siguientes:

- Tela: 100.000 euros.
- MOD: 80.000 euros.
- Gastos generales de fabricación: 50.000 euros.
- Otros gastos imputables: 20.000 euros.

Se sabe que durante el mes de diciembre se han producido unas mermas en 100 cortinas, que tenían incorporada toda la materia prima y un 40 por 100 del resto de costes de transformación. La tela es recuperable para procesos de fabricación futuros.

SE PIDE:

Determinar la valoración de la producción terminada, de la producción en curso y de las 100 unidades perdidas por el método de costes independientes.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

Para determinar la valoración de la producción terminada y en curso al final del mes de diciembre, se confecciona un cuadro de unidades equivalentes con asignación de costes de la siguiente manera:

Elementos de coste Conceptos diversos					
	Materias primas	Mano de obra directa	Gastos generales de fabricación	Otros gastos imputables	Total
Costes imputados:					
• Costes iniciales ⁽¹⁾	80.000,00	100.000,00	4.000,00	2.000,00	186.000,00
• Costes del periodo	100.000,00	80.000,00	50.000,00	20.000,00	250.000,00
Costes imputados totales	180.000,00	180.000,00	54.000,00	22.000,00	436.000,00
					.../...

Elementos de coste Conceptos diversos	Materias primas	Mano de obra directa	Gastos generales de fabricación	Otros gastos imputables	Total
.../...					
Unidades físicas:					
• En curso inicial 500					
• Puestas en fabricación 1.300					
• Ganadas 0					
Unidades fabricándose 1.800					
• Perdidas 100	100% 100	40% 40	40% 40	40% 40	
• Terminadas 1.500					
– No empezadas 500	0% 0	60% 300	60% 300	60% 300	
– Empezadas 1.000	100% 1.000	100% 1.000	100% 1.000	100% 1.000	
• En curso final 200	100% 200	50% 100	50% 100	30% 60	
Unidades equivalentes terminadas	1.300	1.440	1.440	1.400	
CUP ⁽²⁾	76,92307	55,55555	34,72222	14,28571	181,48655
CAUP ⁽³⁾	0 ⁽⁵⁾	1,58730	0,99206	0,42016	2,99952
CUR ⁽⁴⁾	76,92307	57,14285	35,71428	14,70587	184,48607
Valoración unidades terminadas y no empezadas (500 u.f.)	–	17.142,86	10.714,29	4.411,76	32.268,91
Valoración unidades terminadas y empezadas (1.000 u.f.)	76.923,07	57.142,85	35.714,28	14.705,87	184.486,07
Valoración unidades en curso (200 u.f.)	15.384,62	5.714,29	3.571,43	882,35	25.552,69
Factor recuperado (MP)	7.692,31 ⁽⁵⁾	X	X	X	

Notas aclarativas:

(1) El enunciado facilita el número de unidades físicas que componen las existencias iniciales de producción en curso, su grado de avance y su valor en unidades monetarias.

(2) CUP: Coste unitario puro = Costes imputados totales/N.º de unidades equivalentes.

(3) CAUP: Coste adicional por unidad perdida = N.º unidades perdidas × CUP / (N.º uds. equivalentes – N.º uds. perdidas).

De esta manera, el coste de las unidades perdidas se distribuye entre las unidades restantes incrementándolo.

(4) CUR: Coste unitario real = CUP + CAUP.

(5) La tela (materia prima) recuperada se considera como un menor consumo de materias primas y, por tanto, como menor importe de los costes del periodo; el importe recuperado o no consumido asciende a **7.692,31 euros** y se obtiene a través del siguiente cálculo:

$$\begin{aligned} & (\text{N.º uds. recuperadas} \times \text{Consumo de materias primas}) / (\text{N.º uds. equivalentes de materias primas}) \\ & = (100 \times 100.000 \text{ €}) / 1.300 = \mathbf{7.692,31 \text{ euros}} \end{aligned}$$

Valoración de la producción

- Producción terminada

Al aplicar el método de costes independientes (o FIFO), las existencias finales de producción terminadas (1.300 u.f.) se valoran a dos precios unitarios distintos (**P_{c1}** y **P_{c2}**) ya que primero hay que acabar la producción que está en curso al inicio del periodo (500 u.f.) y luego el resto (1.000 u.f.):

Producción inicial en curso que se acaba en el periodo (500 u.f.):

$$\mathbf{P_{c1}} = (\text{Valorac. E}_i \text{ PCF} + \text{Valorac. producc. term. y no empez.}) / \text{N.º u.f. en E}_i \text{ PCF}$$

$$\mathbf{P_{c1}} = 186.000 + 32.268,91/500 = 218.265,91/500 = \mathbf{436,537 \text{ euros/u.f.}}$$

Producción que se empieza y acaba en el periodo (1.000 u.f.)

$$\mathbf{P_{c2}} = \text{Valorac. producc. term. y empez.} / \text{N.º u.f. terminadas}$$

$$\mathbf{P_{c2}} = 184.486,07/1.000 = \mathbf{184,486 \text{ euros/u.f.}}$$

Coste total de la producción terminada:

$$218.265,91 + 184.486,07 = \mathbf{402.751,98 \text{ euros}}$$

- Producción en curso

Las 200 unidades que se empiezan y no se acaban en el periodo (su precio de coste medio será **P_{c3}**).

$$\mathbf{P_{c3}} = \text{Valorac. producc. term. y no empez.} / \text{N.º u.f. en E}_f \text{ PCF}$$

$$\mathbf{P_{c3}} = 25.552,69/200 = \mathbf{127,763 \text{ euros/u.f.}}$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 6

DEBE, HABER Y SALDO DE CIERTAS CUENTAS, SUPERÁVIT DE FINANCIACIÓN, ESTADO DE LA TESORERÍA, REMANENTE DE TESORERÍA, GENERACIÓN DE CRÉDITOS, TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES CORRIENTES, COMPONENTES DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL

ENUNCIADO

El Instituto «X» es un organismo autónomo sometido al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

SE PIDE:

A la vista de los cuadros de información proporcionados en la cuenta general de este organismo:

1. Determinar el total del debe y del haber (en los casos que sea posible) así como el saldo deudor o acreedor en el libro mayor de las siguientes cuentas, explicando de qué cuadro obtiene los datos:
 - I. 400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes. En el ejercicio 2008.
 - II. 400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes. En el ejercicio 2007.
 - III. 401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes. En el ejercicio 2008.
 - IV. 430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes. En el ejercicio 2008.
 - V. 430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes. En el ejercicio 2007.
 - VI. 431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados. En el ejercicio 2008.
 - VII. 005. Presupuesto de gastos: gastos comprometidos (antes de las operaciones de cierre 2008).
 - VIII. 006. Presupuesto de ingresos: previsiones iniciales.
2. Calcular las siguientes magnitudes:
 - a) Superávit o déficit de financiación y cuál es su importe.
 - b) Formular el cuadro del estado de la tesorería del 2008, sabiendo que los cobros por operaciones no presupuestarias ascienden a 560.716,37 euros y los pagos por operaciones no presupuestarias ascienden a 525.535,23 euros.
 - c) Con el resultado obtenido en el apartado anterior, determine el remanente de tesorería del ejercicio 2008.
3. Realizar los asientos en el libro diario derivados de la operación de generación de crédito efectuada en el 2008.
4. Determinar cuál es la diferencia en el PGCP entre transferencias corrientes y subvenciones corrientes.
5. Determinar el importe de las siguientes rúbricas de la cuenta del resultado económico patrimonial 2008 y en qué cuentas del PGCP se contabilizarían.

1.a.1) Sueldos y salarios y asimilados	1.a.2) Cargas sociales
2.a) Reintegros	2.f) Otros intereses e ingresos asimilados

EJERCICIO 2008 CUADRO 1: LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS									
	Artículo	Crédito inicial	Modificaciones	Crédito definitivo	Gastos comprometidos	Obligaciones reconocidas netas	Remanente crédito	Pagos	Obligaciones pendientes pago
10	Altos cargos	59.924,00	-	59.924,00	59.388,56	59.388,56	535,44	59.388,56	-
12	Funcionarios	2.347.182,00	48.701,17	2.395.883,17	2.297.239,72	2.297.239,72	98.643,45	2.297.239,72	-
15	Incentivos rendimiento	45.000,00	-	45.000,00	34.326,84	34.326,84	10.673,16	34.326,84	-
16	Cuotas, pres. y gasto soc.	562.310,00	5.149,09	567.459,09	558.786,65	558.786,65	8.672,44	558.786,65	-
21	Reparaciones, man. y con.	86.153,00	2.700,00	88.853,00	68.470,81	67.406,83	21.446,17	49.506,58	17.900,25
22	Material, sum. y otros	318.634,00	4.140,62	322.774,62	308.563,84	303.970,61	18.804,01	259.192,92	44.777,69
23	Indemnizaciones razón serv.	28.200,00	1.000,00	29.200,00	23.203,35	23.203,35	5.996,65	21.821,15	1.382,20
24	Gastos de publicaciones	21.000,00	-	21.000,00	17.836,12	17.836,12	3.163,88	17.836,12	-
44	A.E.P.E. Otras entdes. pub.	-	12.000,00	12.000,00	11.946,06	11.946,06	53,94	11.946,06	-
46	Al sector publico	168.000,00	5.000,00	173.000,00	167.534,00	167.534,00	5.466,00	164.295,00	3.239,00
47	A empresas privadas	138.500,00	-16.500,00	122.000,00	84.000,00	84.000,00	38.000,00	84.000,00	-
48	A familias e I.S.F.L.	499.000,00	-30.240,62	468.759,38	440.657,73	440.657,73	28.101,65	424.657,73	16.000,00
62	Inversión nueva	434.445,00	-91.700,00	342.745,00	261.159,15	250.514,15	92.230,85	61.576,49	188.937,66
63	Inversión reposición	112.075,00	105.000,00	217.075,00	201.102,50	66.233,08	150.841,92	12.164,48	54.068,60
64	Gastos inv. inmaterial	234.000,00	25.000,00	259.000,00	254.006,98	229.006,98	29.993,02	113.458,98	115.548,00
	Total	5.054.423,00	70.250,26	5.124.673,26	4.788.222,31	4.612.050,68	512.622,58	4.170.197,28	441.853,40

CUADRO 2: OBLIGACIONES DE PRESUPUESTOS CERRADOS					
EJERCICIO 2008					
Presupuesto	Obl. pte. 1 enero	Modificaciones	Total obligaciones	Pagos realizados	Obl. pend. 31 dic.
2002	-	-	-	-	-
2003	-	-	-	-	-
2004	-	-	-	-	-
2005	-	-	-	-	-
2006	-	-	-	-	-
2007	874.693,53	-	874.693,53	874.693,53	-
Total	874.693,53	-	874.693,53	874.693,53	-

CUADRO 3: LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS								
EJERCICIO 2008		Previsión inicial	Modif. previsiones	Previsión definitiva	Dchos. rdos. netos	Recaudación neta	Cancelac.	Dchos. ptes. 31 diciembre
Clasificación económica								
30100 To10– Tasa general D		1,00	–	1,00	–	–	–	–
31900 Determinaciones Anl.		1,00	–	1,00	7.782,96	7.782,96	–	–
38000 De ejercicios cerrados		1,00	–	1,00	28.723,77	504,50	–	28.219,27
38100 Pagos indebidos		1,00	–	1,00	–	–	–	–
38101 Seguridad Social (IT)		1,00	–	1,00	32.405,79	32.405,79	–	–
38103 Por anuncios a cargo		1,00	–	1,00	1.183,41	1.183,41	–	–
42000 Para gastos generales		4.262.897,00	56.950,26	4.319.847,26	4.057.044,00	3.203.193,74	–	853.850,26
52000 Intereses de cuentas		11.000,00	–	11.000,00	13.917,01	10.114,38	–	3.802,63
68000 De ejercicios cerrad.		1,00	–	1,00	–	–	–	–
68100 Del presupuesto corr.		1,00	–	1,00	–	–	–	–
72000 Para operaciones de.		780.518,00	13.300,00	793.818,00	757.898,09	757.898,09	–	–
Total instituto		5.054.423,00	70.250,26	5.124.673,26	4.898.955,03	4.013.082,87	–	885.872,16
Total informe		5.054.423,00	70.250,26	5.124.673,26	4.898.955,03	4.013.082,87	–	885.872,16

EJERCICIO 2008 CUADRO 4: DERECHOS A COBRAR DE PRESUPUESTOS CERRADOS					
Presupuesto	Obl. pte. 1 enero	Modificaciones	Total obligaciones	Pagos realizados	Obl. pend. 31 dic.
2002	-	-	-	-	-
2003	-	-	-	-	-
2004	-	-	-	-	-
2005	-	-	-	-	-
2006	-	-	-	-	-
2007	1.122.997,68	-	1.122.997,68	1.122.997,68	-
Total	1.122.997,68	-	1.122.997,68	1.122.997,68	-

EJERCICIO 2008 CUADRO 5: LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE MODIFICACIONES DE CREDITO					
Tipo modificación	Cred. extraordin.	Suplemento crédito	Ampliación crédito	Trans. positivas	Trans. negativas
Instituto				178.066,09	-178.066,09

Inc. rtes. crédito	Cred. gen. ingresos	Bajas anul. rectif.	Otras modificac.	Total modific.
0	70.250,26	-	-	70.250,26

EJERCICIO 2008 CUADRO 6: BALANCE				
Activo	2008	2007	Pasivo	
A) Inmovilizado	2.454.837,70	2.353.212,80	A) Fondos propios	
I. Inversiones destinadas al uso general	0,00	0,00	I. Patrimonio	
II. Inmovilizaciones inmateriales	19.354,86	7.898,68	II. Reservas	
III. Inmovilizaciones materiales	2.435.482,84	2.345.314,12	III. Resultados de ejercicios anteriores	
			2008	2007
			3.040.465,22	2.651.935,97
			2.263.701,51	2.075.219,05
			0,00	0,00
			386.369,24	538.490,90
			.../...	

CUADRO 6: BALANCE					
EJERCICIO 2008		Pasivo		2008	2007
Activo					
....					
IV. Inversiones gestionadas		0,00	0,00	390.394,47	38.226,02
V. Inversiones financieras permanentes		0,00	0,00	0,00	0,00
B) Gastos a distribuir en varios ejercicios		0,00	0,00	0,00	0,00
C) Activo circulante		1.208.699,64	????	0,00	0,00
I. Existencias		0,00	0,00	0,00	0,00
II. Deudores		????	????	0,00	0,00
1. Deudores presupuestarios		????	????	0,00	0,00
2. Deudores no presupuestarios		0,00	0,00	????	????
3. Deudores por admón. Otros recursos		0,00	0,00	0,00	0,00
4. Administraciones Públicas		0,00	0,00	0,00	0,00
5. Otros deudores		0,00	0,00	????	????
6. Provisiones		0,00	0,00	????	????
III. Inversiones financieras temporales		0,00	0,00	0,00	0,00
IV. Tesorería		????	196.456,60		
V. Ajustes por periodificación		0,00	0,00	0,00	0,00
				181.217,72	146.026,26
				0,00	11,32
				0,00	0,00
				0,00	0,00
				0,00	0,00
Total general (A + B + C...)		3.663.537,34	????	????	????

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 6

1. DEBE, HABER Y SALDO DE DETERMINADAS CUENTAS Y EXPLICACIÓN DEL ORIGEN DE LOS DATOS

• 400. AOR, PG corriente, ejercicio 2008:

$H(400) =$	4.612.050,68	Estado de liquidación del presupuesto de gastos (columna de obligaciones reconocidas netas).
$D(400) =$	4.170.197,28	Estado de liquidación del presupuesto de gastos (columna de pagos).
$S_H = H - D =$	441.853,40	Diferencia entre el haber y el debe; se refleja en la columna de obligaciones pendientes de pago del estado de liquidación del presupuesto de gastos.

• 400. AOR, PG corriente, ejercicio 2007:

$H(400) =$	desconocido	No hay datos para determinar su importe.
$D(400) =$	desconocido	No hay datos para determinar su importe.
$S_H = H - D =$	874.693,53	Estado de obligaciones de presupuestos cerrados (casilla de obligaciones pendientes a 1 de enero de 2008, correspondientes a 2007).

• 401. AOR, PG cerrados, ejercicio 2008:

$H(401) =$	874.693,53	Estado de obligaciones de presupuestos cerrados (columna de obligaciones pendientes de pago a 1 de enero de 2008).
$D(400) =$	874.693,53	Estado de obligaciones de presupuestos cerrados (columna de pagos realizados).
$S_H = H - D =$	0,00	Diferencia entre el haber y el debe; se refleja en la columna de obligaciones de pago a 31 de diciembre, del estado de obligaciones de presupuestos cerrados.

• 430. DDR, Pi corriente, ejercicio 2008:

$D(430) =$	4.898.955,03	Estado de liquidación del presupuesto de ingresos (columna de derechos reconocidos netos).
$H(430) =$	4.013.082,87	Estado de liquidación del presupuesto de ingresos (columna de recaudación neta).
$S_d = D - H =$	885.872,16	Diferencia entre el debe y el haber; se refleja en la columna de derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre del estado de liquidación del presupuesto de ingresos.

• 430. DDR, Pi corriente, ejercicio 2007:

$D(430) =$	desconocido	No hay datos para determinar su importe.
$H(430) =$	desconocido	No hay datos para determinar su importe.
$S_d = D - H =$	1.122.997,68	Estado de derechos a cobrar de presupuestos cerrados (casilla de derechos pendientes de cobro a 1 de enero de 2008, correspondientes a 2007).

• **431. DDR, PI cerrados, ejercicio 2008:**

D(430) =	1.122.997,68	Estado de derechos a cobrar de presupuestos cerrados (columna de derechos pendientes de cobro a 1 de enero de 2008).
D(400) =	1.122.997,68	Estado de derechos a cobrar de presupuestos cerrados (columna de cobros realizados).
$S_d = D - H =$	0,00	Diferencia entre el debe y el haber; se refleja en la columna de derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre, del estado de derechos a cobrar de presupuestos cerrados.

• **005. PG, gastos comprometidos:**

H(005) =	4.778.222,31	Estado de liquidación del presupuesto de gastos (columna de gastos comprometidos). Recoge el importe total de los gastos que se han comprometido en el ejercicio, antes de las operaciones de cierre.
----------	--------------	---

En las operaciones de cierre del presupuesto de gastos, que se realizan en tres etapas, se van realizando anotaciones en el debe de la cuenta 005, de tal manera que su saldo se va anulando.

• **006. PI, previsiones iniciales:**

D(006) =	5.054.423,00	Estado de liquidación del presupuesto de ingresos (columna de previsiones iniciales).
H(006) =	5.054.423,00	No se deduce de ningún estado, sino del tratamiento contable de la apertura del presupuesto de ingresos.
$S_d = D - H =$	0,00	Su saldo siempre es nulo. La cuenta 006 aparece permanentemente saldada.

Antes del cierre del presupuesto, el acumulado del debe de la cuenta 006 expresa el total de las previsiones iniciales del presupuesto de ingresos. La cuenta 006 aparece en todo momento saldada, ya que las previsiones iniciales se traspasan simultáneamente a definitivas. La apertura del presupuesto se realiza a través de dos asientos:

• Reflejo de las previsiones iniciales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
006	PI, previsiones iniciales	5.054.423,00	
000	Presupuesto del ejercicio		5.054.423,00

• Traspaso de las previsiones iniciales a definitivas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
008	PD, previsiones definitivas	5.054.423,00	
006	PI, previsiones iniciales		5.054.423,00

2. CÁLCULO DE DIVERSAS MAGNITUDES

a) Superávit o déficit de financiación

El **superávit o el déficit de financiación** es la última de las magnitudes que se determinan al calcular el resultado presupuestario de una entidad y coincidirá con el saldo presupuestario del ejercicio, salvo que:

- Durante el ejercicio se hayan financiado gastos con remanente de tesorería.
- Durante el ejercicio se hayan producido desviaciones de financiación en gastos con financiación afectada.

Para ello, tenemos que determinar el **resultado presupuestario** del ejercicio en cuatro niveles:

1. Resultado presupuestario del ejercicio.
2. Variación neta de pasivos financieros.
3. Saldo presupuestario del ejercicio.
4. Superávit o déficit de financiación.

Conceptos	DR netos	OR netas	Importes
Operaciones no financieras (cap. 1 a 7)	4.898.955,03	4.612.050,68	286.904,35
Operaciones con activos financieros (cap. 8)	–	–	–
1. RESULTADO PRESUPUESTARIO	4.898.955,03	4.612.050,68	286.904,35
2. VAR. NETA DE PASIVOS FINANCIEROS (cap. 9)	–	–	–
3. SALDO PRESUPUESTARIO			286.904,35
(+) Créditos gastados financiados con remanente de tesorería			–
(+) Desviaciones de financiación positivas en gastos con financiación afectadas			–
(–)Desviaciones de financiación negativas en gastos con financiación afectada			–
4. SUPERÁVIT O DÉFICIT DE FINANCIACIÓN			286.904,35

b) Estado de la tesorería

Dicho estado proporciona información sobre el saldo inicial de tesorería, el total de cobros, el total de pagos y el saldo final de tesorería.

1. Cobros		
• Del presupuesto corriente	4.013.082,87	
• De presupuestos cerrados	1.122.997,68	
• De operaciones no presupuestarias	560.716,37	
	5.696.796,92	
2. Pagos		
• Del presupuesto corriente	4.170.197,28	
• De presupuestos cerrados	874.693,53	
• De operaciones no presupuestarias	525.535,23	
	5.570.426,04	
I. Flujo neto de tesorería (1 – 2)		126.370,88
3. Saldo inicial de tesorería		196.456,60
II. Saldo final de tesorería (I + 3)		322.827,48

c) Remanente de tesorería

El remanente de tesorería es una magnitud financiera que representa la liquidez a corto plazo del organismo autónomo Instituto «X» a la fecha de cierre del ejercicio. Aunque para su cálculo se computan los fondos líquidos a fin de ejercicio y los derechos y obligaciones pendientes de cobro y de pago, tanto presupuestarios como no presupuestarios, su origen es básicamente presupuestario ya que deriva de la acumulación de superávits de financiación.

Cálculo:

$$RT = FL + (DPC - OPP) = 322.827,48 + (885.872,16 - 441.853,40) = 766.846,24 \text{ euros}$$

Donde:

- RT = remanente de tesorería.
- FL = fondos líquidos.
- DPC = derechos pendientes de cobro.
- OPP = obligaciones pendientes de pago.

3. ASIENTOS DE LA OPERACIÓN DE GENERACIÓN DE CRÉDITO

Código	Cuenta	Debe	Haber
000	Presupuesto del ejercicio	70.250,26	
0025	Créditos generados por ingresos		70.250,26

Código	Cuenta	Debe	Haber
0025	Créditos generados por ingresos	70.250,26	
0030	Créditos disponibles		70.250,26

4. DIFERENCIAS EN EL PGCP ENTRE TRANSFERENCIAS CORRIENTES Y SUBVENCIONES CORRIENTES

Podemos distinguir entre las concedidas (gasto) y las recibidas (ingreso). Ambas se imputan al capítulo IV de gastos o de ingresos, según corresponda, y la diferencia entre ellas radica, fundamentalmente, en la afectación o no de los fondos o bienes concedidos o recibidos.

a) Concedidas

- **650. Transferencias corrientes:** fondos o bienes concedidos por la entidad para la financiación de operaciones corrientes, no concretas ni específicas.
- **651. Subvenciones corrientes:** fondos o bienes concedidos por la entidad para la financiación de operaciones corrientes, concretas y específicas.

b) Recibidas

- **750. Transferencias corrientes:** fondos o bienes recibidos por la entidad para la financiación de operaciones corrientes, no concretas ni específicas.
- **751. Subvenciones corrientes:** fondos o bienes recibidos por la entidad para la financiación de operaciones corrientes, concretas y específicas.

5. RÚBRICAS DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL DE 2008

1.a.1) Sueldos y salarios y asimilados

Comprende el saldo de las cuentas 640 «Sueldos y salarios» y 641 «Indemnizaciones». Su importe asciende a 2.390.955,12 euros, que es la suma de las obligaciones reconocidas netas de los artículos 10, 12 y 15 del estado de liquidación del presupuesto de gastos.

1.a.2) Cargas sociales

Comprende el saldo de las cuentas 642 «Cotizaciones sociales» y 644 «Otros gastos sociales». Su importe asciende a 558.768,55 euros, que son las obligaciones reconocidas netas del artículo 16 del estado de liquidación del presupuesto de gastos.

2.a) Reintegros

Comprende el saldo de la cuenta 773 «Reintegros». Su importe asciende a 62.312,47 euros, que son los derechos reconocidos netos en el artículo 38 del estado de liquidación del presupuesto de ingresos.

2.f) Otros intereses e ingresos asimilados

Comprende el saldo de las siguientes cuentas: 763 «Ingresos de créditos a corto plazo», 765 «Descuentos sobre compras por pronto pago», 769 «Otros ingresos financieros» y 766 «Beneficios en valores negociables». Su importe asciende a 13.911,01 euros, que son los derechos reconocidos netos en el subconcepto 520.00 del estado de liquidación del presupuesto de ingresos.