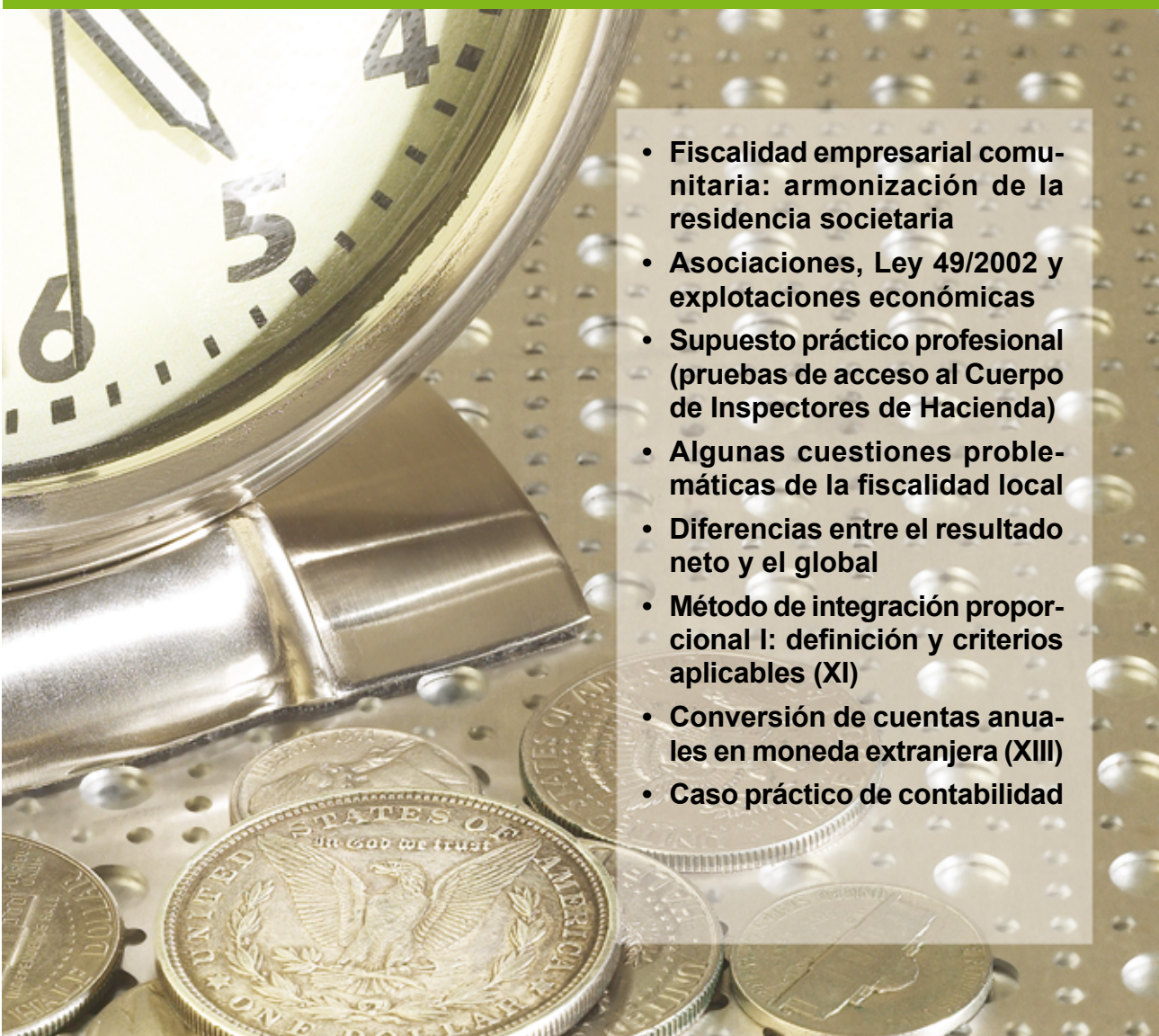




- **Fiscalidad empresarial comunitaria: armonización de la residencia societaria**
- **Asociaciones, Ley 49/2002 y explotaciones económicas**
- **Supuesto práctico profesional (pruebas de acceso al Cuerpo de Inspectores de Hacienda)**
- **Algunas cuestiones problemáticas de la fiscalidad local**
- **Diferencias entre el resultado neto y el global**
- **Método de integración proporcional I: definición y criterios aplicables (XI)**
- **Conversión de cuentas anuales en moneda extranjera (XIII)**
- **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

JULIO 2011 – NÚMERO 340

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

51/2011 La armonización de la residencia societaria en el ámbito de la fiscalidad empresarial comunitaria.	5
<i>(Juan Franch Fluxá)</i>	
52/2011 Asociaciones que realizan explotaciones económicas: ¿pueden ser de utilidad pública y gozar de beneficios fiscales?	39
<i>(Alejandro Blázquez Lidoy)</i>	
53/2011 Propuesta de supuesto práctico profesional para la Oposición de Inspección de Hacienda del Estado.	51
<i>(José Rivaya Fernández-Santa Eulalia)</i>	

CUESTIONES A DEBATE... (TRIBUTACIÓN)

54/2011 Algunas cuestiones problemáticas de la fiscalidad local.	101
<i>(Gabinete Jurídico del CEF)</i>	

CONTABILIDAD

55/2011 El resultado global en España. Efectos del tamaño y del sector.	117
<i>(Núria Arimany Serrat, Soledad Moya Gutiérrez y Gonzalo Rodríguez-Pérez)</i>	
56/2011 Método de integración proporcional I: definición y criterios aplicables (XI). ..	131
<i>(Javier Domínguez Peña)</i>	
57/2011 Otras normas aplicables a la consolidación I. Conversión de cuentas anuales en moneda extranjera (XIII).	171
<i>(Joaquín Izquierdo Peris)</i>	
58/2011 Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso en el Cuerpo Superior de Inspectores de Hacienda del Estado.	205
<i>(Anna Ayats Vilanova y Pilar García Giménez)</i>	

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS	245
---	-----

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

51/2011 Corporate residence harmonization in the European Union. (<i>Juan Franch Fluxá</i>)	5
52/2011 Partnerships that perform economic operations: can they be of public utility and enjoy tax benefits? (<i>Alejandro Blázquez Lidoy</i>)	39
53/2011 Practical training course proposal for the Opposition of the Treasury of the State Inspection. (<i>José Rivaya Fernández-Santa Eulalia</i>)	51

ISSUES TO DEBATE... (TAXATION)

54/2011 Some problems of local taxation issues. (<i>Gabinete Jurídico del CEF</i>)	101
---	-----

ACCOUNTING

55/2011 The comprehensive income in Spain. Effects of size and sector. (<i>Núria Arimany Serrat, Soledad Moya Gutiérrez y Gonzalo Rodríguez-Pérez</i>)	117
56/2011 Proportional integration method I: definition and applicable criteria (XI). (<i>Javier Domínguez Peña</i>)	131
57/2011 Other rules of consolidation I. Translation of foreign currency financial statements (XIII). (<i>Joaquín Izquierdo Peris</i>)	171
58/2011 Second exam of the selective examination for the admission to the Superior Body of the State Inspector Tax. (<i>Anna Ayats Vilanova y Pilar García Giménez</i>)	205

BIBLIOGRAPHIC REVIEWS	245
------------------------------------	-----

LA ARMONIZACIÓN DE LA RESIDENCIA SOCIETARIA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD EMPRESARIAL COMUNITARIA

JUAN FRANCH FLUXÁ

*Profesor Contratado Doctor.
Universidad de las Islas Baleares*

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 artículo analiza los criterios previstos en el Impuesto sobre Sociedades para determinar la residencia societaria y, por lo tanto, justificar la potestad de gravamen sobre el beneficio empresarial. Lejos de lo que sería deseable, su regulación e interpretación no es uniforme en los Estados miembros y ello está generando importantes obstáculos fiscales para las sociedades que desarrollan su actividad en distintos Estados miembros. Por lo tanto, su trascendencia en la reforma de la fiscalidad europea exige la armonización de este concepto. Especialmente para eliminar obstáculos a aquellos grupos y empresas de ámbito comunitario y facilitar la movilidad transfronteriza de las entidades. Mientras tanto, las estructuras que no sean netamente nacionales deberán enfrentarse a problemas de doble residencia y doble imposición que impiden el funcionamiento del mercado interior. Finalmente cabe recordar que algunas de las propuestas que pretende implantar la Comisión requieren replantearse la función y configuración de este concepto para convertirlo en el eje vertebrador de algunas medidas de naturaleza comunitaria que aún se pretenden implantar tras varios años de discusión y debate.

Palabras clave: residencia societaria, Impuesto sobre Sociedades, fiscalidad directa europea, armonización fiscal y empresas europeas.

CORPORATE RESIDENCE HARMONIZATION IN THE EUROPEAN UNION

JUAN FRANCH FLUXÁ

*Profesor Contratado Doctor.
Universidad de las Islas Baleares*

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 article analyzes the criteria set out in Corporation Tax for determining corporate residence and therefore justifying the power of tax on corporate benefits. Far from what would be desirable, its regulation and interpretation is not uniform across the Member States and it is generating significant tax obstacles for companies that operate in different Member States. Consequently, its importance in the EU corporate taxation reform is intended to require the harmonization of this concept, especially for removing barriers to groups and companies at EU level and facilitate cross-border mobility of entities. Meanwhile, the structures that are not purely national will face problems of dual residence and double taxation and preventing the efficiency of the internal market. Finally, we should remember that some of the proposals intended to implement the Commission require rethinking the function and configuration of this concept to become the backbone of some European proposals that still seek to implement after several years of discussion and debate.

Keywords: corporate residence, Corporate Tax, european direct taxation, tax harmonization and european companies.

Sumario

1. Introducción.
2. La trascendencia del concepto de residencia (un concepto necesario para la imposición de los beneficios empresariales).
3. Criterios para determinar la residencia fiscal de las sociedades.
 - A. Lugar de constitución.
 - B. Sede social.
 - C. Dirección efectiva.
4. La residencia de las sociedades en el ámbito de la Unión Europea: interpretación y aplicación ante la diversidad de criterios vigentes.
5. Problemas derivados de la falta de armonización de criterios o imposición de criterios de alcance europeo.
 - A. La vulneración de las libertades fundamentales manifestada en el reconocimiento y fiscalidad de las entidades extranjeras.
 - B. El problema de la doble residencia.
 - C. La trascendencia de la residencia en la efectiva implantación de las propuestas de reforma de la fiscalidad empresarial.
6. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Los puntos de conexión tradicionalmente utilizados para determinar la soberanía tributaria no dejan de plantear problemas en el contexto de una economía global y multinacional. Por otro lado, la residencia o nacionalidad se convierte en un condicionante que imposibilita o desnaturaliza la expansión empresarial o la presencia en diferentes Estados miembros. Así se explicita en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (STJCE) de 12 de febrero de 1974, asunto *Sotgiu* (C-152/73), que proscribe la aplicación de criterios de diferenciación distintos de la nacionalidad que produzcan de hecho discriminación encubierta. De esta forma, el citado fallo se pronuncia sobre el efecto discriminatorio o restrictivo de criterios tales como el lugar de origen, la procedencia de la mercancía, la residencia del sujeto, el lugar de la inversión, o el domicilio de la sociedad. Por todo ello, abogamos por superar una concepción nacional de la residencia que, además, facilitaría la implantación de algunas de las reformas que la Comisión ha planteado para la fiscalidad empresarial (*Home state taxation*). En este sentido consideramos que su eficacia depende de la superación de los distintos obstáculos legales que plantea, siendo la perspectiva territorialista de los impuestos y los criterios de residencia vigentes algunos de los más importantes.

2. LA TRASCENDENCIA DEL CONCEPTO DE RESIDENCIA (UN CONCEPTO NECESARIO PARA LA IMPOSICIÓN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES)

La residencia es un elemento esencial para la comprensión y configuración de la imposición personal y directa en la mayoría de Estados de nuestro entorno. Como es sabido, tanto el Derecho interno como el Derecho tributario internacional utilizan la residencia como criterio de sujeción fiscal, o sea, a la hora de determinar qué entidades se sujetarán a los distintos impuestos de un sistema tributario¹. Como punto de partida de este trabajo aceptamos la aproximación de HINNEKENS que la describe como una mera etiqueta cuyo significado o función es determinar cuándo una renta puede ser gravada o no por un determinado Estado². Esta «etiqueta» está explícitamente admitida por la mayoría de los ordenamientos, pero no recibe un tratamiento ni una interpretación uniforme. Aquí encontramos el origen de los problemas que destacaremos, y que apenas se producen cuando las circunstancias personales y económicas vinculan a una entidad con un determinado y único país³.

¹ Como indica COUZIN la palabra residencia no puede tener el mismo significado cuando se aplica a personas físicas o sociedades y su significado depende de la categoría de contribuyentes a los que se refiere y los criterios que se utilizan para determinarla. COUZIN, R.: *Corporate residence and international taxation*, IBFD, Amsterdam, 2002, págs. 2 y ss.

² Idea que hace extensible a conceptos como fuente u origen (*source*), nacional (*domestic*) o extranjero (*foreign*). HINNEKENS, L.: «Territoriality-based taxation in an increasingly common market and globalizing economy: nightmare and challenge of international taxation in this new age». *EC Tax review*, núm. 3, 1993, pág. 157.

³ Este sería el caso de las sociedades nacionales que se caracterizarían por las siguientes notas: han sido constituidas en un Estado cuyo ordenamiento jurídico, tras el pertinente registro o inscripción, les otorga personalidad jurídica; en segundo lugar, su vida administrativa y económica (toma de decisiones, intereses empresariales...) radica en su territorio y que, finalmente, está controlada por accionistas residentes en el mismo país.

La residencia permite identificar el estatuto personal de las personas jurídicas y para definirla los ordenamientos acuden, como veremos, a distintos nexos. En este sentido cabe indicar que la residencia, junto a la nacionalidad ⁴, se configuran como criterios comúnmente previstos por los ordenamientos jurídicos para definir el estatuto jurídico de una sociedad y fijar qué sujetos o entidades deben entenderse sometidos a la legislación de un determinado Estado.

La definición de residencia puede diferir dependiendo de la voluntad del legislador o las finalidades que persigan los distintos sectores del Derecho. Aunque respecto de las personas jurídicas –con independencia de la rama jurídica en que nos situemos– suele determinarse a partir de tres tipos de índices que determinan el arraigo de una entidad con el medio en el que se desenvuelve: de carácter temporal, de carácter económico (centro de intereses económicos, posesión de la mayoría de activos en un territorio) ⁵ y de carácter jurídico (constitución o registro conforme a las leyes de un determinado país).

Los efectos que se derivan de la residencia o la nacionalidad pueden diferenciarse con más claridad: con carácter general, la nacionalidad determina el vínculo político entre un Estado y una persona física o jurídica, mientras que la residencia, especialmente en el ámbito del Derecho tributario, justifica el poder tributario de un determinado Estado debido al vínculo económico que se genera por la circunstancia de desarrollar su existencia en él ⁶. De este modo, ambos criterios se presentan como *expedientes técnicos de Derecho positivo* para identificar la ley aplicable, siendo, en el caso de las personas jurídicas, un vínculo entre un ordenamiento y un contrato de organización como es el contrato de sociedad ⁷. Su función consiste en atribuir un régimen jurídico único o ley personal, a través de un punto de conexión adecuado al estatuto personal de las sociedades (capacidad, constitución, representación, funcionamiento, transformación, disolución y extinción) ⁸. Atribuir residencia o nacionalidad a las sociedades responde a la pretensión del legislador de igualar a personas jurídicas y físicas con el objetivo de simplificar sus relaciones jurídicas con terceros, entre los que se incluye la Hacienda Pública ⁹. Podemos concluir este apartado preliminar recordando que los cri-

⁴ Conceptos que pueden presentar un cierto solapamiento, pero cuyos efectos son diversos. Sobre las diferencias entra la residencia (manifestada a través del domicilio) y la nacionalidad como puntos de conexión, *vid.* COUZIN, R.: *Corporate residence and...* ob. cit., pág. 20. La lectura del artículo 22 del Código Civil pone de manifiesto que este precepto emplea el concepto de residencia para la adquisición de la nacionalidad.

⁵ Como nos recuerda la Audiencia Nacional en Sentencia de 20 de septiembre de 2009, en el ámbito de la residencia de las personas físicas la vinculación económica puede depender de una posición puramente economicista que atienda exclusivamente a los intereses económicos o del concepto «centro de intereses vitales» en base al centro de las relaciones económicas y personales más estrechas. En el ámbito de las personas jurídicas puede traducirse en el lugar donde radique el patrimonio empresarial o donde se obtenga la mayor parte de las ganancias.

⁶ Según indica MARINO, la residencia se refiere a la relación entre una persona y un determinado territorio, la ciudadanía y la nacionalidad, en cambio, son los *status* que expresan una relación de pertenencia a un determinado grupo social, en virtud de la cual «surgen un conjunto de derechos y deberes en cabeza del sujeto». MARINO, G.: «La residencia», en AA.VV. (coord. V. UCKMAR). *Curso de Derecho tributario internacional*. Tecnis, Bogotá, 2003, pág. 218.

⁷ Predicable de la nacionalidad, aunque pensamos que, por sus efectos, también es extensible a la residencia. Utilizando esta expresión GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: *Derecho de sociedades y conflictos de leyes: una aproximación contractual*. Edersa, Madrid, 2002, págs. 92 y ss.

⁸ Artículo 9.11 del Código Civil (con el mismo contenido el art. 9.1 CC para las personas físicas). Consideramos conveniente que el legislador precise cuáles son los criterios atributivos de la nacionalidad de las sociedades, y la necesidad de que aclare si el planteamiento, que tradicionalmente se ha implantado para las sociedades de capital, puede ser válido para otras formas de organización empresarial como serían los grupos de sociedades.

⁹ En el ámbito de los pronunciamientos del TJCE el apartado 36 de la Sentencia *Saint Gobain*, de 21 de septiembre de 1999 (C-307/97), indica que «respecto a las sociedades, procede señalar, en este contexto, que su domicilio, en el sentido antes

terios para fijar la residencia son básicos a la hora de establecer la tributación de las rentas obtenidas en un determinado país. Sin embargo, tampoco podemos olvidar que su regulación –contenida en normativa interna e internacional– origina un escenario en el que las disparidades de criterios, terminológicas o interpretativas, pueden generar problemas de alcance y significado diverso (especialmente respecto a la determinación de la soberanía o doble tributación) ¹⁰.

3. CRITERIOS PARA DETERMINAR LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS SOCIEDADES

Procederemos a examinar aquellos criterios que mayoritariamente han sido adoptados por los Estados miembros para determinar la residencia societaria, tomando como referente nuestra legislación fiscal vigente. No obstante, existe una notable convergencia en el uso de criterios de carácter fáctico y legal para precisarla (identificados en el ámbito del derecho internacional tributario mediante las denominaciones *factual test* o *legal test*). Debe criticarse que la determinación de la residencia dependa de expresiones imprecisas o que pueden plantear importantes dificultades de prueba. Los criterios de residencia y territorialidad se vinculan a conceptos generalistas, a veces indeterminados, que imposibilitan la precisión objetiva que el sistema tributario necesita para evitar prácticas que fundamentadas en criterios de interpretación interesados pueden provocar distorsiones al sistema tributario. La divergencia entre los conceptos fiscales y administrativos, por una parte, y la dificultad de concretar los distintos criterios establecidos en las normas tributarias, por otra, incrementa la complejidad señalada.

Ante la indeterminación de dichos criterios es imprescindible remitirse a otros conceptos ya acuñados en otros sectores (Derecho mercantil) para poder precisarlos y delimitarlos. Así, nuestro Derecho tributario ha acogido los criterios tradicionalmente usados para calificar a una entidad como nacional española ¹¹. No procede detenernos en las diferencias entre residencia y nacionalidad, que tradicionalmente han sido utilizadas por el legislador para gravar el beneficio de las personas jurídicas ¹².

La existencia de diferentes nexos –entendidos como *test* en la doctrina de tradición anglosajona– lleva a plantearnos si es realmente necesario un concepto de residencia para las sociedades. La facilidad con que pueden ser manipulados por las sociedades a la hora de establecer su planificación

mencionado, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado (véase la Sentencia *ICI*, antes citada, apartado 20, y la jurisprudencia allí indicada). La Sentencia *ICI* se dictó el 16 de julio de 1988 (C-264/96).

¹⁰ Planteando la eliminación del concepto de residencia societaria, COUZIN, R.: *Corporate residence and...* ob. cit., pág. 266.

¹¹ Ese criterio se introdujo en la Ley 41/1964, de 11 de junio, respecto al Impuesto sobre Sociedades (Impuesto general sobre la renta de las sociedades). Como indica ALBIÑANA era «una novedad en la ordenación de este impuesto, ya que antes se exigía la nacionalidad española y esta dependía, concurrentemente, de que la sociedad se hubiera constituido conforme a las leyes españolas y de que tuviera su domicilio en territorio nacional». Sin embargo, observamos que la distinción puede ser nominal ya que estas características se mantienen actualmente para determinar la residencia. *Vid.* ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C.: «El impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídica». *RDFHP*. Edersa, núms. 65 y 66, septiembre-diciembre, 1966, pág. 1.666.

¹² Buena prueba de ello es el artículo 4 del Decreto-Ley de 17 de julio de 1947 que disponía que «a todos los efectos, se podrá considerar como unidad económica la agrupación de entidades, cualquiera que sea su nacionalidad que dependa directa o indirectamente de una entidad española a quien corresponda la administración superior de la agrupación, por disponer del control de la misma a través de la posesión mayoritaria de acciones».

fiscal hace que esta cuestión no deje de estar presente entre algunos autores ¹³. Opinamos que no ha sido debidamente cuestionado que los criterios tradicionalmente implantados en la mayoría de ordenamientos –constitución y sede efectiva de dirección, ya sea de manera cumulativa o individualmente– permitan determinar con certeza cuál es la *residencia real* de una sociedad y dan sentido a este concepto. A diferencia de la nacionalidad, la intención del legislador es que los vínculos que incorpora con tal finalidad en su normativa interna tengan la entidad suficiente para justificar la imposición de las rentas obtenidas tanto en el país como también las de fuente extranjera.

Los criterios adoptados en los diferentes Derechos nacionales son numerosos y diversos. Nuestro ordenamiento jurídico, siguiendo la pauta de otros Estados, enumera varios y los tipifica con carácter alternativo. De un examen comparado de las distintas legislaciones pueden citarse los siguientes: la constitución o incorporación, la sede social, la dirección de la sociedad y la dirección efectiva, la dirección central y el poder de control, la oficina principal de dirección, la actividad principal, el control, el domicilio y, finalmente, «otras circunstancias» ¹⁴. La Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) acoge los tres primeros que –con carácter único, o conjuntamente con otros– son los más extendidos en nuestro entorno legislativo. Así lo hace en su artículo 8.1, modificado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. Aunque la modificación no altera la esencia de estos criterios, ya consolidados en las últimas redacciones de la ley reguladora del impuesto ¹⁵.

Antes de su examen, debemos recordar que la aplicación de estos criterios se realiza de manera individualizada, es decir, siempre respecto de una concreta sociedad con total independencia de las relaciones de vinculación que esta pueda presentar o de su pertenencia a un grupo de sociedades.

A. Lugar de constitución

Iniciaremos este apartado recordando que algunos ordenamientos prevén este criterio con carácter único o bien acumulativo. En nuestro TRLIS se manifiesta expresamente que el *lugar de constitución de la sociedad* es un criterio determinante de la residencia de las sociedades. Estamos ante un criterio formal y los Estados que siguen el denominado *modelo de constitución o incorporación* –propio de países anglosajones ¹⁶– consideran que el ordenamiento aplicable es aquel conforme

¹³ Sobre esta cuestión, ARNOLD, B.J.: «A tax policy perspective on corporate residence». *Canadian Tax Journal*, vol. 51, núm. 4, 2003, págs. 1.559 y ss.

¹⁴ Criterios recopilados por la ponencia general en *vid.* AA.VV. (*Cahiers de droit fiscal international*). «The fiscal residence of companies». (Belgium Congress of IFA), vol. 72 a, Kluwer law international, 1987, págs. 118 y ss.

¹⁵ Según este precepto se consideran residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) que se hayan constituido conforme a las leyes españolas. Esta condición hace indiferente la situación de su domicilio y su dirección efectiva; b) que tengan su domicilio social en territorio español. En estos casos dichas entidades se regulan por la normativa española según establece la normativa mercantil; c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. En este caso estas entidades deben tener su domicilio en territorio español en cumplimiento de la normativa mercantil, si radica en dicho territorio el principal establecimiento o explotación. A estos efectos, la sede de dirección efectiva es aquel lugar donde se lleve la dirección y control del conjunto de las actividades.

¹⁶ El término *incorporation* debería traducirse en nuestra tradición legislativa como constitución o registro. Se adscriben a este modelo los ordenamientos inglés, norteamericano, suizo u holandés o el sueco. Tomando por ejemplo este último ordenamiento el IS sueco (capítulo 6, sección 31L) impone la obligación de contribuir por la totalidad de las rentas a las

a cuyo Derecho se haya constituido la sociedad. Ello significa, a efectos prácticos, que el criterio determinante es la voluntad de los socios al poder elegir el estatuto social (*lex societatis*) de la entidad que crean. Sin embargo, la nacionalidad de la sociedad no depende de la autonomía de los socios, que únicamente constituirán la sociedad conforme a un concreto ordenamiento. Pues, si bien es cierto que este modelo se apoya en la autonomía de la voluntad, tan solo el ordenamiento de cada país puede dotar de personalidad a la sociedad y reconocerla como nacional suya¹⁷. A diferencia del *modelo de sede real*, de corte germánico, es totalmente irrelevante el lugar en el que la sociedad tenga su administración o desarrolle sus actividades principales. Para destacar la atracción de la constitución/inscripción como punto de conexión quizás baste acudir a la legislación holandesa que considera, a efectos de la aplicación de los tratados frente a un tercer país, que una sociedad constituida en Holanda con sede en otro país es residente en Holanda¹⁸.

La aplicación del lugar de constitución de las entidades con el objetivo de determinar cuáles son residentes (en muchas ocasiones el legislador también exige que se proceda a la inscripción registral en ese mismo Estado)¹⁹ ofrece ventajas e inconvenientes que han sido debidamente sistematizadas por la doctrina²⁰. Por ello nos limitamos a valorar positivamente que simultáneamente a la constitución de una entidad se produzca una expresa asignación de la ley aplicable, ya que esto supone una mayor seguridad jurídica y una mejor protección de terceros. Aunque la aplicación de este criterio puede llevarnos a la búsqueda de residencias de conveniencia mediante la constitución de una sociedad en el extranjero con el objetivo de eludir las disposiciones del Derecho de sociedades del Estado en el que se encuentra el domicilio social efectivo relativas a la protección de determinados intereses primordiales. Ante esta crítica o recelo por parte de los legisladores y las Administraciones tributarias estamos de acuerdo con JACOBS que lo ciertamente *manipulable* es el propio principio de residencia, por las consecuencias que conlleva, la tributación mundial del sujeto pasivo residente²¹. Esta afirmación nos resulta obvia desde el momento en que el modelo de sede real también admite manipulaciones con el único propósito de conseguir una carga tributaria menor. A pesar de las observaciones realizadas también presenta importantes ventajas como son su simplicidad y menor disparidad interpretativa. Tal vez por ello este criterio ha sido respaldado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo (TJCE) en los casos *Überseering* e *Inspire Art* cuyos fallos lo confirman como método para evitar obstáculos al libre establecimiento de las empresas dentro de la Unión Europea.

sociedades constituidas en su territorio. En este sentido son residentes las sociedades constituidas y registradas en Suecia con independencia del Estado desde donde se realice la dirección efectiva o del país donde residan los accionistas.

¹⁷ Estamos de acuerdo con PRETEL en que la voluntad de los socios puede, a lo sumo, elegir los factores que de modo mediatamente determinarán la nacionalidad de una sociedad (fijación del domicilio, inscripción en un determinado registro...). *Vid.* PRETEL SERRANO, J.J.: «Nacionalidad y domicilio de la sociedad anónima». *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, Tomo XXX, vol. I, 1991. Incidiendo en el problema planteado BLANCO-MORALES LIMONES, P.: *La transferencia internacional de sede social*. Aranzadi, Derecho de sociedades, Pamplona, 1997, págs. 50 y ss.

¹⁸ *Vid.* VAN GENNEP, C.: «Dual-resident companies: The second sentence of article 4(1) of the OECD Model convention of 1977». *European taxation*, IBFD, mayo, 1991, págs. 141 y ss. Sobre el problema de la residencia dual en Derecho tributario, VAN RAAD, K.: «Dual residence». *European taxation*, IBFD, agosto, 1998.

¹⁹ De este modo el legislador exige que la sociedad se haya constituido en el Estado donde tenga su sede estatutaria (incorporación).

²⁰ GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: *Derecho de sociedades...* ob. cit., págs. 52 y ss.

²¹ *Vid.* JACOBS, O., SPENGLER, C. y SCHÄFER, A.: «ICT and international corporate taxation: tax attributes and scope of taxation». *Intertax*, núms. 6-7, 2003, pág. 226.

B. Sede social

Como punto de partida y debido al enfoque de este artículo conviene recordar que el TJCE ha considerado que la sede social de las sociedades «sirve como punto de conexión con el sistema legal de un Estado en particular, del mismo modo que la nacionalidad en cuanto a las personas físicas»²². La sede social puede configurarse como un requisito más a la hora de determinar la residencia de las sociedades o, en ocasiones, como la condición que el legislador contempla para determinar qué sociedades son residentes. Ambas posibilidades han sido recogidas en nuestro ordenamiento como ponen de manifiesto tanto el vigente TRLIS como la derogada Ley 40/1979, de 10 de diciembre, que en su artículo 4 consideraba residentes en España a las personas físicas domiciliadas en territorio español o que residan principalmente en España y a las personas jurídicas con el domicilio social en España²³.

Ante la ausencia de precisión en las normas tributarias, debemos acudir al Derecho privado (arts. 9.11 y 28.1 CC, 5 y 6 LSA y, finalmente, 7 LSL²⁴) para entender qué se entiende por sede social²⁵. De la lectura de estos preceptos podemos realizar los siguientes comentarios: nuestra legislación no acepta la exclusividad de la conexión por constitución y, en segundo lugar, la nacionalidad²⁶ se determina conforme a la sede social de la entidad que, en cualquier caso y como requisito indispensable, debe radicar en territorio español. El legislador impone la necesidad de que la sede radique en nuestro territorio y que las sociedades deban constituirse conforme a la legislación española. Por norma general, las entidades tienen su domicilio social en el país de constitución.

Por lo tanto, el concepto de sede social enlaza con la idea de vínculo que recoge el TJCE cuando indica que esta es un vínculo que sirve para conectar a la sociedad con el sistema legal de un determinado Estado, como ocurre con la nacionalidad en el caso de las personas físicas²⁷. Esta exigencia queda

²² Línea jurisprudencial que se confirma en la Sentencia *Hoesch v. Inland Revenue* de 8 de marzo de 2001 (C-410/98).

²³ Norma que regulaba el régimen jurídico de control de cambios, modificada por Ley Orgánica 10/1983, de 16 de agosto, que elevó el rango de la norma por exigencias constitucionales y derogada por Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales con excepción del capítulo II.

²⁴ Preceptos que presentan el mismo contenido. Nos remitimos al tenor de la LSL que fue aprobada con posterioridad: «Domicilio. 1. La sociedad de responsabilidad limitada fijará su domicilio dentro del territorio español en el lugar en el que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el lugar en que radique su principal establecimiento o explotación. 2. En caso de discordancia entre el domicilio que conste en el Registro y el que correspondería conforme al apartado anterior, los terceros podrán considerar como domicilio cualquiera de ellos».

²⁵ A diferencia del Derecho tributario alemán que en el parágrafo 11 de la Ordenanza Tributaria define el concepto de sede (*Sitz*) haciendo referencia a la sede social (lugar determinado por la ley, el contrato social, los estatutos, el negocio fundacional u otra disposición semejante). Como veremos más adelante, el precepto no hace referencia a la dirección de los negocios porque el ordenamiento privado alemán no permite la discordancia entre la sede social y la sede de dirección efectiva. En nuestra lengua puede consultarse la magnífica adaptación realizada por PALAO TABOADA, C.: *Ordenanza tributaria alemana*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 61. Algunos autores entienden que la sede de las personas jurídicas regulada en el parágrafo 11 de la Ordenanza tributaria alemana (*Sitz*) se corresponde con el de residencia habitual de las personas físicas (*Wohnsitz*) regulado en el parágrafo 8 de la citada norma. La sede social en Alemania implica la responsabilidad tributaria ilimitada según impone el parágrafo 1.1 de la KStG. Vid. DJANANI, C. y BRÄHLER, G.: *Internationales Steuerrecht*. Gabler, Wiesbaden, 2004, pág. 12.

²⁶ El Código Civil sigue el criterio de la nacionalidad para determinar la *lex societatis* (en su art. 9.11.1.º establece que la ley personal correspondiente a las personas jurídicas es determinada por su nacionalidad).

²⁷ Vid. la resolución al asunto *Comisión vs. Francia* (C-270/83) DOCE 273, 1986, párrafo 18.

claramente patente en la excepción prevista en la regulación de las sociedades anónimas y las sociedades limitadas²⁸. Son varios los preceptos del ordenamiento privado que determinan qué sociedades tienen nacionalidad española, pero ninguno determina cuál será la nacionalidad de las que no lo sean. De este modo utiliza una técnica unilateral que complementa con el reconocimiento automático de las sociedades que han sido válidamente constituidas conforme a su *lex societatis*. Los preceptos arriba reseñados dejan claro que se considerará como sociedad extranjera aquella que debe su existencia a otro ordenamiento jurídico o la que se constituya en España pero fije su sede de dirección efectiva en el extranjero²⁹.

Aunque nuestro sistema no se decante de manera expresa por el criterio de sede real³⁰ y lo haga por el de «constitución-domicilio»³¹, no podemos obviar que se produce un cierto paralelismo o convivencia entre la sede de dirección y la constitución o registro. Nuestro ordenamiento exige dos elementos para determinar que una sociedad es española: la constitución conforme al Derecho español y que, además, tenga su domicilio en España. Nos encontramos pues, por un lado, ante la necesidad de precisar el domicilio social, dato que, debido a su importancia, se salvaguarda legalmente con la pretensión de que el domicilio registral coincida con el real o efectivo³² y, por otro lado, la constitución conforme al Derecho español exige que el domicilio esté en nuestro territorio³³. Lo que acabamos de afirmar no implica que una sociedad constituida bajo otro ordenamiento, pero que tenga su sede social en España, no posea la nacionalidad española puesto que esta sería otorgada por razón de su domicilio en nuestro territorio. Esta concesión se realiza independientemente de que dicha situación pueda suscitar un conflicto entre dos Estados que utilicen modelos contrapuestos, como analizaremos al referirnos a la transferencia internacional de sede. Por lo tanto, que las sociedades españolas deban fijar su domicilio en España es un requisito material que se utiliza para determinar si ha sido válidamente constituida. Para resolver esta cuestión es necesario conocer con carácter previo si la sociedad debe someterse o no al Derecho español, circunstancia que depende de que se cumplan las condiciones

²⁸ Según los artículos 5.2 de la LSA y 6.1 de la LSRL, una entidad acogida a uno de estos tipos societarios se considerará de nacionalidad española cuando tenga su domicilio en territorio español «cualquiera que sea el lugar en que se hayan constituido».

²⁹ Conclusiones que podemos extraer de los artículos 28 del Código Civil y 15 del Código de Comercio.

³⁰ Para GARCIMARTÍN la lectura precipitada de ciertos artículos, especialmente el 5.2 de la LSA y 6.2 de la LSRL, puede llevar a entender que el legislador ha preferido un modelo de sede real. GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: *Derecho de sociedades...* ob. cit., pág. 299.

³¹ Véase por todos SÁNCHEZ CALERO, F.: «La nacionalidad de la sociedad anónima». *Revista Derecho de Sociedades*, Aranzadi, núm. 1, 1996, pág. 46. Este autor acoge la doctrina establecida por GARRIGUES que GARCIMARTÍN considera superada cuando entiende que el Derecho positivo español responde a un modelo de constitución donde la *lex societatis* es la ley del Estado conforme a cuyo Derecho se haya constituido la sociedad. En la defensa de este modelo hace referencia a los autores que tradicionalmente han defendido que el Derecho español no responde a este criterio. *Vid.* GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: *Derecho de sociedades...* ob. cit., págs. 292 y ss.

³² Completando el contenido del artículo 28 del Código Civil, el artículo 40 del Código Civil impone a los socios la obligación de ubicar el domicilio en el lugar donde se halle establecida la representación legal o donde se ejerzan las principales funciones de la sociedad. La necesidad de que los socios no designen libremente el domicilio y este responda al principio de veracidad viene corroborada por los artículos 6.2 de la LSA y 7.2 de la LSL que asumen la jurisprudencia anterior a la aprobación de estas normas donde se establecía la presunción *iuris tantum* de identidad entre el domicilio registral y real, la inoponibilidad a terceros en caso de inexactitud y el derecho de elección de los terceros en casos de discordancia entre domicilio real y registral (entre otras, SSTs de 7 de enero de 1954, de 10 de junio de 1958, de 30 de marzo de 1963 y de 19 de diciembre de 1983).

³³ Estamos de acuerdo que tanto para la Administración tributaria como para los obligados tributarios resulta especialmente difícil probar que el lugar de dirección de la empresa no se corresponde al de su sede social. Situación que sería en todo caso obvia para aquellos supuestos en que la empresa no disponga de personal en el lugar asignado como sede social. *Vid.* SCHUHMANN, H.: *Die Organschaft: Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Einzelne Steuern*. Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 2001, pág. 24.

intrínsecas exigibles por el modelo adoptado, en nuestro caso, el de sede real. Resulta evidente que en el momento de determinar el estatuto personal de la sociedad, el legislador exige que la dirección del conjunto de las actividades que desarrolla la sociedad radique en España ³⁴. Por ello, valorando conjuntamente el desarrollo normativo de la constitución y la sede social debemos prestar atención a la paradoja de que no sean españolas aquellas sociedades constituidas conforme a Derecho extranjero con la sede real en España ni tampoco aquellas que constituidas conforme al ordenamiento español tengan su domicilio en el extranjero. Estas hipotéticas situaciones pueden llevar, según el parecer de FERNÁNDEZ DEL POZO, a resultados contrarios a las intenciones de las normas ³⁵.

Por lo tanto, hay que determinar dónde se adoptan los acuerdos o las decisiones cotidianas de administración por parte de los órganos sociales o dónde se lleva la contabilidad o la contratación ordinaria, circunstancia que nos sitúa ante el criterio que a continuación analizaremos. Cuando la sede social no se corresponda con el lugar donde se realiza la efectiva dirección se atenderá a los hechos que permitan concretar el lugar en que se realice dicha gestión o dirección y, si esta presunción fallase, se entenderá que la entidad tiene el domicilio fiscal donde radique el mayor valor del inmovilizado. Con estos parámetros se pretende evitar cualquier manipulación de este criterio que se traduciría en la práctica de establecer un centro directivo que no se corresponda con la realidad, situación que quedaría confirmada cuando este difiera notoriamente del lugar donde se realizan los negocios o donde está el inmovilizado de la empresa. En todo caso, entendemos que al tener carácter presuntivo, será la prueba de la realidad fehaciente de la empresa y su actividad empresarial la que deberá determinar cuál es el Estado o lugar donde la sociedad tiene su residencia.

Entendemos que el domicilio social en el territorio de un determinado Estado es un requisito para fijar la residencia de un sujeto y que, en el caso de nuestras leyes, exige una conexión entre la sede social y el territorio. De este modo, el domicilio social será aquel que se contemple en los estatutos sociales que, además, debe ser el lugar desde donde se realice la verdadera actividad de la sociedad respecto a terceros ³⁶. En el supuesto de que no coincidan deberá prevalecer la sede real o de hecho, desde donde se ejerce el control y adoptan las decisiones con independencia de que esa no sea la sede estatutaria ³⁷.

C. Dirección efectiva

El tenor literal de nuestro artículo 8.1 es un buen punto de partida para ilustrar el escenario de indeterminación que queremos analizar. Este dispone que «una entidad tiene su sede de dirección

³⁴ La utilización del domicilio fiscal como punto de conexión en los tributos cedidos sigue planteando importantes problemas que afectan al reparto del poder tributario entre las comunidades autónomas. La derogada Ley 21/2001, de 27 de diciembre, imponía que en el domicilio social estuviese efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios (art. 21).

³⁵ Sobre los distintos tipos de interpretaciones que pueden realizarse al artículo 5 de la LSA basadas en el Derecho comparado, FERNÁNDEZ DEL POZO, L.: «El traslado internacional de domicilio de la sociedad europea». *Revista de derecho mercantil*, núm. 250, octubre-diciembre, 2003, págs. 1.500 y ss.

³⁶ Así se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 1957.

³⁷ Opinión vertida por MALHERBE, J.: *Droit fiscal international*. Maison Larcier, Bruselas, 1994, pág. 56. En el Derecho tributario alemán el lugar desde el que se ejerce la dirección es determinante en aquellos supuestos en los que estatutariamente falte o no se determine una sede. *Vid.* BIRK, D. Comentario al párrafo 11, en HÜBSCHMANN, HEPP y SPITALER. *AGO(FGO) Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar*. Otto Schmidt, Köln, 1995 (número marginal 18).

efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades». Por otro lado, este factor requiere una mayor atención por su implantación en el derecho internacional y las complejidades interpretativas que presenta. En la práctica las administraciones tributarias recurren únicamente a su derecho nacional para fijar la sede de dirección efectiva³⁸. Tal vez por este motivo este nexo ha sido rebatido por la doctrina internacional más cualificada³⁹. La falta de armonización o unificación de criterios para interpretar o aplicar el criterio de sede de dirección efectiva es mayor que los dos anteriores. Ello se debe a su carácter eminentemente fáctico, originando una amplia y problemática casuística a la hora de delimitar o determinar el territorio donde se encuentra la administración y gestión de la entidad o el lugar en el que se decide su política principal⁴⁰. En cualquier caso nos referimos a una sede real que, como apunta AVERY JONES, nos sitúa ante la posibilidad de que más de un Estado miembro considere que la sociedad tiene su dirección efectiva o su dirección central y de control en su territorio. Como ya ha quedado claro, la determinación de estos criterios es, en muchas ocasiones, circunstancial⁴¹.

Según disponen nuestras normas tributarias, la dirección efectiva permite determinar la residencia de las sociedades, pero también el domicilio tributario, que con carácter prioritario será el lugar del domicilio social siempre que desde este se centralice la gestión administrativa y la dirección de las actividades de la sociedad⁴². La inclusión de este criterio se correspondería con el *modelo de la sede real*, que ilustra la pretensión del legislador de aplicar el ordenamiento jurídico del Estado donde la sociedad despliega mayoritariamente su actividad⁴³. Por lo tanto, la *lex societatis* será el ordenamiento del Estado en cuyo territorio se localiza la sede real, independientemente de que se haya constituido conforme a la ley de dicho Estado. La vía para conseguir este resultado no es única ni uniforme, ya que los ordenamientos han adoptado criterios diversos en la concreción de los ele-

³⁸ El Derecho comparado nos ofrece diversas denominaciones. Por ejemplo, en las legislaciones de influencia anglosajona se utiliza el término «place of central management and control» y en Alemania se ha optado por el concepto de «Ort der Geschäftsführung».

³⁹ HINNEKENS, L.: «Revised OECD-TAG definition of place of effective management in treaty tie-breaker rule», *Intertax*, volumen 31, 2003, pág. 314.

⁴⁰ RAMALLO afirma acertadamente que entre los distintos criterios para determinar la residencia tributaria puede resultar especialmente conflictivo el relativo a la sede de dirección efectiva, puesto que nos encontramos ante un concepto o realidad compleja con un alto grado de subjetivismo a la hora de concretarlo. Este autor apunta como posible efecto el hecho de que varias Administraciones tributarias consideren que una entidad tiene su sede de dirección en su territorio. RAMALLO MASSANET, J.: «La directiva relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales. La experiencia española». *Revista de información fiscal*, núm. 43, 2001, pág. 43.

⁴¹ Vid. AVERY JONES, J.: «Place of effective management as a residence tie-breaker». *Bulletin for fiscal documentation*, IBFD, vol. 59, núm. 1, enero, 2005, pág. 20.

⁴² Nos parece correcta la opinión del *Inland Revenue* cuando considera que la sede, entendida como el lugar de control y dirección, no puede asociarse al lugar de reunión de los consejeros, si esta tiene un carácter meramente formal. En este caso primaría la residencia individual de los distintos consejeros (*individual directors*). Vid. DAVIES, D.: *Booth: Residence, domicile and UK taxation*. Tolley-Lexis Nexis, 2002, págs. 120 y ss.

⁴³ Opinando como GARCIMARTÍN, no se puede plantear ni pretender la generalización del modelo de sede real como medida para proteger a los acreedores sociales. Pues si bien es cierto que la proximidad puede ser un elemento a tener en cuenta la protección de los acreedores sociales, este no puede ser suficiente para pretender instaurar el modelo de sede real. De la lectura de la Sentencia *Centros* y respecto a un posible interés general, este autor indica que la protección del interés de los terceros no es una razón apropiada para establecer el modelo de sede real (*Sitztheorie*), admitiendo que, a lo sumo, podría justificar ciertas restricciones al modelo de constitución/incorporación. Vid. GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: «La sitztheorie es incompatible con el Tratado CE (algunas cuestiones del Derecho internacional de sociedades iluminadas por la Sentencia TJCE de 9 de marzo de 1999)». *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 232, abril-junio, 1999, pág. 673.

mentos fácticos que implican la existencia de sede real. El propio Derecho mercantil demuestra que no es indiferente el lugar donde se establece o radica la sede de la sociedad, ya que se exige que exista una correlación entre el centro principal de intereses o actividad y la sede social ⁴⁴. En la esfera del Derecho tributario los artículos 48 de la Ley General Tributaria (LGT) y 8.1 del TRLIS apuntan como dato decisivo para determinar la residencia y el domicilio fiscal de las personas jurídicas el lugar donde efectivamente radiquen la gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. Estos dos criterios, gestión y dirección, pueden diferenciarse y son autónomos, aunque a lo largo de nuestra exposición los utilizaremos de manera conjunta haciendo referencia a la sede de dirección efectiva, pues entendemos que son complementarios para el desarrollo de la actividad empresarial ⁴⁵.

De los tres criterios que establece el artículo 8.1 del TRLIS con el objetivo de determinar la residencia entendemos que es el último, el de la sede de dirección efectiva, el que tiene una relevancia superior. Los dos primeros, constitución y sede social, atienden a motivos de carácter formal y quedan subordinados a la voluntad de los socios de la empresa. Mediante la inclusión de este último criterio el legislador pretende vincular la residencia a la sede real, que suele identificarse con la administración central o lugar donde se toman las decisiones sociales y se desarrolla la dirección y administración de la empresa (*place of central administration, der effektiver Verwaltungssitz*). Como alternativa a considerar, también se identifica la sede real con el lugar donde la sociedad tiene su centro principal de actividades (*lieu d'exploitation*). Entre estos dos elementos, de carácter fáctico, GARCIMARTÍN—defensor de la doctrina alemana de la sede— destaca la preferencia de *lege ferenda* del primer nexo ⁴⁶.

El manejo de estos conceptos (sede social, domicilio fiscal, sede de dirección...) debería someterse a una mayor precisión, pues no siempre podrán utilizarse indistintamente cuando se quiera delimitar la residencia. Un claro ejemplo lo encontramos en la distinción conceptual que puede establecerse al utilizar con rigor los criterios de sede social y sede real o de dirección efectiva. Estos pueden no coincidir y estar ubicados en países diferentes hasta el punto de que la sede social no tiene por qué coincidir con el territorio del Estado cuya legislación ha sido utilizada para constituir a la sociedad.

Frente a esta aparente diversidad conceptual, procederemos a explicar cuáles de estas circunstancias o criterios son relevantes en el ordenamiento tributario y, específicamente, cómo se resuelve la cuestión respecto a las entidades sujetas al IS español ⁴⁷. La ley española, aceptando ambas soluciones en los distintos supuestos que establece, otorga prioridad al aspecto institucional y dinámico

⁴⁴ Esta influencia tiene por efecto que si el principal establecimiento o explotación se localiza en España, el domicilio social *deberá* estar en nuestro país (arts. 5.2 LSA y 6.2 LSL). Esta exigencia permite cuestionar la compatibilidad de tales preceptos con la normativa comunitaria.

⁴⁵ Así lo considera NAVARRO FAURE para quien la finalidad de la gestión administrativa, entendida como burocracia, es aplicar las decisiones emanadas del ejercicio de la dirección. De este modo la gestión puede entenderse como una mera consecuencia de la dirección o como una actividad necesaria para completarla y hacerla efectiva. NAVARRO FAURE, A.: *El domicilio tributario*, Marcial Pons, Barcelona, 1994, pág. 100. Contrario a esta opinión BAENA considera que estos conceptos no deben identificarse ya que la gestión administrativa supone el ejercicio de la alta dirección y la dirección es el control administrativo ejercido por el consejo de administración. BAENA AGUILAR, A.: *El domicilio tributario en derecho español*, Aranzadi, Pamplona, 1995, págs. 110 y ss.

⁴⁶ Recogiendo tal sentir como mayoritario entre la doctrina y, especialmente, la alemana. GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J. *Derecho de sociedades...* ob. cit., pág. 67.

⁴⁷ Sobre la naturaleza jurídica del domicilio fiscal y los requisitos que debe reunir según el ordenamiento positivo (necesario, único, general y real o efectivo), nos remitimos a BAENA AGUILAR, A.: *El domicilio tributario...* ob. cit., pág. 119 y ss.

(lugar efectivo de la actividad de los órganos de dirección y gobierno) frente a los criterios estáticos o contractuales. De las distintas circunstancias previstas en el TRLIS, se configura como eje central el gobierno de la sociedad, por lo tanto, el lugar desde donde se realiza la administración y gestión. El criterio de la sede de dirección efectiva en nuestro país, opción que supone la dirección y el control de sus actividades radica en nuestro territorio ⁴⁸, pone de manifiesto las deficiencias que plantean este extendido criterio que al ser tan extensivo e indeterminado puede plantear problemas de interpretación y una frecuente superposición de ordenamientos, sobre todo en presencia de operadores que presenten una estructura organizativa compleja o intereses internacionales ⁴⁹.

El problema hipotético que se puede plantear es una situación en la que existan distintos centros de explotación y dirección (especialmente tras las facilidades de descentralización que permiten los nuevos medios tecnológicos). Ante este escenario cabe profundizar en la verificación de ese dato, o plantear soluciones alternativas, para establecer la residencia societaria y, por ende, el domicilio de una sociedad en un determinado Estado. En estos supuestos, y cuando la pluralidad de centros de actividad y explotación dificulte la localización del *hecho directivo* ⁵⁰, intervendrán criterios reales o de carácter patrimonial. En último extremo será el lugar donde radique la mayor parte del inmovilizado donde se considerará que la sociedad tiene su domicilio social y, por consiguiente, su residencia, salvo que se acuda con tal intención al lugar de constitución de la sociedad. Esta posibilidad nos recuerda que no existe ningún tipo de exclusión o prelación entre los criterios anteriormente comentados.

No resulta nada desdeñable el problema de valorar el *hecho directivo* ⁵¹. Sobre este aspecto parece claro que una reunión anual de accionistas pueda ser tenida en cuenta a la hora de determinar

⁴⁸ Atendiendo al *case law* del Reino Unido, SQUIRES entiende que el control no exige unos mínimos de actividad (*active involvement*) pudiendo ser ejercido incluso «de manera tácita a través de una supervisión pasiva». SQUIRES, M.B.: *Tax planning for groups of companies*. Butterworths, London, 1990, pág. 291.

⁴⁹ Insistiremos posteriormente en esta cuestión. Resulta interesante el caso de la autoridad tributaria francesa que establece un tratamiento tributario especial para la calificación de las sedes de dirección de multinacionales en Francia (*headquarters*). Vid. ANDERSON, J.: «French headquarters and investment incentives: a comparative analysis». *Bulletin for international fiscal documentation*, IBFD, septiembre, 1995, pág. 417; LONG, Y.: «Corporate headquarters in France». *Intertax*, núm. 8-9, 1991, págs. 421 y ss.

⁵⁰ Los artículos 22 y 23 del derogado RIS (Decreto 2631/1982) combinaban una serie de factores que permitían dilucidar cuando existía un efectivo centro de dirección. Criterios que podríamos criticar por ser excesivamente indeterminados, ya que se acudía a conceptos como contratación general de la empresa, mayor cifra relativa de negocios, contabilidad principal, número adecuado de gerentes. El artículo 22 del RIS precisaba que «se entenderá como lugar en el que está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios aquel en que concurren las siguientes circunstancias: a) Que exista en él una oficina o dependencia donde se verifique normalmente la contratación general de la entidad, sin perjuicio de la propia y característica de las sucursales y de la que pueda desarrollarse en otros lugares, dada la naturaleza de las actividades ejercidas. b) Que en él, o en oficinas habilitadas al efecto en el territorio a que se extienda la competencia de la misma delegación de Hacienda, se lleve de modo permanente la contabilidad principal, con el desarrollo, justificantes y antecedentes precisos para poder verificar y apreciar en debida forma todas las operaciones sociales. c) Que dentro del repetido territorio estén domiciliados fiscalmente administradores o gerentes de la entidad en número adecuado para que sea fiscalmente ejercida la dirección de los negocios sociales». Paradójicamente, restando seguridad jurídica, el Reglamento que lo sustituyó, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, no contenía ningún precepto de similares características.

⁵¹ Al respecto puede resultar interesante destacar la normativa del IS austriaco (secc. 6 KStR) indica explícitamente que el lugar de dirección efectiva se encuentra en el lugar donde se realiza la dirección estratégica (por ejemplo donde se toman los acuerdos decisivos) y no en el lugar donde se realiza la gestión ordinaria de la empresa (*day-to-day management*). Vid. ZÖCHLING, H., HASENAUER, C., WIESNER, W. y UNGER, C.: «Taxation of companies in Austria». *Bulletin for international fiscal documentation*, IBFD, vol. 58, agosto-septiembre, 2004, pág. 400.

el Estado en el que se lleva a cabo esa dirección real y de carácter efectivo, sin embargo, la posible dualidad entre decisiones comerciales y decisiones empresariales o una estructura compleja pueden dificultar notoriamente la apreciación de este hecho ⁵². Y utilizamos este término en singular porque entendemos –al igual que el art. 4.3 del MCOCDE– que dicho criterio está pensado para determinar un único lugar como centro desde el que se realiza la más alta dirección. Es por ello que debe ponerse en duda su efectiva aplicabilidad cuando la dirección de la empresa se desarrolle de manera descentralizada ⁵³.

Los criterios que las distintas legislaciones puedan establecer carecen de toda virtualidad si no informan de la verdadera relación entre una sociedad y un determinado Estado, mostrándose ineficaces cuando los operadores jurídicos puedan deslocalizar con facilidad su presencia o actividades. La sede de dirección efectiva puede ser primordial para determinar el Estado donde se encuentra la residencia real de la sociedad. Especialmente llegaremos a esta conclusión cuando el lugar de constitución deba ser el mismo que el del domicilio social que, a su vez, deberá radicar en el lugar donde se ejecuta la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

Es precisamente esta situación la que determina cuál es la sede de dirección efectiva que, para VOGEL, es el lugar en el que las decisiones más importantes y de más alto nivel son dadas o adoptadas frente al posible lugar en el que las decisiones son ejecutadas o tienen efecto ⁵⁴, porque en definitiva puede existir una dirección fragmentada y distribuida en distintas funciones y ubicaciones, sin embargo, solamente puede existir un único lugar de dirección efectiva ⁵⁵.

⁵² Estamos de acuerdo con BIRK que es imprescindible determinar cuáles de las distintas decisiones conjuntas contienen la voluntad decisiva (*massgebende Wille*) de la empresa o sociedad. Este autor entiende que dicha voluntad se encuentra en aquellas decisiones que constituyen el desarrollo normal y corriente de los negocios. *Vid.* BIRK, D.: «Comentario al párrafo 10», en AA.VV. HÜBSCHMANN, HEPP y SPITALER. AGO (FGO) *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar*. Otto Schmidt, Köln, 1995. (número marginal 15).

⁵³ Según los comentarios al MCOCDE, sería el lugar donde se realiza la dirección clave o principal (*key management*) y se toman las decisiones comerciales más relevante y necesarias para el desarrollo de la actividad empresarial. Este lugar se entiende que radica donde se reúne el consejo de administración, o desde donde se toman las decisiones de actuación global de la empresa. Este comentario es consciente del análisis caso por caso e incluso se ha planteado suprimir las pautas propuestas («Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention». Discussion Draft de 27 de mayo de 2003). Es interesante poner de manifiesto la observación que hace el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE cuando al analizar los problemas surgidos de la aplicación del artículo 5 del MCOCDE indica que el lugar previsto para determinar la existencia de un establecimiento permanente debe distinguirse del lugar o sede de dirección efectiva ya que este es siempre único mientras que una sociedad puede tener distintas sedes de dirección (*place of management*). OCDE. «Issues arising under article 5 (permanent establishment) of the model tax convention». 2002 Reports related to the OECD model tax convention. OCDE, París, 2003, punto 36, pág. 86.

⁵⁴ En el texto original el propio profesor VOGEL lo destaca de la siguiente manera: «Entscheidend ist dabei nicht der Ort, an dem geschäftsleitende Anordnungen wirksam, sondern der, an dem sie gegeben werden». Generalmente este lugar se corresponde con el lugar donde el Presidente o Director (*Geschäftsführer/ top manager*) tiene sus oficinas. VOGEL y LEHNER.: *DBA. Doppelbesteuerungsabkommen*. C.H.Beck, München, 2003, págs. 464 y ss. (art. 4; com. 113).

⁵⁵ En un caso de yuxtaposición de criterios y de residencia dual la función del apartado 4.3 es determinar que solo exista una única residencia bajo el amparo de las leyes de uno de los Estados contratantes. VOGEL pone de manifiesto que frente al término *place of management* del artículo 4.1 del MCOCDE, que se refiere a la legislación doméstica, el término *place of effective management* (en la versión oficial francesa *siège de direction effective*) usado en el apartado tercero debe interpretarse de manera autónoma. Considera este autor que ante las dificultades para su determinación no debe identificarse con la sede social (*Satzungsmässigen Sitz*). En el supuesto de que no pueda determinarse el centro de dirección se atenderá a las circunstancias fácticas. El autor pone de manifiesto que el término usado en la Ordenanza Tributaria

Los criterios que van a determinar cuándo una sociedad tiene la sede de dirección efectiva en un determinado país suelen tener un carácter fáctico⁵⁶. En este sentido la ley no suele determinar qué se entiende por tal, como ocurre en la legislación Suiza que ha tenido que esperar una resolución basada en los concretos hechos que caracterizan el caso para determinar que el factor relevante es la dirección diaria (*common management*) frente a la ejecución de los actos administrativos. En este fallo el Tribunal presta atención a todos aquellos hechos que considera predominantes en la dirección efectiva cuando se realiza en distintos lugares⁵⁷.

La tarea de determinar la sede de dirección efectiva cobra especial importancia en el ámbito de los tratados de doble imposición. En el ámbito de la Unión Europea, el TJCE ha manifestado que, ante la ausencia de armonización y normas comunes, los Estados miembros, que tienen competencia para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, llegado el caso mediante acuerdos, la doble imposición. Ante este problema el TJCE es consciente de que las diferencias existentes en torno a la residencia son fruto de «la competencia atribuida a las partes contratantes para fijar los criterios de reparto entre ellas de su poder tributario»⁵⁸.

Como veremos más adelante, el resultado de esta casuística son los casos de residencia dual que se resuelven, según el artículo 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), considerando a la sociedad residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva.

También tiene especial trascendencia para los grupos europeos, especialmente cuando se pretende vincular a la sociedad dominante con una determinada soberanía fiscal. En este sentido cabe distinguir la sede del grupo del lugar en el que cada una de las sociedades que lo integran tiene su propia dirección de los negocios⁵⁹. Ante la posible confluencia de diferentes Estados, entendemos acertado que todas las sociedades del grupo se sometan a los mismos criterios para determinar su residencia⁶⁰. Este contexto y este tipo de estructuras empresariales son las que especialmente requieren soluciones en soluciones comunes, o de alcance comunitario, para evitar los posibles problemas que genera la superposición de ordenamientos.

ria (*Ort der Geschäftsleistung* en el parágrafo 10) es muy similar al del Convenio (*Ort der tatsächlichen Geschäftsleistung*) y que el primero ha sido tradicionalmente definido conforme a condiciones fácticas de quien ejerce esa dirección (como indica la Corte fiscal federal: «Ort an dem die grundlegenden Leitungs- und kaufmännischen Entscheidungen... im Wesentlichen getroffen werden»). VÖGEL y LEHNER: *DBA. Doppelbesteuerungsabkommen...* ob. cit., págs. 464 y ss. (art. 4; coms. 107, 112 y 113). Sobre la equiparación conceptual entre el concepto de la Ordenanza tributaria, el MCOCDE y el Derecho Societario (effektiven Verwaltungssitzes), SCHEUNEMANN, M.P. *Grenzüberschreitende konsolidierte Konzernbesteuerung*. Otto Schmidt, Köln, 2005, pág. 76.

⁵⁶ Sobre las distintas funciones que se realizan desde la sede principal de las empresas multinacionales, BUHL, H.P. *Europäische Konzernverwaltungsstellen (European Headquarters)*. Nomos, Baden-Baden, 1993, págs. 19 y ss.

⁵⁷ Sentencia del Tribunal Federal Supremo de 4 de diciembre de 2003 comentada en STORCKMEIJER, A.: «Effective place of management of foreign companies in Switzerland: Judgement Rendered». *Tax Planning International Review*, núm. 8, 2004, págs. 13 y ss.

⁵⁸ Así en la Sentencias del TJCE *Gilly* de 12 de mayo de 1998 (C-336/96, ap. 24 y 30) y *Saint Gobain* de 21 de septiembre de 1999 (C-307/97, ap. 56 y 57).

⁵⁹ Desde cuya sede no solo controla y vigila a las dependientes, sino que además emite las decisiones necesarias para la política diaria de las empresas. BIRK, D.: *Comentario al parágrafo 10*, en HÜBSCHMANN, HEPP y SPITALER. *AGO (FGO) Abgabenordnung...* ob. cit. (número marginal 19).

⁶⁰ En defensa de esta uniformidad, MCINTYRE, M.J.: «Determining the residence of members of a corporate group». *Canadian Tax Journal*, vol. 51, núm. 4, 2003, pág. 1.571.

4. LA RESIDENCIA DE LAS SOCIEDADES EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA: INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ANTE LA DIVERSIDAD DE CRITERIOS VIGENTES

La cuestión de la residencia es uno de los aspectos más significativos a la hora de demostrar que las normas tributarias aparecen claramente impregnadas por la territorialidad. Ese aspecto especial se convierte en un elemento del hecho objeto de gravamen regulado por las disposiciones de un concreto ordenamiento jurídico. En el plano internacional y comunitario, los puntos de conexión determinan el poder tributario de un Estado y, a su vez, lo delimitan respecto al que puedan ostentar los restantes⁶¹. La resolución del caso *Amid* recoge con claridad la fricción y los problemas en el reparto de poder tributario que actualmente existen en el contexto político y legislativo de la Unión Europea. En su fallo el TJCE manifiesta, tras el análisis en otros casos de los problemas que supone la aplicación de criterios distintos a la hora de determinar la residencia⁶², que la residencia fiscal es un punto de conexión entre el contribuyente y un Estado.

Las complicaciones que presenta determinar y definir la residencia ha generado debate sobre su posible supresión, frente a esta posibilidad estamos de acuerdo con la opinión de ARNOLD que justifica su existencia en la circunstancia de que la residencia de las sociedades es la pieza que permite sustentar los acuerdos internacionales sobre la atribución de la potestad tributaria que tradicionalmente han suscrito los distintos Estados⁶³. En este sentido, si el argumento para defender la ineficacia de este concepto es su fácil manipulación por parte de los operadores jurídicos, cabe pensar que es el propio ordenamiento el que debe delimitar con precisión su alcance y significado, además de establecer medidas complementarias que puedan dejar sin efectos cualquier acción de localización ficticia⁶⁴.

⁶¹ Obviamente en el plano interno determinarían a qué ente público territorial le corresponde el gravamen de un determinado impuesto.

⁶² Nos referimos a los casos *Daily Mail*, *Centros*, *Überseering* o *Inspire Art*. En este último, confirmando el giro jurisprudencial que se produjo en *Centros*, interpreta que los artículos 43 y 48 del TCE se oponen a que se le deniegue la capacidad jurídica a una sociedad que constituida conforme a la legislación de un Estado miembro, en cuyo territorio se encuentra su domicilio estatutario, traslade su domicilio social efectivo a otro Estado que no la reconociera. La libertad de establecimiento obliga al Estado donde se traslada la sede a aceptar la capacidad que dicha sociedad tiene de conformidad con el Derecho de su Estado de constitución. Esta línea jurisprudencial queda ratificada por el TJCE en el caso *Inspire Art* (C-167/01, de 30 de septiembre de 2003) siendo esta sucesión de fallos «una revolución en el Derecho de sociedades cuyos efectos no pueden reconocerse y, menos aún, investigarse». EBKE, W.F.: «Going international von kleinen...» ob. cit., pág. 247.

⁶³ Según este autor, que defiende la tributación mundial de las sociedades residentes frente a sistemas de tributación territorial, si el concepto de residencia societaria no existiese «deberíamos inventar uno». ARNOLD, B.J.: «A tax policy perspective...» ob. cit., pág. 1566.

⁶⁴ En este sentido se puede citar el régimen de transparencia fiscal internacional (*controlled foreign corporation/companies*) como medida tendente a evitar que los residentes de un determinado Estado establezcan sus sociedades en paraísos fiscales y países de baja tributación. Además de ser un instrumento para evitar la evasión fiscal, la existencia de estas normas se ha justificado en la protección de los ingresos de un Estado, la eficiencia del control tributario, de la coherencia del sistema tributario o del Código de Conducta europea. Vid. SERRANO ANTÓN, F.: «La transparencia fiscal internacional en los ordenamientos americano y español». En AA.VV. *Presente y futuro de la imposición directa de España*. AEDAF, Lex Nova, Valladolid, 1997. La legislación alemana en ENDRES D. y THIES, A.: «Controlled foreign companies: the german rules in theory and practice». *Intertax*, núm. 10, 1998, págs. 293 y ss. Un estudio comparativo de la configuración de estas normas en distintos Estados del mundo puede verse en el interesante trabajo de ARNOLD, B.J.: «Controlled foreign corporation rules, harmful tax competition, and international taxation» en AA.VV. *2000 World tax conference report*. Canadian tax foundation, 2000, págs. 17:1 a 17:26. Desde el punto de vista del Derecho comunitario puede consultarse el trabajo de SCHÖN que sostiene que este régimen no se justifica en una finalidad de combatir el fraude o el abuso de Derecho, así como su compatibilidad con la normativa comunitaria siempre que se respeten las libertades fundamentales. SCHÖN, W.: «CFC legislation and European Community Law». *British Tax Review*, núm. 4, 2001, págs. 250 y ss.

Acudiendo al Derecho comparado puede decirse que la ausencia de uniformidad y la variedad normativa en la definición de la residencia es ciertamente notable⁶⁵. Hemos comprobado cómo incluso los Estados miembros enumeran de manera alternativa (en ocasiones con carácter jerárquico) factores de carácter formal y material. Esta heterogeneidad afecta al propio Derecho comunitario donde no ha existido un concepto propio de nacionalidad comunitaria ni unos criterios armonizados para determinar la residencia de las entidades. Hasta la aprobación de la Constitución Europea, esta condición ha sido sustituida por la de ciudadanía de la Unión Europea⁶⁶ (ex art. 8 TCE) que no se presenta como una nacionalidad comunitaria, sino como un conjunto de derechos que gozan los nacionales de los países comunitarios⁶⁷.

La reacción por parte de las instituciones comunitarias, especialmente el TJCE ha sido clara: en primer lugar, ha puesto de manifiesto que las legislaciones de los Estados miembros difieren ampliamente tanto en lo que atañe al vínculo de conexión con el territorio nacional exigido con vistas a la constitución de una sociedad, como a la posibilidad de que una sociedad constituida de conformidad con tal legislación modifique posteriormente ese vínculo de conexión⁶⁸. En segundo lugar, ha afirmado que las amplias diferencias que existen en lo que atañe tanto al vínculo en el ámbito de la Unión Europea no puede otorgarse un trato diferente sobre la base de la residencia fiscal de los obligados tributarios, ya que esta situación constituiría una forma de discriminación prohibida en el Tratado⁶⁹. Por lo tanto, puede observarse cómo el Tribunal de Luxemburgo, ampliando el ámbito de aplicación de las libertades fundamentales, ampara no solo las discriminaciones directas, que utilizan el criterio de la nacionalidad, sino también las indirectas o encubiertas, donde las diferencias se conectan a otro tipo de circunstancias o factores relativos al ámbito territorial, como

⁶⁵ Analizando estos criterios MARINO, G.: «La residenza», en AA.VV. (coord. V. UCKMAR). *Corso de Diritto tributario internazionale*. Cedam, Milán, 1999, págs. 220 y ss. Particularizando en distintos países puede consultarse: COMELLO, W.A.: «Place of residence». *European taxation*, IBFD, marzo, 1988, págs. 93 y ss. CUNNINGHAM, W.T.: «The concept of corporate residence in tax law and in practice». *European taxation*, IBFD, vol. 35, marzo, 1995, págs. 85 y ss. FROMMEL, S.N. y LESSU, B.: «France: nationality and residence of companies and non discrimination clause of swiss tax treaty». *Tax planning international review*, núm. 1, enero, 1991, págs. 3 y ss. LEHÉRISSSEL, H.: «France: The tax residence of companies». *European taxation*, IBFD, vol. 39, abril-mayo, 1999, págs. 157 y ss. GAMMIE, M.: «UK company residence: the new rules». *Intertax*, núm. 12, 1988, págs. 416 y ss. OLIVER, J.B.D.: «Company residence: four cases». *British tax review*, núm. 5, 1996, págs. 505 y ss. PARKER, R.: «Company residence». *Taxation*, 27 noviembre, 1987. PENTELOW, L.: «Company residence». *Taxation practitioner*, abril, 1997.

⁶⁶ Se esperaban de la Constitución europea importantes efectos sobre la tributación que, por su fracaso, aún no han sido extensamente analizados: la delimitación de poderes entre la Unión Europea y los Estados miembros, la relevancia de las libertades fundamentales en el texto constitucional, la simplificación de los Tratados y normas primarias y el papel de los Parlamentos nacionales en el nuevo marco legal europeo. Enunciando estos problemas, y las futuras líneas de actuación a partir de la Declaración de Laeken, vid. ANDERSSON, K.: «On the way to or away from a european tax union (ETU)?». *Diritto e pratica tributaria internazionale*, núm. 2, 2003, págs. 378 y ss. Sobre el significado de la emergente ciudadanía comunitaria y sus relaciones respecto a la de carácter nacional, pueden consultarse las opiniones y conclusiones vertidas por MEEHAN, E.: *Citizenship and the European Community*. Sage, London, 1993, especialmente, págs. 1 a 35.

⁶⁷ CALVO CARAVACA y CARRASCOSA consideran a la nacionalidad comunitaria como una *tertium status civitatis* y aceptan que la ciudadanía comunitaria no es más que una cualidad personal que se superpone a la de nacional de un Estado miembro. Vid. AA.VV. (editores Alfonso Luis CALVO CARAVACA y Pilar BLANCO-MORALES LIMONES). *Derecho europeo de la competencia*. Colex, Madrid, 2000, pág. 57.

⁶⁸ Véase el apartado 20 del fallo al caso *Daily Mail* (STJCE de 27 de septiembre de 1988, C-81/87).

⁶⁹ Existen diversas clases de discriminación: abierta y encubierta o indirecta (en función de que esta se ampare en la nacionalidad u otro criterio), formal y sustantiva y, finalmente, inversa cuando el Estado coloca a sus nacionales en situación de desventaja. Vid. HORTALÀ VALLVÉ, J.: «Discriminación en la fiscalidad directa internacional a la luz de los casos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea». *RCyT. CEF*, núm. 253, abril, 2004, págs. 51 y ss.

puede ser la residencia⁷⁰. La prohibición de no discriminación (art. 12 TCE) supone un mandato para el legislador nacional cuyas normas deben contemplar un trato igualitario a todos los nacionales comunitarios que se hallen en una situación jurídica comparable con los propios nacionales.

Pero aparte de esta aseveración, apenas se han producido nuevos avances. La residencia ha sido y es una cuestión de Derecho interno. Para ratificar esta idea nos basta con acudir a las Directivas 90/434/CEE y 90/435/CEE cuando afirman que una sociedad será residente en un Estado cuando «con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que tiene su domicilio fiscal fuera de la Comunidad»⁷¹. Esa remisión nos obliga a la lectura de las normas internas, tanto en materia tributaria como mercantil, que regulan la residencia y la nacionalidad.

Si comparamos la regulación que realizan el Derecho privado y el Derecho tributario, podemos decir que apenas existen diferencias entre las opciones elegidas por uno y otro sector del ordenamiento para determinar la residencia (concepto extendido en materia tributaria) y la nacionalidad (acogida por el legislador mercantil). Hecho que valoramos positivamente ya que consideramos necesaria la coordinación de criterios entre los distintos sectores de un ordenamiento jurídico para evitar situaciones en las que la aplicación del Derecho interno suponga que una sociedad pueda considerarse nacional a efectos mercantiles y, por el contrario, no residente (extranjera) a efectos fiscales.

Sin embargo, en el plano comunitario o internacional no podemos decir que los Estados acojan los mismos criterios a la hora de determinar la residencia o nacionalidad de una entidad⁷². Como

⁷⁰ Sobre el principio de no discriminación (art. 12 TCE), debemos indicar que este no significa que en cualquier circunstancia residentes y no residentes deban ser equiparados. La interpretación jurisprudencial del TJCE acepta distinto trato y carga fiscal para residentes y no residentes siempre que pueda justificarse. También cabría trato diferente como consecuencia de las diferencias relevantes que existan en las facultades de imposición sobre unos y otros. Por otro lado, el Tratado se refiere a la nacionalidad cuando proscribiera cualquier trato fiscal que sea injustificado y que presente diversas soluciones normativas en función de que el destinatario sea o no un nacional. Consecuentemente, opinamos que el trato fiscal diferenciado que se base en la condición o no de residente también representa una vulneración encubierta del principio de no discriminación por motivos de nacionalidad. Sobre este principio puede verse el clásico estudio de VAN RAAD, K.: *Non discrimination in international tax law*. Kluwer, Deventer, 1986. Posteriormente revisado desde una perspectiva del MCOODE y el Derecho comunitario, VAN RAAD, K.: «Nondiscrimination in taxation of cross-border income under the OECD Model and EC Treaty rules - a concise comparison and assessment», en AA.VV. *A tax globalist (Essays in honour of Maarten J. Ellis)*. IBFD, Ámsterdam, 2005, págs. 129 y ss. En nuestra doctrina puede consultarse el interesante trabajo respecto a la influencia de este principio sobre la legislación de los distintos territorios del Estado español realizado por NÚÑEZ GRANÓN, M.: «Discriminaciones tributarias por razón de la residencia: el problema en los territorios forales. (Comentario a la STS de 7 de febrero de 1998)». *Palau* 14, núm. 31, enero-abril 1998, págs. 180 y ss.

⁷¹ La Directiva del Consejo 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros, define a las sociedades residentes en sus artículos 1 y 3; la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes haría referencia a las cuestiones de residencia en sus artículos 1 y 2. Ambas directivas se aplican a «sociedades de un Estado miembro» [arts. 1(1) y 2], para ello deben ser residentes en la Unión, revestir una de las formas enumeradas en el anexo y, finalmente, estar sujeta, sin posibilidad de opción ni estar exenta, a uno de los distintos impuestos sobre el beneficio empresarial que se enumeran para cada país. Con idéntica redacción, pueden consultarse el artículo 2 (Directiva 90/435/CEE) y el artículo 3 (Directiva 90/434/CEE). Para un análisis de la libertad de establecimiento respecto a las fusiones de carácter transfronterizo debe consultarse la Sentencia *SEVIC systems* de 13 de diciembre de 2005 (C-411/03).

⁷² Sobre la adscripción de los distintos Estados al modelo de sede real o al de incorporación puede verse LOMBARDO, S.: *Regulatory competition in Company Law in the European Community*, Peter Lang, Frankfurt am Main, 2002, pág. 27. Tras un estudio de las diversas legislaciones europeas PRETEL considera que Italia puede ser citado como paradigmático ejemplo

apuntábamos, dos son los modelos que rigen esta importante operación en los ordenamientos de nuestro entorno: el modelo de sede real ⁷³, que se sustenta sobre nexos de carácter fáctico. En los ordenamientos adscritos a este modelo la ley aplicable se determina por la localización del centro principal de intereses y actividad de la sociedad. Como sistema alternativo, denominado de incorporación o constitución, tiene por resultado que la ley aplicable y la nacionalidad de las sociedades se corresponde con la del territorio en el que se ha constituido o registrado la sociedad ⁷⁴. Los inconvenientes que plantean estas opciones han llevado a crear sistemas híbridos (sistemas impuros) donde confluyen o se mezclan matices propios de ambos modelos. La elección por parte de los ordenamientos de una de estas dos posibilidades no es una cuestión de técnica o de tradición jurídica, sino que depende de consideraciones de política legislativa.

No podemos dejar de apuntar que existen otras opciones, que en su momento fueron planteadas bien por la doctrina o por el legislador y que actualmente el Derecho comparado demuestra que han sido abandonadas. Teorías tan dispares como la nacionalidad en función de la voluntad de los socios, la nacionalidad derivada de la nacionalidad de los socios o bien, la teoría del control ⁷⁵. Todas ellas no están exentas de dificultades en su aplicación y, esencialmente, pueden ser reconducidas a alguno de los dos modelos vigentes ⁷⁶. Así la nacionalidad de las sociedades dependerá de situaciones completamente diferentes y que pasamos a analizar a raíz de los criterios previstos en nuestro IS ⁷⁷.

Los dos modelos presentan algunos problemas que no queremos dejar de mencionar. El principal problema del modelo de sede real, sobre el que insistiremos nuevamente, es concretar qué se entiende por sede, que además debe revestir la condición de ser real o efectiva ⁷⁸. Los criterios que

de modelo combinado o intermedio, ya que rige el modelo de sede real para las sociedades con sede real en Italia y el modelo de constitución para las demás. *Vid.* PRETEL SERRANO, J.J.: «Nacionalidad y domicilio...», ob. cit., págs. 207 y ss.

⁷³ Seguido en países como Alemania, Francia, España, Portugal, Italia, Irlanda.

⁷⁴ Modelo propio de los siguientes Estados miembros: Reino Unido, Dinamarca, Holanda, Grecia o Finlandia.

⁷⁵ Sobre este particular puede consultarse GONZÁLEZ DEL VALLE, F.J.: «El traslado del domicilio social y del extranjero». *Poder Judicial*, núm. 57, 2000, págs. 390 y ss.

⁷⁶ Podemos hacer una serie de observaciones a estos modelos alternativos: en cuanto a la voluntad de los socios, a pesar de ser ellos quienes crean una persona jurídica y eligen los factores que determinarán su nacionalidad (domicilio, inscripción) es el ordenamiento de cada país el que acaba reconociendo a la sociedad como nacional o extranjera. La nacionalidad de los socios, además de los problemas prácticos que puede originar, no debería tenerse en cuenta para establecer la de un ente con personalidad, patrimonio y domicilio propio e independiente. La teoría del control, surgida con la aplicación del «levantamiento del velo», plantea la dificultad de determinar qué ordenamiento y qué criterios definen lo que se entiende por control y, además, es fácilmente conciliable con el modelo de sede efectiva. Esta teoría, de creación jurisprudencial (entre otras, SSTs de 28 de mayo de 1984, 28 de marzo de 1985, 27 de noviembre de 1985, 9 de julio de 1986), exige que exista un abuso de la personalidad de la sociedad y que se haya producido un daño o perjuicio a un tercero o ejercicio antisocial del Derecho (según los arts. 6.4 y 7.2 CC).

⁷⁷ La elección de un concreto modelo o criterio para determinar la *lex societatis* nos permite delimitar qué sociedades se consideran nacionales, pero también resuelve el problema del reconocimiento de las sociedades extranjeras. En el modelo de constitución esta cuestión se soluciona sin ningún tipo de impedimento cuando la sociedad extranjera se ha constituido cumpliendo todos los requisitos exigidos por el ordenamiento ajeno que han elegido los socios. En aquellos ordenamientos donde impere el modelo de sede real, el reconocimiento depende del Estado de constitución o incorporación. Si en ambos coinciden los requisitos de constitución y esta se ha realizado debidamente, se produce el reconocimiento. Si no se da esa identidad, aunque la sociedad se haya constituido válidamente en el país extranjero, esta no se reconocerá en el Estado donde se siga el modelo de sede real.

⁷⁸ La aplicación de este modelo puede ser objeto de objeciones como las que realiza GARCIMARTÍN al poner de manifiesto que además de limitar el juego de la autonomía de la voluntad de los socios, también dificulta los desplazamientos trans-

utiliza el legislador para determinarla se traducen en algunas ocasiones en importantes dificultades para verificar el punto de conexión, que en el ámbito tributario determina la posibilidad de acogerse a un determinado régimen, o la posibilidad de caer en la doble imposición cuando trata de aclararse si la entidad debe sujetarse a la fiscalidad de uno u otro Estado ⁷⁹. En segundo lugar, no menos importantes, debemos tener presentes los inconvenientes derivados del no reconocimiento de las sociedades con sede real en un Estado distinto al de su constitución.

El modelo de constitución también presenta relevantes problemas y se puede someter a una objeción de notable trascendencia. Bajo el imperio de este modelo, la constitución de las sociedades puede ser contraria a intereses generales o de determinados terceros ya que su aplicación puede dar validez a la elección fraudulenta de países de conveniencia que ofrezcan regímenes jurídicos más favorables, aunque la sociedad no mantenga ningún tipo de vínculo aparte de la nacionalidad ⁸⁰.

De nuevo reafirmamos que el gran problema que se presenta en el entorno europeo es la falta de armonización en los puntos de conexión utilizados para justificar la potestad tributaria. Ello queda especialmente patente en el concepto de residencia, que actualmente es fijado e interpretado de manera autónoma por cada Estado miembro ⁸¹. Las carencias del legislador comunitario están siendo atemperadas por la labor jurisprudencial del TJCE que, aplicando las libertades fundamentales y el principio de no discriminación, trata de evitar las restricciones que pueden sufrir los operadores jurídicos en el seno de la Unión Europea ⁸². Aunque esa es tan solo una medida que puede entenderse como temporal y de carácter particular ya que, en el campo de la imposición directa, es necesaria la intervención del legislador comunitario con el objetivo de alcanzar un resultado similar al del IVA

fronterizos de la actividad social puesto que implica un cambio de *lex societatis*. GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: «La sitz-theorie es...» ob. cit., pág. 651.

⁷⁹ GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: *Derecho de sociedades...* ob. cit., págs. 68 y ss.

⁸⁰ Estos mismos reparos también pueden realizarse respecto al modelo de sede real donde BLANCO critica el empleo de sociedades extranjeras (podríamos citar las sociedades con sede de dirección o administración en otro Estado, distinto de donde usualmente opera) que ha podido «dar lugar a abusos en el tráfico jurídico inmobiliario, fiscal (...) para cuya solución se han empleado a su vez medidas que afectan a la personalidad jurídica (fundamentalmente la negación de su reconocimiento)». BLANCO FERNÁNDEZ, J.M.: «La nacionalidad de la sociedad en la Ley de Sociedades Anónimas», *Revista de Derecho Mercantil*, núms. 203-204, 1992, págs. 250 y 251. Como pone de manifiesto el apartado 98 de la Sentencia *Inspire Art* (STJCE de 30 de septiembre de 2003, C-167/01), es necesario que se cumplan unos requisitos mínimos para constituir la sociedad aunque sean menos restrictivos que los de otro Estado («el hecho de que Inspire Art haya sido constituida en el Reino Unido con el fin de eludir la legislación neerlandesa en materia de Derecho de sociedades, que impone requisitos más estrictos en lo que atañe, en especial, al capital mínimo y al desembolso de las acciones, no excluye que la constitución de una sucursal por dicha sociedad en los Países Bajos se acoja a la libertad de establecimiento, tal y como está definida en los artículos 43 y 48 de la CE. Como declaró el Tribunal de Justicia en la Sentencia *Centros*, antes citada, apartado 18, la cuestión de la aplicación de dichos artículos es distinta de la de determinar si un Estado miembro puede adoptar medidas para impedir que, recurriendo a las posibilidades que ofrece el Tratado, algunos de sus nacionales intenten eludir de modo abusivo la aplicación de su legislación nacional.»).

⁸¹ La Comisión ya se ha hecho eco de este problema y en su comunicación COM (2001)582 final, *Hacia un Mercado interior sin obstáculos tributarios: una estrategia para proporcionar a las empresas una base consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria*. Este documento otorga especial importancia a la consecución de unos criterios de carácter general y unas líneas de actuación comunes (*guidelines*) sobre la residencia de las sociedades que los Estados deberían incorporar a sus convenios o a sus leyes internas (pág. 360).

⁸² El Tribunal ha sustituido su línea argumental basada en la discriminación por una interpretación basada en la elusión de restricciones donde no solo se prohíbe cualquier trato discriminatorio, sino también restricción al ejercicio de estas libertades de circulación y establecimiento (Sentencia *Daily Mail* en su ap. 14).

donde el punto de conexión está armonizado (lugar de entrega) evitando la doble imposición o el trato discriminatorio entre importaciones y exportaciones.

Como colofón debemos referirnos a la interpretación del TJCE sobre el principio de libre establecimiento⁸³. El artículo 48 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE) –precepto de Derecho comunitario originario– vincula la nacionalidad de una sociedad al lugar donde se encuentra la dirección efectiva o sede central⁸⁴. El Tratado reconoce y menciona la constitución conforme a la legislación de los Estados miembros, pero nos parece un requisito suplementario al de la sede o dirección en un Estado de la Unión, que sería la exigencia que realmente determina la residencia⁸⁵. Por lo tanto, se prescinde del punto de conexión basado en el lugar de constitución de la sociedad que utilizan frecuentemente las legislaciones mercantil y tributaria de determinados ordenamientos nacionales, bien con carácter único o como complementario del de sede real⁸⁶. En este sentido, siguiendo la opinión de KNOBBE-KEUK⁸⁷, que aboga por el equilibrio entre las libertades fundamentales y el ejercicio de las potestades tributarias de los Estados miembros. Por todo ello, entendemos que lo trascendente no es establecer si las diferentes doctrinas de determinación de la residencia fiscal de las desiguales legislaciones nacionales son o no compatibles con el artículo 58 del TCE (ahora art. 48). En nuestra opinión, es relevante determinar bajo qué condiciones las entidades pueden trasladar su sede social de un Estado miembro a otro y modificar su residencia fiscal como resultado del ejercicio del derecho de libre establecimiento.

⁸³ En su apartado primero indica que «las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros». La interpretación jurisprudencial de este precepto la encontramos en la Sentencia de 28 de enero de 1986 Comisión/Francia (C- 270/83, ap. 13).

⁸⁴ El Tribunal ha pasado de una interpretación restrictiva de la libertad de establecimiento (*Daily Mail*) a una interpretación expansiva (*Centros, Überseering*). Respecto a los principios que basan esta nueva línea jurisprudencial del TJCE, KINDLER opina que, en principio, la doctrina *Überseering* no tiene ningún significado para las sociedades ficticias extranjeras (*Scheinauslandsgesellschaft*), que serían aquellas sociedades constituidas en un Estado miembro distinto del que tienen su efectiva sede social («das heißt eine Gesellschaft, die von vornherein in einem anderen EG-Mitgliedsstaat»). Este autor entiende que en estos casos faltan los elementos de movilidad. Ya que la libertad de establecimiento no supone ninguna garantía jurídico-virtual de movilidad (que denomina «Niederlassungsfreiheit als Rechtswahlfreiheit»), sino solo la libertad de elegir el efectivo lugar de su establecimiento. Vid. KINDLER, P.: «Auf dem Weg zur Europäischen Briefkastengesellschaft? - Die, Überseering-Entscheidung des EuGH und das internationale Privatrecht». *NJW*, núm. 15, 2003, pág. 1.078.

⁸⁵ El apartado número 20 de la Sentencia del TJCE *ICI v. Colmer* (C-264/96) afirma que «Procede señalar a continuación que, según jurisprudencia reiterada, la libertad de establecimiento, que el artículo 52 reconoce a los nacionales de otros Estados miembros y que implica para ellos el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio en las mismas condiciones que las definidas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 58 del Tratado, para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y que tengan su domicilio estatutario, su administración central o su centro de actividad principal en el interior de la Comunidad, el derecho de ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate por medio de una sucursal o agencia. Respecto a las sociedades, procede señalar en este contexto que su domicilio, en el sentido antes citado, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado (Sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, 270/83, Rec. p. 273, apartado 18, y de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, C-330/91, Rec. p. I-4017, ap. 13)».

⁸⁶ Véanse la legislación fiscal de Grecia, Finlandia como ejemplos de Estados con criterio único o, combinando esos dos factores, la de Holanda, España, Luxemburgo, Bélgica o Francia. Vid. AA.VV. (*Cahiers de droit fiscal international*). «The fiscal residence of...», ob. cit.

⁸⁷ Opinión ampliamente aceptada, KNOBBE-KEUK, B.: «Restrictions on the fundamental freedoms enshrined in the EC treaty by discriminatory tax provisions-ban and justification». *EC Tax review*, núm. 3, 1994, págs. 74 y ss.

Sobre estas premisas, el TJCE, en Sentencia al asunto *Avoir fiscal*, concluyó que la sede de la sociedad es el criterio que sirve como punto de conexión con el ordenamiento jurídico de un determinado Estado. Este es el criterio, como el de la nacionalidad para las personas físicas, que deberá tenerse en cuenta a la hora de decidir si una sociedad puede invocar los derechos fundamentales previstos en el TCE. Sin embargo, es en la Sentencia *Daily Mail* donde el Tribunal empieza a ser consciente de las barreras fiscales que pueden surgir de la reacción de los legisladores nacionales a la operación de traslado de sede social y, por ello, decide iniciar una interpretación que intenta disuadir conductas empresariales elusorias postulando que, en el caso en el que no existan intereses económicos en el ámbito de la Unión, el lugar de dirección debe radicar en el territorio del Estado conforme al que se constituyó la sociedad⁸⁸. Más recientemente, en su Sentencia de 16 de diciembre de 2008, el TJCE ha indicado que «con arreglo al artículo 48 de la CE, a falta de una definición uniforme dada por el Derecho comunitario de las sociedades que pueden gozar del derecho de establecimiento en función de un criterio de conexión único que determine el Derecho nacional aplicable a una sociedad»⁸⁹.

La problemática a considerar en esta operación es el contenido de una libertad fundamental y las prácticas de *law shopping* (búsqueda de ordenamientos menos tuitivos)⁹⁰. Sin embargo, el reclamo de los Estados a la pérdida de sus operadores jurídicos —en constante búsqueda de regímenes más ventajosos⁹¹— no puede motivar la proliferación de restricciones que basándose en el «interés público» podrían vaciar de contenido a la libertad de establecimiento⁹².

La conclusión a la lectura del Tratado y a la interpretación que hace el TJCE es que toda sociedad residente en un Estado miembro podrá beneficiarse del Tratado. A pesar de ello, una sociedad constituida conforme a las leyes de un Estado con sede social o administración central en un país tercero difícilmente podrá beneficiarse de una libertad de establecimiento que permite que las sociedades puedan tener agencias, sucursales o filiales en otros Estados miembros en igualdad de condiciones que las sociedades residentes.

⁸⁸ Este fallo elude la cuestión tributaria planteada por el Tribunal inglés y simplemente intenta, desde la óptica del Derecho Societario, no sentar un precedente que suponga un aumento de las migraciones societarias que se produciría de reconocer el derecho a transferir la sede social. Al respecto indican MARTÍN y CALDERÓN que ni el Tribunal inglés estaba preocupado por los aspectos mercantiles del caso, ni *Daily Mail* estaba interesada por los aspectos de Derecho societario por lo que el TJCE hubiera hecho bien en mantener, como hizo el Abogado General, la congruencia necesaria entre la cuestión planteada y la solución que debía dar. Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, A. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Imposición directa y no discriminación comunitaria*. Edersa, Madrid, 2000, pág. 133.

⁸⁹ Apartado 109 de la Sentencia al caso *Cartesio* (C-210/06).

⁹⁰ Que vienen respaldadas por el *efecto Delaware* donde la competencia entre los distintos ordenamientos pretende atraer la constitución de sociedades que, en definitiva, pueden considerarse como ficticias (*briefkatenfirmen/pseudo foreign corporations*). Sobre el *efecto Delaware* en el Derecho de sociedades en Europa, así como el origen y significado de los conceptos «race to the bottom» y «race for laxity» puede consultarse KERN, K.: *Überseering: Rechtsangleichung und gegenseitige Anerkennung*. Duncker&Humblot, Berlin, 2004, págs. 44 y ss. y 423 y ss.

⁹¹ Con su característico lenguaje metafórico el profesor LUTTER se refiere a aquellos países donde existe un derecho más liberal, sencillo y de menores cargas como «Billigländer» (países baratos). LUTTER, M.: *Europa und das Unternehmensrecht*. Europa Institut der Universität des Saarlandes, Saarbrücken, 1988, pág. 18.

⁹² VANISTANDAEL reflexiona sobre la interpretación de las libertades fundamentales distinguiendo entre los casos en los que el TJCE ha utilizado el principio de no discriminación de aquellos casos en los que se ha resuelto basándose en la aplicación de la prohibición de restricciones. Sobre dicha metodología y su significado VANISTENDAEL, F.: «The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member states». *EC Tax review*, 2003/3, págs. 137 y ss.

5. PROBLEMAS DERIVADOS DE LA FALTA DE ARMONIZACIÓN DE CRITERIOS O IMPOSICIÓN DE CRITERIOS DE ALCANCE EUROPEO

A. La vulneración de las libertades fundamentales manifestada en el reconocimiento y fiscalidad de las entidades extranjeras

En el contexto de las operaciones y reestructuraciones empresariales el traslado de la residencia (o sede) puede entrar en conflicto con las libertades fundamentales del Tratado. Este asunto ha sido regulado con notable recelo por parte de los legisladores internos, que en muchas ocasiones han dificultado o impedido su realización. En un contexto de mera economía de opción, el cambio de residencia fiscal por parte de una entidad es perfectamente legítimo. Aunque es cierto que, en ocasiones, puede calificarse como un acto fraudulento según el lugar de destino, o también como un acto que suponga una modificación de la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria ⁹³. Al margen de supuestos muy concretos debe entenderse como una manifestación más de la libertad de establecimiento.

Su trascendencia en la configuración del Mercado único ha motivado no solo diversos pronunciamientos por parte del Tribunal de Luxemburgo, sino también el análisis por parte de las instituciones comunitarias cuyo último documento ha sido la Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de marzo de 2009, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre el traslado transfronterizo de la sede social de una empresa [2008/2196(INI)] ⁹⁴.

Esta cuestión ha sido largamente debatida como demuestra que la Comisión ya analizase en 1993 hasta qué punto las normas del Derecho societario y del Derecho internacional privado permiten la transferencia de un Estado a otro sin provocar la disolución de la sociedad que ejerce este derecho ⁹⁵. Actualmente el debate discurre sobre la propuesta de la *Decimocuarta Directiva sobre el Derecho de sociedades sobre la transferencia de la sede social de una sociedad* la directriz que pretende impedir la disolución ni a la creación de una nueva personalidad jurídica cuando una sociedad realice esta operación internacional ⁹⁶. Sin embargo, a los efectos de nuestro trabajo, conviene recordar que esta norma no pretende unificar las reglas conflictuales, pues permite que cada Estado decida qué criterio de conexión (sede real o constitución) va a determinar la *lex societatis* y, por consiguiente, bajo qué condiciones (traslado de la sede real o del domicilio estatutario) se modificaría esta sin que la sociedad pierda su personalidad jurídica.

En cualquier caso esta operación debe realizarse dentro del contexto expuesto por el abogado general DARMON en las Conclusiones al caso *Daily Mail*. Acertadamente expone que la transferencia de sede no puede responder a una finalidad elusiva de un determinado régimen legal y que debe producirse de manera efectiva manifestándose en la genuina integración en la vida económica del Esta-

⁹³ Operaciones prohibidas por las distintas normas que regulan los paraísos fiscales y la evasión fiscal, así como por el artículo 17.4 de la LGT 58/2003.

⁹⁴ Publicado el 1 de abril de 2010 (2010/C 87 E/02).

⁹⁵ «Ettude sur le transfert de siège d'une société d'un Etat Membre à un autre» (Luxemburgo, EC Comisión, 1993).

⁹⁶ Apartada en 2007, por Resolución de 25 de octubre de 2007.

do donde se ubique. Por su parte el TJCE ha recordado en el asunto *Cartesio* que «los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro que impide a una sociedad constituida en virtud del Derecho nacional de ese Estado miembro trasladar su domicilio a otro Estado miembro manteniendo su condición de sociedad regida por el Derecho nacional del Estado miembro con arreglo a cuya legislación fue constituida»⁹⁷.

Junto al problema del reconocimiento debemos destacar las cargas fiscales que se imponen a esta operación con el fin de evitarla y que, naturalmente, se convierten en un obstáculo para su realización. Antes de referenciar brevemente nuestras normas tributarias, nos parece claro que un marco normativo completo de carácter comunitario permitiría solucionar muchos de los problemas (tributarios y de otro tipo) que aún pueden plantearse ante una decisión de traslado de sede⁹⁸.

En el ámbito del Derecho tributario interno, las consecuencias del cambio de residencia por la alteración en las circunstancias personales, por cualquiera de las tres condiciones citadas, producen básicamente dos consecuencias que se regulan en los artículos 26 y 17 del TRLIS. El primer precepto dispone que el periodo impositivo coincida con el ejercicio económico de la entidad finalizando, en todo caso, cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español en el extranjero. Aparentemente puede parecer que la legislación tributaria es menos reticente a los cambios de domicilio, que resuelve despojando a la sociedad de su condición de residente siempre que no se haya producido en fraude de ley o que la residencia radique en un paraíso fiscal⁹⁹. Aunque conectando este precepto con el Derecho de sociedades vigente puede entenderse que este artículo solo afecta a las entidades constituidas en el extranjero y que trasladan su domicilio social o su sede de dirección efectiva de España al extranjero. Es por ello que de haberse constituido a las leyes españolas conservaría, pese al traslado, su residencia en territorio español.

El artículo 26 del TRLIS se presenta como un claro ejemplo de indefinición legal ya que no se determinan qué criterios deben resolver este problema que la ley solo plantea. Quedan totalmente obviados aquellos traslados fruto de una intención fraudulenta y distantes de entenderse dentro de una posible economía de opción. Esta disposición debía ser más precisa y prever una serie de cautelas ante este tipo de actuaciones. A nuestro modo de ver, la ley no debería limitarse al hecho de establecerse, máxime cuando este precepto puede generar importantes problemas de doble imposición y desde luego interpretativos. Pensamos que la aplicación de este precepto debería producirse cuando exista una cierta integración en la economía del país de destino que se ponga de manifiesto mediante el desarrollo de una actividad económica.

En cuanto al segundo precepto, el artículo 17 del TRLIS, establece el gravamen de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en el momento de la realización de dicha operación

⁹⁷ Ap. 123, Sentencia de 16 de diciembre de 2008.

⁹⁸ Protección de accionariado y terceros interesados, tratamiento de acreedores con o sin garantías, certeza legal de que la transferencia ha sido efectiva.

⁹⁹ En otras palabras, y siguiendo el criterio generalizado de la OCDE, una jurisdicción que se configura activamente a sí misma con el fin primordial de evadir impuestos. Regulados con carácter general por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, también existen numerosas disposiciones que tratan de evitar su utilización con la mera intención de eludir la tributación en territorio nacional.

de traslado. Este gravamen complementario y por unas plusvalías que pueden no materializarse puede contravenir la libertad de establecimiento prevista en el Tratado ¹⁰⁰.

Junto a los gravámenes que se pueda imponer a la salida de las sociedades (*exit taxes*) ¹⁰¹ deben tenerse en cuenta las cuestiones relativas al reconocimiento de la capacidad y personalidad de la sociedad que altera su domicilio. Este nos sitúa ante dos importantes cuestiones: por un lado, el reconocimiento de personalidad jurídica a una sociedad cuando se cumplan los requisitos previstos en el ordenamiento y, en segundo lugar, la fijación del estatuto personal o social, es decir, la determinación de la ley aplicable ¹⁰². El reconocimiento de la sociedad (especialmente de las sociedades extranjeras) es una operación posterior a la de determinar su estatuto jurídico o nacionalidad. El reconocimiento se produce una vez que se ha calificado a la sociedad de nacional o extranjera. También implica determinar en un segundo momento si se cumplen los requisitos previstos por ese ordenamiento para dotarla de personalidad jurídica y de capacidad de obrar con las que pueda ejercitar actividades de comercio en ese país.

En el ámbito del Derecho de sociedades y del Derecho internacional privado, la nacionalidad no deja de ser más que un simple expediente técnico del Derecho positivo para determinar la *lex societatis* ¹⁰³. Ese efecto de vincular una persona jurídica a la aplicación de un determinado ordenamiento genera importantes consecuencias que debemos tener presentes a la hora de determinar la sujeción de una sociedad a un concreto sistema tributario. En primer lugar, es posible que una sociedad nula o irregular tenga nacionalidad o *lex societatis*, lo que demuestra que la nacionalidad no es un atributo de la personalidad ¹⁰⁴.

Otra particularidad que queremos destacar es el hecho de que una sociedad pueda tener varias nacionalidades cuando en ella concurren distintos puntos de conexión que, por consiguiente, la vinculen a diferentes jurisdicciones en función de la materia o aspecto a regular. Finalmente, cabe afir-

¹⁰⁰ Excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. Se tributará por la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de sus elementos patrimoniales.

¹⁰¹ Cabe recordar que en el comentado fallo *Daily Mail* (C-81/87), el TJCE considera que la imposición de este tipo de tributos a la «emigración de sociedades» no es incompatible con la libertad de establecimiento. Posteriormente, en el pronunciamiento *Lasteyrie du Saillant* (C-9/2002, de 11 de marzo de 2004) el TJCE considera que el impuesto exigido en el artículo 167 del Code general des impôts (CGI) es contrario a la libertad de establecimiento prevista en el Tratado. *Vid.* DE BROE, L.: «Hard times for emigration taxes in the EC», en AA.VV. *A tax globalist (Essays in honour of Maarten J. Ellis)*. IBFD, Ámsterdam, 2005, págs. 210 y ss.

¹⁰² La participación de las sociedades en el tráfico internacional plantea problemas por la propia confluencia de distintos ordenamientos. Para GARCIMARTÍN el principal problema del derecho internacional de sociedades es determinar la *lex societatis*, es decir, el ordenamiento que regirá la sociedad y que va a establecer «los requisitos de constitución de la sociedad, su régimen interno y sus relaciones con terceros». La nacionalidad como cualidad de un sujeto, este autor considera que acudiendo a ella se trata de precisar «bajo qué ley la sociedad nace, vive y actúa». *Vid.* GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: «La sitztheorie es...» ob. cit., pág. 647.

¹⁰³ Entendemos, como indica AGUAS, que debe distinguirse entre la finalidad de las normas de Derecho internacional privado, que son ante todo normas de conflicto, y las normas de Derecho internacional tributario, los Convenios de doble imposición, que son normas de reparto de la potestad tributaria. Recogiendo la doctrina más autorizada, AGUAS ALCALDE, E.: «Tipología normativa de los convenios para evitar la doble imposición: un desarrollo de las normas de reparto». *RCyT. CEF*, núm. 253, abril 2004, págs. 68 y ss.

¹⁰⁴ El régimen de las sociedades de capital en formación e irregulares se regula en los artículos 15 y 16 de la LSA. La sociedad irregular es aquella situación societaria caracterizada porque los socios deciden o consienten la iniciación de las operaciones sociales, sin ánimo de inscribir la escritura de constitución en el Registro Mercantil.

mar que existe la posibilidad de que un Estado pueda atribuir la nacionalidad de otro Estado, del mismo modo que un Estado puede determinar qué derecho extranjero se aplica a un contrato. Los mismos criterios que sirven para determinar unilateralmente qué sociedades son nacionales también deben ser adecuados para precisar la nacionalidad de una sociedad extranjera ¹⁰⁵. En este sentido el reconocimiento y aceptación de las sociedades extranjeras se realiza de distinto modo en función de que el ordenamiento implicado acoja la teoría de la incorporación o de la sede real.

En los países que aplican el primer sistema la sociedad es reconocida a condición de que se constituya conforme a la ley del lugar en donde se realizan las formalidades de constitución. Para aquellos países que siguen la teoría de la sede, la sociedad extranjera deberá constituirse conforme al derecho del Estado donde se halla su administración central, lo cual obliga —como exige nuestra legislación societaria— a que la sociedad se constituya conforme a las reglas establecidas por el ordenamiento del país donde radica su administración.

En esta cuestión tampoco puede prescindirse de la regulación contenida en el Derecho comunitario. En este sentido, cuando el Tratado limita sus exigencias a que la sede radique en territorio de uno de los Estados miembros, con independencia del ordenamiento jurídico según el que se ha constituido, está instaurando un principio de reconocimiento mutuo o recíproco por el que todas las sociedades que cumplan estas condiciones deben ser reconocidas por los demás Estados miembros con el objeto de garantizar el efectivo cumplimiento de este principio o libertad.

Esta situación entra en total colisión con el modelo de sede real que, en primer lugar, impide la posibilidad de constituirse conforme al ordenamiento de un Estado distinto al de donde tiene situada su sede y, además, dificulta el ejercicio del libre establecimiento cuando obliga a modificar la *lex societatis*, con o sin pérdida de la personalidad jurídica, cada vez que se produzca el traslado de la sede. En este sentido es claro el pronunciamiento del fallo al caso *Centros* (C-212/97) que analiza los requisitos y exigencias para impedir o proceder al reconocimiento de una sociedad extranjera como la existencia de razones imperiosas de interés general o que las medidas sean adecuadas y no excedan el objetivo que persiguen. En el exhaustivo examen que debe confirmar la existencia de interés general, el Tribunal desestima su existencia en la actuación que es objeto del litigio. Como justificantes se alegan: que los acreedores conocen previamente que se trata de una sociedad inglesa; que nada impide que el derecho inglés también pueda establecer medidas de protección de los acreedores o, finalmente, que la posición de los acreedores daneses quedaría igualmente debilitada en el supuesto de que esta sociedad hubiese sido reconocida por realizar simultáneamente actividades en el Reino Unido ¹⁰⁶.

B. El problema de la doble residencia

La doble residencia se produce generalmente cuando una sociedad constituida conforme a la legislación de un Estado tiene su sede social o el lugar de dirección en el territorio de otro Estado ¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Observaciones que realiza GARCIMARTÍN en la distinción o contraposición de los aspectos materiales y conflictuales derivados de la nacionalidad. *Vid.* GARCIMARTÍN ALFÉREZ, F.J.: «La sitztheorie es...» ob. cit., págs. 655 y ss.

¹⁰⁶ Apartado 34 de la comentada Sentencia *Centros*.

¹⁰⁷ En este sentido y recogiendo ampliamente la doctrina alemana SCHEUNEMANN, M.P.: «Grenzüberschreitende konsolidierte Konzernbesteuerung...» ob. cit., págs. 173 y ss. Aceptando estas mismas premisas GÖTTSCHE entiende que tras la sentencia

La confluencia de Estados hace que la residencia sea también un tema crucial en el campo del Derecho internacional tributario. Concretamente ha sido el Derecho convencional –suscrito entre ellos– el que tradicionalmente resuelve este fenómeno. El concepto de residencia fiscal en el ámbito internacional se regula en el artículo 4 del Modelo de Convenio para eliminar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio de la OCDE (MCOCDE). Su vigente texto, como también ocurría en sus versiones anteriores, limita su aplicación a las personas residentes ¹⁰⁸ en alguno de los Estados contratantes y además justifica, con carácter general, la potestad tributaria sobre un criterio personal de sujeción como es la residencia del obligado tributario ¹⁰⁹. Esta es la técnica jurídica presentada por la mayoría de tratados, que otorgan la primacía al Estado de residencia ¹¹⁰, aunque de manera excepcional permiten que el Estado de la fuente pueda gravar la renta en cuestión ¹¹¹.

Como se ha puesto de manifiesto, la fijación de la residencia societaria es una operación de carácter interno, regulada por las legislaciones nacionales que, con frecuencia, puede generar problemas de carácter internacional. Por lo tanto, es necesario analizar esta cuestión desde la perspectiva del Derecho internacional tributario ¹¹². Esta circunstancia implica que el marco legal para

del caso *Centros* se aligerarán notablemente los casos de doble residencia en sociedades de capital europeas («*Mit der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Centros ist die Herbeiführung einer Doppelansässigkeit für EU-Kapitalgesellschaften wesentlich erleichtert worden*»). GÖTTSCHE, R.: «Das Centros-Urteil des EuGH und seine Auswirkungen-Eine Bestandsaufnahme aus gesellschafts-, handels- und steuerrechtlicher Sicht». *DSiR*, núm. 34, 1999, pág. 1.408.

¹⁰⁸ En una concepción subjetiva amplía el artículo 3.1 a) y b) del Modelo de Convenio entiende como «persona» a las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas, reservando el de «sociedad» para cualquier persona física jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos.

¹⁰⁹ Esa denominación genérica de residencia es interpretada de manera distinta por los distintos ordenamientos internos. Es más, los criterios para determinarla pueden no coincidir, incluso hasta el punto de que puede apelarse a la nacionalidad. Esa heterogeneidad se recoge en el MCOCDE cuando utiliza el término residente como referencia a «domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga» (art. 4.1).

¹¹⁰ Opción que permite a los Estados exportadores de capital y tecnología mantener su potestad de gravamen, frente a otras decisiones que mantenían la necesidad de imponer la tributación en el Estado de la fuente, con la intención de proteger los ingresos tributarios de los países en vías de desarrollo. Posición contenida en la Resolución de Naciones Unidas número 1430 de 6 de junio de 1969, que recogía a su vez la recomendación prevista en la Resolución 486.B), de 9 de julio de 1953, del Consejo económico y social de la ONU, y también en la Decisión número 40, de 16 de noviembre, adoptada por los Estados integrantes del Grupo Andino. En el plano doctrinal abogan por la territorialidad las autorizadas opiniones de autores como HINNEKENS o VOGEL. Estas referencias pueden consultarse en SOLER ROCH, M.T.: «Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado», en AA.VV. *Presente y futuro de la imposición directa en España. XXX Aniversario de la AEDAF*, Lex Nova, Valladolid, 1997, págs. 67 y ss. Dicha autora considera que el criterio de sujeción real es el criterio lógico de acuerdo con la configuración del poder tributario estatal entendido como manifestación de soberanía. A favor de esta opción en el ámbito comunitario, MARINO propone un sistema de tributación territorial o bien incorporar la exención de las rentas obtenidas en un territorio por residentes en otro Estado miembro. MARINO, G.: «Tax residency, fundamental freedoms and national antiavoidance laws». *Rivista di diritto tributario internazionale*, núm. 2, mayo-agosto, 2001, pág. 220.

¹¹¹ Siguiendo las teorías de GRIZIOTTI y otros autores, OTERO destaca como ventajas del criterio de la fuente o territorialidad absoluta las siguientes cualidades: mayor claridad en la tributación, un mayor control fiscal y una mayor racionalidad del sistema fiscal internacional puesto que en la imposición directa el criterio orientador «debe fijarse alrededor del gravamen en origen –imposición en la fuente y exclusión en el país de llegada». *Vid.* OTERO, J.: *Fiscalidad internacional española*. Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1973, págs. 10 y ss. Se reconoce la primacía del Estado de la fuente para las rentas derivadas de inversión directa mientras la tributación en la residencia se aplica preferentemente con relación a las rentas de capital pasivo. LUCAS DURÁN, M.: *La tributación de los dividendos internacionales*. Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 321.

¹¹² Un análisis de los criterios de sujeción y su articulación en los convenios de doble imposición puede consultarse en AGUAS ALCALDE, E.: «Tipología normativa de...» *ob. cit.*, págs. 82 y ss.

determinar la residencia de las personas jurídicas debe completarse con las normas convencionales de naturaleza internacional ¹¹³, con independencia de que estas se remitan al Derecho interno.

Esta remisión a los ordenamientos nacionales queda patente en el mismo artículo 4.1 del MCOCDE cuando indica que «a los efectos de este convenio, la expresión residente de un Estado Contratante significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (...)» ¹¹⁴. La experiencia práctica nos demuestra que esta opción —la aplicación de la legislación nacional— puede resultar totalmente ineficaz. Especialmente cuando los dos criterios que utilizan gran parte de las legislaciones para determinar la residencia de las entidades (lugar de constitución y sede de dirección efectiva) puedan concurrir simultáneamente en una entidad y esta sea a la vez residente en los dos países contratantes. Para resolver este conflicto el MCOCDE establece una serie de reglas de desempate (*tie breaker rules*), aunque, en nuestra opinión, esta medida es la manifestación más clara de que la superposición de los criterios utilizados en las legislaciones nacionales para determinar la residencia deviene un problema esencial. Es más, entendemos que mientras todos los convenios para evitar la doble imposición se remitan, por lo general, a la legislación propia de cada Estado abordaremos un problema insuficientemente resuelto.

Por otra parte, junto a la tipificación de los criterios utilizados por los Estados, también cabe que su interpretación sea la causa de que más de un Estado reivindique la residencia de una sociedad ¹¹⁵. En este sentido nos parece sumamente llamativo que el criterio de la sede de dirección efectiva y lugar de control, de gran calado en la legislación anglosajona (*place of central management and control*) ¹¹⁶, se ha convertido en una cuestión probatoria, sobre todo cuando el control y la dirección pueden situarse en países distintos ¹¹⁷. El legislador inglés utiliza este concepto para determinar la residencia y lo iden-

¹¹³ Haciendo una aproximación muy crítica a los criterios para determinar la residencia y abogando por el esquema estadounidense de la nacionalidad, MEDINA opina que nuestra normativa interna presenta una desconcertante descoordinación con los convenios de doble imposición que, además, se agrava respecto a los criterios de residencia. *Vid.* MEDINA CEPERO, J.M.: «Los criterios para fijar la residencia fiscal en la legislación interna española y en los convenios de doble imposición». *Quincena fiscal*, núm. 10, mayo, 2002, pág. 53.

¹¹⁴ Podemos comprobar cómo en esta definición subyace un concepto similar al que recogía la desaparecida expresión «sujeto pasivo por obligación personal de contribuir» de la derogada LIS. El artículo 4 del Modelo de Convenio se configura como la solución a posibles problemas de competencia tributaria internacional. Sin embargo, no podemos olvidar que si bien el Modelo establece una serie de conexiones para determinar cuándo existe una obligación tributaria de contribuir por la renta mundial y el reparto de la potestad de gravamen, son las leyes internas de los Estados contratantes las que en última instancia determinarán la residencia. TOVILLAS MORÁN, J.M.: *Estudio del modelo de convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*. Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 42 y ss.

¹¹⁵ Como causas de la doble residencia fiscal pueden citarse las siguientes: la elección de un criterio cuya aplicación puede conducir a la admisión de una doble residencia; en segundo lugar, el hecho de que dos países den una interpretación distinta al mismo criterio y, finalmente, el hecho de que dos países apliquen un criterio diferente para determinar la residencia. Véase la ponencia general en AA.VV. (*Cahiers de droit fiscal international*). «The fiscal residence of...», *ob. cit.*, pág. 128.

¹¹⁶ Determinar el lugar físico en el que se cumple este punto de conexión implica resolver tres cuestiones: ¿qué constituye la dirección central y control?, ¿quién lo ejercita? y, finalmente, ¿dónde se ejercita? Estas cuestiones y otros aspectos centrales sobre la residencia y las sociedades residentes en el Reino Unido pueden consultarse en AA.VV. *Taxation of companies and company reconstructions*. Sweet & Maxwell, London, 1999, págs. 401 y ss.

¹¹⁷ Así en el Derecho anglosajón la sociedad que pretenda demostrar que no es residente en el Reino Unido deberá probarlo acudiendo a alguna de las siguientes realidades empresariales: domicilio, lugar de dirección, lugar donde se ejecute el control administrativo, localización del patrimonio. Pueden consultarse fallos clásicos como *De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe* (1906), *Bullock v. Unit Construction Co Ltd*. (1959), *Swedish central railway Co Ltd v. Thompson* (1925).

tifica con el lugar en el que se desarrolla la gestión estratégica de toda la empresa, desde el que se realiza la dirección de mayor rango en la sociedad ¹¹⁸. Sobre este concepto, más «fáctico-casuístico» que teórico, OWENS entiende que no debe distinguirse entre la dirección efectiva (*effective management*) y la dirección central o del control (*central management and control*), a pesar de que esta última pueda ubicarse en diferentes sitios y la primera solo pueda existir en un único lugar ¹¹⁹.

Todo lo indicado nos demuestra que la teoría de la sede real nos sitúa ante cuestiones de hecho que pueden crear problemas en la determinación de la residencia. Tal vez por este motivo —como reacción a la producción de *case law*, propio del Reino Unido— se juxtapone la teoría de la constitución que, basada en la ley y situaciones jurídicas, permite dotar de seguridad y garantizar un resultado fiable en la mayoría de las operaciones de determinación de la residencia tributaria de las sociedades.

En el ámbito de la aplicación de los Tratados la condición de residente es un requisito indispensable para su aplicación. Es muy probable que determinados sujetos puedan ser declarados residentes en ambos Estados, nos encontramos ante uno de los supuestos que ilustran los problemas que se derivan de la circunstancia de que sean las legislaciones nacionales las encargadas de determinar cuándo una sociedad es residente. Con notable frecuencia se presentan casos en los que dos países han optado por criterios diferentes y cada uno de estos criterios puede verificarse en ambos países (una sociedad que se ha constituido en un país distinto de aquel donde radica su sede o centro de dirección). La residencia tanto a efectos del Derecho internacional como interno debe ser única y, por lo tanto, el propio Modelo de Convenio prevé la solución que deben acoger los Tratados en aquellos supuestos en que para la aplicación de las normas de un Tratado exista un conflicto o laguna a la hora de precisar cuál es el Estado de residencia del sujeto en cuestión.

Por lo tanto, ante la ausencia de medidas comunitarias, podemos afirmar que es el propio Derecho internacional tributario el que mayoritariamente resuelve aquellas situaciones de doble residencia fiscal (*dual residence*). De esta cuestión se ocupa el artículo 4.3 del MCOCDE que siguen la mayoría de convenios ¹²⁰, salvo los suscritos por los Estados Unidos. En este sentido, y con trascendencia para las legislaciones nacionales, que también acogen este criterio, los Tratados de doble imposición que siguen los dictados del Modelo otorgan prioridad al lugar o sede de dirección efectiva ¹²¹. Resulta significativo que este criterio de resolución de conflicto o desempate (*tie-breaker*

¹¹⁸ La Autoridad Tributaria del Reino Unido interpreta el *central management and control* como el lugar donde se decide la política principal de toda la entidad («the central policy core of the whole enterprise»). Para solucionar cuestiones de Derecho interno este criterio también ha sido adoptado por la jurisprudencia canadiense y por la legislación australiana. Para METZLER y STIEGLITZ tanto el concepto de *central management and control* como el de *place of effective management* son insuficientes como reglas de desempate a la hora de solucionar los problemas de doble residencia. METZLER, V. y STIEGLITZ, A.: «Consequences of the De Beers-Decision». *SWI*, núm. 9, 2004, págs. 461 y ss. También crítico con la fórmula del artículo 4.3 del MCOCDE, COUZIN, R.: *Corporate residence and...*, ob. cit., pág. 180.

¹¹⁹ También es probable que el *central management and control* y el *effective place of management* se encuentren en países diferentes, cuando el control y las decisiones son adoptadas en un país diferente a aquel donde se encuentran las oficinas o sede social desde la que se desarrolla la dirección efectiva. *Vid.* OWEN, P.: «Can effective management be distinguished from central management and control?». *British tax review*, núm. 4, 2003, págs. 296 y ss.

¹²⁰ En ocasiones los negociadores de convenios de doble imposición renuncian voluntariamente a introducir reglas que traten de eliminar dicho fenómeno.

¹²¹ Precepto especialmente debatido desde la propuesta del grupo técnico fiscal de la OCDE de elaboración de un informe para su reforma (2001). En su redacción actual dispone: «Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una

rules) no ha sido seguido en la red de Tratados firmados por los Estados Unidos, que adoptan un procedimiento de resolución mutua ¹²², o sea, un acuerdo amistoso entre los Estados firmantes ¹²³. El motivo puede deberse a la dificultad de definir lo que se entiende por sede de dirección efectiva o real, ya que la dirección puede contener actos de gestión o administración, de decisión o de supervisión por parte del consejo de administración ¹²⁴. Como alternativa cabe la implantación de algunos de los tres nexos siguientes cuando sea imposible determinar el lugar de dirección efectiva. Para cubrir tal laguna se acudiría primero al lugar donde la empresa tenga sus relaciones económicas, en segundo lugar al sitio, al sitio donde se realice la mayoría de sus actividades o, finalmente, donde se adopten las decisiones por el consejo de administración. Sin embargo, es preocupante que estos tests o criterios, que buscan clarificar el concepto de dirección efectiva, puedan dar lugar a resultados diferentes y, por lo tanto, tampoco cumplen con la deseada finalidad de precisar dónde tiene la residencia una sociedad ¹²⁵. ROSEMBUJ entiende que el propio Modelo establece una jerarquía a la hora de resolver los problemas de residencia dual y cuando la sede de dirección y control efectivo no pueda determinarse se atenderá, en primer lugar, al lugar de constitución para ciertas personas jurídicas de naturaleza civil y, en las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, a un nexo de carácter económico como es el lugar del domicilio de la principal explotación. Estas conclusiones no pueden extraerse del texto o los comentarios de la última versión del Modelo, pero sí que nos parece

persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado en que se encuentre su sede de dirección efectiva». De no poder determinarse el Estado en que esta se encuentra se atribuye la residencia al Estado donde se constituyó la sociedad. Vemos que, por lo tanto, las reglas de desempate (*tie breaker rules*) previstas en los tratados se asemejan, por los criterios que acogen, a las contenidas en los ordenamientos internos.

¹²² Respecto al tratado entre Bélgica y Estados Unidos, KELLEY apunta que los Estados Unidos tienden a resolver la cuestión conforme al lugar de incorporación en el caso de las sociedades (*companies*) y por acuerdo mutuo en el caso de otras entidades legales. Si bien es cierto que en los últimos tratados extiende el acuerdo mutuo a todo tipo de sociedades (Convenio entre Estados Unidos y Dinamarca). Vid. KELLEY, P.: «Revision of the US-Belgian tax treaty», en AA.VV. *Melan-ges John Kirkpatrick*. Bruylant, Bruselas, 2004, pág. 441. Además del acuerdo mutuo, existen en la red de los Tratados suscritos por los Estados miembros de la Unión Europea otras cinco reglas de desempate alternativas para determinar la residencia de las sociedades: sede (*seat*), sede legal (*legal seat*), dirección y control (*managed and controlled*), lugar de constitución (*place of incorporation*) y, finalmente, lugar de establecimiento (*place of establishment*). Interesante dato que destaca SOLER ROCH tras el análisis de la red de los tratados suscritos por los Estados miembros de la Unión Europea. Vid. SOLER ROCH, M.T.: «Tax residence of the SE». *European Taxation*, núm. 1, 2004, pág. 11.

¹²³ El gran problema que plantea este método es que los Estados no alcancen un acuerdo. Esta circunstancia tendría como consecuencia que una sociedad pueda no ser considerada residente de ninguno de los dos Estados contratantes. Esta posibilidad queda expresamente manifestada en el convenio entre España y Estados Unidos cuando indica que si «las autoridades competentes no pudieran alcanzar un acuerdo, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados contratantes, excepto respecto de los pagos a que se refieren los apartados 1 a 4 del artículo 10 (dividendos), el artículo 11 (intereses) y el artículo 12 (cánones) efectuados a esa persona». Reflexiones respecto al Convenio entre España y Estados Unidos puede verse DE LA VILLA GIL, J.M.: «Residencia y ciudadanía: su tratamiento y repercusiones jurídicas», en AA.VV (dir. A. MARTÍNEZ LAFUENTE). *Estudios sobre el convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*. Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, pág. 157.

¹²⁴ AVERY JONES considera que la aplicación del concepto de sede de dirección efectiva presenta muchos problemas en su aplicación práctica, justificando los informes del grupo de trabajo de la OCDE en este tema. Ante la posibilidad de que incluso ni tan siquiera pueda determinarse, este autor se plantea si este debe ser el primer criterio para resolver las cuestiones de residencia, concluyendo que es necesaria una revisión profunda de este concepto. AVERY JONES, J.: «Place of effective management...», ob. cit., pág. 24. A pesar de estas consideraciones, la solución basada en el acuerdo ha sido entendida como poco satisfactoria por la doctrina DEBATIN, H. y ENDRES, D.: *Das neue Doppelbesteuerungsabkommen USA/Bundesrepublik Deutschland (The new US/Germany Double tax treaty)*. Beck, Muenchen, 1990, pág. 208.

¹²⁵ Así se pone de manifiesto en la propuesta de modificación de los comentarios al artículo 4 del MCODE. «Place of effective management concept: suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention» (Discussion Draft de 27 de mayo de 2003).

acertado atender a criterios de carácter formal cuando fallan los de carácter material o no nos permitan adoptar una solución ¹²⁶.

Nos adscribimos a las críticas y observaciones que se realizan en torno a las dificultades que puede plantear la resolución de la doble residencia de una sociedad a la luz del MCOCDE ¹²⁷, sin embargo, nos parece aún más cuestionable la solución que adoptan los Tratados firmados por los Estados Unidos que prefieren un procedimiento que implica subjetivizar una circunstancia que debe ser objetivamente valorada. El concepto de residencia en el Modelo de Convenio de los Estados Unidos se basa en los criterios que la ley interna establece para determinar la obligación personal de contribuir por la renta mundial (domicilio, residencia, nacionalidad sede de dirección, lugar de constitución o inscripción o cualquier otro criterio de naturaleza similar) ¹²⁸. En este sentido vemos que el Modelo americano no aporta excesivas novedades salvo las referencias a la nacionalidad y al lugar de constitución. Como observa la doctrina americana se ha producido un acercamiento entre ambos modelos y el modelo norteamericano ha ido adoptando gradualmente la definición del MCOCDE. En definitiva, esa similitud entre los criterios de los dos modelos más extendidos es perfectamente comprensible. La función de la residencia en cualquiera de los tratados de doble imposición es idéntica con independencia del Modelo que los sustente: garantizar que los beneficios y la aplicación de los convenios se realiza respecto de quien tiene la condición de residente, que será gravado por la renta mundial, y, en segundo lugar, el importante papel de la residencia en la eliminación de la doble imposición ¹²⁹.

La doble residencia es un fenómeno negativo pues da lugar a la doble imposición de las sociedades ¹³⁰, aunque ocasionalmente pueda utilizarse para obtener ventajas de carácter fiscal o financiar la compra de otras sociedades ¹³¹. Por ejemplo cuando se constituye una sociedad de doble residencia en el seno de aquellos grupos que están presentes en ambos países. Una vez constituida, esta contrae un préstamo para financiar el grupo. La doble residencia de esta sociedad permite que forme parte de dos subgrupos situados en países distintos. Las ventajas se obtienen cuando la sociedad prestataria no tiene ingresos para pagar los intereses, circunstancia que le permite deducir la pérdida en cada

¹²⁶ Vid. ROSEMBUIJ, T.: *Derecho fiscal internacional*. El Fisco, Barcelona, 2001, pág. 47.

¹²⁷ Considerando que el concepto de «effective management» debe reelaborarse WESTBERG pone de manifiesto las dificultades para la aplicación del concepto sede de dirección efectiva tras la generalización de las nuevas tecnologías. WESTBERG, B.: *Cross border taxation of E-commerce*. IBFD, Ámsterdam, 2002, págs. 96 y ss. También puede consultarse el Informe de la OCDE «The impact of the communication revolution on the application of place of effective management as tie breaker rule». París, 2001 (párrafo 46).

¹²⁸ A diferencia del MCOCDE se hace referencia expresa al lugar de constitución. En este sentido puede consultarse la opinión de SHANNON, H.A.: «The general definition of residence under United States income tax treaties». *Intertax*, vol. 1988, núms. 8-9, pág. 208.

¹²⁹ Vid. SHANNON, H.A.: «The general definition...», ob. cit., págs. 204 y ss.

¹³⁰ Doble imposición que debe entenderse en sentido estricto (internacional) y, por consiguiente, distinguirse de otras situaciones similares, como el doble gravamen (*Doppelbelastung*), donde, entre otras diferencias, puede no existir identidad del sujeto o tal identidad no es jurídica sino meramente económica. Vid. RUIZ GARCÍA, J.M. *La deducción por dividendos en el sistema tributario español*. Civitas, Madrid, 1991, págs. 37 y ss.

¹³¹ La posibilidad de que el grupo tenga una dominante con residencia dual y la reacción de los ordenamientos francés y alemán es expuesta por SCHEUNEMANN, M.P.: *Grenzüberschreitende konsolidierte Konzernbesteuerung...* ob. cit., págs. 150 y ss. Estamos de acuerdo con CARMONA en que los convenios deben resolver los problemas de doble residencia, no solo para evitar el fenómeno de la doble imposición, sino también para impedir el uso interesado de una doble residencia en ambos Estados. Vid. AA.VV. (coord. F. SERRANO ANTÓN). *Fiscalidad internacional...* ob. cit., pág. 163.

Estado donde tiene su residencia fiscal, siempre que estos países adopten una imposición refundida de cada uno de los subgrupos ¹³².

C. La trascendencia de la residencia en la efectiva implantación de las propuestas de reforma de la fiscalidad empresarial

El panorama expuesto, caracterizado por la ambigüedad y los problemas prácticos de los nexos previstos para fijar la residencia, entorpece la implantación de una serie de medidas previstas a medio y largo plazo. El vencimiento de estos términos sería más o menos inminente (2011) y el retraso en la implantación de estas actuaciones demuestra que dificultades técnicas como las abordadas impiden un avance en la armonización de la fiscalidad empresarial.

Medidas como *Home State Taxation* o un IS europeos requieren un escenario donde el concepto de residencia esté armonizado o se implante un concepto de residencia europea ¹³³. Este último objetivo es excesivamente ambicioso y únicamente tiene sentido si se consolidan las medidas tributarias que trasciendan el plano nacional ¹³⁴.

No es nuestro objetivo analizar las diferentes propuestas que se anunciaron en un plan de modernización de la fiscalidad empresarial europea en el documento COM (2001)582 finales, *Hacia un Mercado interior sin obstáculos tributarios: una estrategia para proporcionar a las empresas una base consolidada del Impuesto sobre Sociedades para sus actividades a escala comunitaria*.

Simplemente pretendemos ejemplificar la importancia de las reflexiones expuestas y la necesidad de superar las deficiencias en la aplicación del concepto de residencia (que generalmente afectan a la soberanía fiscal de los Estados). Tanto en la imposición según el Estado de residencia (*Home State Taxation*) como en el IS europeo, la residencia juega un papel esencial. En la primera, la base imponible de un grupo de sociedades europeo se calcularía aplicando la legislación tributaria de un único Estado miembro, aquel en el que resida la sociedad matriz del grupo o se encuentre su sede principal. Queda patente la trascendencia de los conceptos de residencia o sede que no pueden conducir a equívocos y cuya aplicación selecciona una normativa nacional frente a un conjunto de Estados que pueden estar implicados en la obtención de las rentas a cuantificar. En su esencia, el sistema de HST es un sistema de remisión que supone el reconocimiento mutuo de unas legislaciones nacionales que pueden presentar criterios contradictorios a la hora de determinar su potestad tributaria. Este mecanismo supone un paso adelante en la búsqueda de un sistema impositivo común que regule la tributación de las sociedades en el ámbito europeo. Su aplicación solo puede entenderse en el ámbito de las actividades transfronterizas dentro de la Unión donde tendría cabida el IS europeo (*european corporate tax*). Este logro se nos plantea prácticamente imposible puesto que exige una integración de los distintos IS y eliminar una soberanía nacional que dejaría sin ningún tipo de trascendencia el concep-

¹³² Esta técnica denominada «double dipping» es comentada en el informe general publicado en AA.VV. (*Cahiers de droit fiscal internacional*). «The fiscal residence of...», ob. cit., pág. 130.

¹³³ Sobre estas medidas, TERRA, B. y WATTEL, P.: *European tax law*, Kluwer law international, 2008, págs. 117 y ss.

¹³⁴ Resultado que también puede calificarse como ambicioso según las propias afirmaciones de la Comisión [Documento COM (2001) 260 final, de 23 de mayo, en su parágrafo 3.2.2, pág. 17].

to de residencia y la necesidad de vincular una sociedad con una determinada jurisdicción nacional. La sociedad se entendería como residente europea y ello requeriría implantar este concepto, bien partiendo de los factores ya examinados o superando la concepción tradicional de residencia.

6. CONCLUSIONES

En un contexto de economía global el uso generalizado de la residencia como nexo para justificar la soberanía tributaria exige un replanteamiento. Por ello consideramos que en el seno de la Unión Europea es conveniente avanzar en la armonización del concepto «residencia fiscal de las entidades» con el fin de evitar que su configuración pueda suponer un obstáculo a la libertad de establecimiento.

La residencia societaria ha sido un elemento fundamental para la aprobación de medidas claramente disuasorias u obstaculizadoras de la libertad de establecimiento. De este modo pueden darse restricciones de entrada, respecto del Estado de destino (*host country*), y restricciones de salida respecto del Estado de origen (*home country*). Por este motivo podemos afirmar que las fórmulas tradicionalmente usadas para determinar la residencia y la nacionalidad pueden vulnerar las libertades fundamentales. Es importante recordar que el hecho de no haber conseguido el deseado nivel de armonización de la imposición directa tampoco justifica que la discrecionalidad estatal pueda lesionar los principios y libertades comunitarias. Ello no obsta, como ha reconocido en la Sentencia *Avoir fiscal*, que la competencia estatal sobre la fiscalidad directa no excluye su sometimiento a las exigencias derivadas de los Tratados.

La acción del Derecho comunitario puede colaborar en la erradicación de la residencia dual y los problemas de doble imposición, tradicionalmente abordados por el derecho convencional. Opinamos que la armonización de criterios o la implantación de una residencia europea evitarían problemas derivados de su aplicación, además de dar seguridad y facilitar las decisiones de establecimiento y movilidad empresarial dentro de la Unión. Esta tarea armonizadora debe procurar una distribución equitativa de las rentas fiscales entre los Estados miembros y, sobre todo, combatir la evasión fiscal mediante la utilización de residencias ficticias o de conveniencia. Sin embargo, las dificultades para avanzar en este punto no se encuentran en este tipo de prácticas empresariales, sino en la disparidad de criterios legalmente establecidos para fijarla, además de su función legitimadora de una soberanía fiscal que los Estados no están dispuestos a ceder o perder.

A la luz de los pronunciamientos del TJCE y en el marco de una única jurisdicción fiscal comunitaria, podemos concluir que la residencia origina importantes discriminaciones o restricciones, siempre y cuando, con independencia de la nacionalidad en cualquiera de los Estados miembros, exista una situación de comparabilidad objetiva entre residentes y no residentes. En este sentido, debe recordarse que superada la doctrina sentada en el caso *Schumacher* (C-270/93), la jurisprudencia más actual defiende la plena equiparación entre ambos. Aprovechando este tipo de pronunciamientos y la necesidad de superar las carencias analizadas podemos concluir que tal vez sea el momento de superar una distinción que carece de sentido en un Mercado Único donde las sociedades, además de nacionales, son también europeas.

ASOCIACIONES QUE REALIZAN EXPLOTACIONES ECONÓMICAS: ¿PUEDEN SER DE UTILIDAD PÚBLICA Y GOZAR DE BENEFICIOS FISCALES?

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Extracto:

EL Ministerio del Interior está revocando la utilidad pública, con informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda, a aquellas asociaciones que realizan actividades económicas en el mercado, bajo el argumento de que una explotación económica realizada en el mercado donde exista competencia no puede tener interés general sino privado. Y si dicha entidad gozara de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 podría vulnerar la competencia con las empresas mercantiles. En consecuencia, no puede tener utilidad pública ni gozar de los beneficios fiscales.

A efectos prácticos, esto supone excluir a las asociaciones que son autosuficientes y obligarles a constituirse bajo la forma de fundación, que sí pueden realizar explotaciones económicas. El objeto de este estudio es analizar los argumentos del Ministerio del Interior para revocar la utilidad pública, entendiendo el autor que la interpretación mantenida por el mismo no es correcta.

Palabras clave: Ley 49/2002, explotación económica y utilidad pública.

PARTNERSHIPS THAT PERFORM ECONOMIC OPERATIONS: CAN THEY BE OF PUBLIC UTILITY AND ENJOY TAX BENEFITS?

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
URJC*

Abstract:

THE Ministry of Interior is revoking the public utility with a favorable report from the Ministry of Economy and Finance, to those associations which make economic activities on the market, under the argument that economic running carried out in the market where competition exists can not be but private interest. And if that entity shall enjoy the tax benefits of Law 49/2002 could undermine competition with commercial companies. And if that entity shall enjoy the tax benefits of Law 49/2002 could undermine competition with commercial companies. Thus it can not be of public utility or to enjoy the tax benefits. In practical terms, this means excluding associations that are self-sufficient and force them to constitute under the form of foundation, which are able to perform economic operations. The purpose of this study is to analyze the arguments of the Ministry of Interior to revoke the public utility, understanding the author that this interpretation is not correct.

Keywords: Law 49/2002, economic exploitation and public utility.

Sumario

1. Entidades que pueden acogerse al régimen de la Ley 49/2002.
2. La revocación de la utilidad pública por realizar actividades económicas.
 - A. Las explotaciones económicas en la Ley 49/2002.
 - B. Fines de interés general y actividades económicas.
3. Conclusiones.

Bibliografía.

1. ENTIDADES QUE PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN DE LA LEY 49/2002

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, regula en su artículo 2 qué entidades pueden acogerse al régimen de privilegio de dicha norma ¹. Además, en distintas disposiciones adicionales se recogen otras entidades, como la ONCE, Cruz Roja, o la Iglesia, que presentan especialidades en cuanto a su régimen ².

Dentro de las entidades que pueden acogerse a este régimen de privilegio se están plateando problemas fundamentalmente en el ámbito de las asociaciones declaradas de utilidad.

En primer lugar, en lo que afecta a las Organizaciones No Gubernamentales (ONG) de desarrollo. Conforme a la letra c) del artículo 2 pueden optar por el régimen de privilegio «c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores». Las formas jurídicas a las que hace mención los anteriores párrafos son, precisamente, las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, lo que había llevado a mantener a que dicha letra c) suponía una redundancia y era un precepto sin contenido real ³. Sin embargo, la Dirección General de Tributos (DGT) ha mantenido en su Contestación de 22 de enero de 2009 (Consulta núm. V0126/2009, NFC031775) que estas entidades no hace falta que

¹ El artículo 2 establece que las entidades que se pueden acoger al régimen de la Ley 49/2002 son:

- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores».

² Por ejemplo, la Obra Pía de los Santos Lugares (disp. adic. sexta) y las Fundaciones de entidades religiosas se les aplica (disp. adic. octava) solo tienen que cumplir con lo establecido en el artículo 3.5 (gratuidad de los representantes) para aplicar la Ley 49/2002. Cruz Roja Española, la Organización Nacional de Ciegos Españoles (disp. adic. quinta) solo tienen que cumplir con el último párrafo del artículo 3.5. La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español (disp. adic. novena) no tienen que cumplir con ningún requisito.

³ Vide PEDREIRA MENÉNDEZ (2003) y CRUZ AMORÓS y LÓPEZ RIBAS (2004, pág. 16).

sean asociaciones de utilidad pública sino que basta, con arreglo a lo establecido en la Ley 23/1998 de Cooperación Internacional para el Desarrollo, que estén inscritas en el Registro de ONG de Desarrollo de la Agencia Española de Cooperación Internacional y Desarrollo con independencia de su forma jurídica ⁴. Y de una manera menos taxativa ya se pronunciaba así la DGT en Contestación de 18 de enero de 2006 (Consulta núm. V0098/2006, NFC021696). La DGT no argumenta cómo se puede soslayar el requisito que impone la letra c) de que las ONG de desarrollo puedan acogerse a la Ley 49/2002 «siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores». Y precisamente el problema es legal. Interpretar que las ONG de desarrollo no requieren la forma jurídica de fundación o asociación declarada de utilidad pública daría sentido a la existencia de la letra c), lo que sería acorde con un criterio de interpretación lógico de un sistema sin redundancias. Pero, el texto legal es taxativo y conduce a un tipo jurídico determinado. Si se quiere forzar esa interpretación sería necesario al menos algún argumento jurídico por parte de la DGT que en este caso no existe. En cualquier caso, la letra c) del artículo 2 de la Ley 49/2002 debería ser objeto de reforma legislativa, bien sea mediante su supresión, bien mediante una desvinculación de la forma jurídica de fundación o asociación declarada de utilidad pública.

Pero, sobre todo, el problema se está planteando en la propia declaración de utilidad pública de las asociaciones, en tanto el Ministerio del Interior, con informe favorable del Ministerio de Economía y Hacienda, está manteniendo que una asociación que realiza explotaciones económicas en competencia con otras entidades no puede tener utilidad pública en tanto los beneficios fiscales de los que gozan supondría una competencia desleal y, además, se perderían los fines de interés general ⁵.

2. LA REVOCACIÓN DE LA UTILIDAD PÚBLICA POR REALIZAR ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Con ánimo de centrar el análisis sobre una argumentación concreta, pero que tiene una dimensión general, durante 2010 a una asociación declarada de utilidad pública con un volumen de operaciones significativo, el Ministerio del Interior inició un procedimiento de revocación de la utilidad pública basándose en el siguiente argumento (es transcripción literal) ⁶:

⁴ El artículo 32 de la Ley 23/1998 dispone que «A los efectos de la presente ley se consideran organizaciones no gubernamentales de desarrollo aquellas entidades de Derecho privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo. Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo habrán de gozar de plena capacidad jurídica y de obrar, y deberán disponer de una estructura susceptible de garantizar suficientemente el cumplimiento de sus objetivos».

⁵ Conforme se establece en el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, el informe del Ministerio de Economía y Hacienda es preceptivo tanto para la concesión de la utilidad pública (art. 3.4) como para la revocación (art. 7.2). En concreto, el artículo 3.4 párrafo segundo determina que «En particular, cada uno de los órganos informantes deberá valorar, desde el punto de vista de sus competencias, en qué medida considera que los fines estatutarios tienden a promover el interés general, y que la actividad de la asociación no está restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de los fines de la asociación de que se trate».

⁶ El procedimiento ha sido cedido al autor por cortesía de la entidad.

- i) Para «que una Asociación pueda ser declarada de utilidad pública o mantener ese status, es esencial que *estos fines estén destinados a promover el interés general*, según lo dispuesto en el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del derecho de Asociación».
- ii) «Aun cuando los fines básicos pudieran ser de carácter educativo y cultural, *no puede entenderse que tiendan a promover el interés general, ya que a tenor de lo dispuesto en el artículo 3 apartado 3.º párrafo 2.º, de la Ley 49/2002, de 23 de noviembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo referida anteriormente, la actividad principal desarrollada por la Asociación solicitante es la realización de una actividad de carácter empresarial consistente en la prestación de servicios mediante contraprestación económica*. En esta situación, el mantenimiento de la condición de la utilidad pública con los beneficios y ayudas que ello conlleva, *supondrá situar a la entidad en una posición en el mercado ventajosa frente a aquellas entidades que desarrollen la misma actividad*, pudiendo vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con estas entidades».
- iii) La «entidad *desarrolla una actividad empresarial consistente en la prestación de servicios educativos y culturales mediante contraprestación económica, articulándose dichos servicios mediante la celebración de convenios y contratos con entidades públicas y centros educativos, de lo que se desprende que la actividad que desarrolla la entidad consiste en una explotación económica de naturaleza privada y particular, y no de interés general*, no cumpliéndose con el requisito establecido en el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación».

El argumento empleado, con informe del Ministerio de Economía y Hacienda en el mismo sentido, se puede resumir de la siguiente manera: una asociación que realiza su fin mediante la solitud de un precio realiza una explotación económica. Y una explotación económica realizada en el mercado donde exista competencia no puede tener interés general sino privado. Si dicha entidad gozara de beneficios fiscales podría vulnerar la competencia. Por tanto, no puede tener utilidad pública. Esta argumentación, llevada a un extremo, supondría que toda asociación de utilidad pública por el hecho de actuar en el mercado en competencia con otras no puede tener utilidad pública y, en consecuencia, perdería los beneficios fiscales de la Ley 49/2002. Hay que tener en consideración que cualquier beneficio fiscal a una entidad puede en teoría vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con estas entidades ⁷.

⁷ Con relación a la defensa de la competencia en la Ley 30/1994, que era la anterior a la Ley 49/2002, la STS de 9 de diciembre de 2009 (rec. núm. 4714/2003, NFJ037669) ha precisado que: «cuando la Ley 30/1994 acude al concepto de "competencia desleal" no atiende a una noción estricta, propia de la Ley 3/1991, de 10 de enero (BOE de 11 de enero), esto es, limitada a aquellas conductas anticompetitivas realizadas en contra de las exigencias de la buena fe (art. 5, en relación con el 1), sino a otra más amplia, la de la Ley 16/1989, de 17 de julio (BOE de 18 de julio), comprensiva de todos aquellos actos susceptibles de impedir, restringir o falsear la competencia (art. 1), perspectiva adoptada en la actualidad por la Ley 15/2007, de 3 de julio (BOE de 4 de julio), porque difícilmente puede encontrarse el componente volitivo que exigen los artículos 5 y siguientes de la Ley 3/1991 en las alteraciones de la competencia susceptibles de derivarse del reconocimiento de un beneficio fiscal regulado en la ley. Así pues, entendemos que lo que quiso el legislador de 1994 fue dejar al margen de la exención aquellos rendimientos derivados de las actividades económicas realizadas por las entidades sin ánimo de lucro relacionadas con su objeto social o finalidad específica, cuya exención del impuesto sobre sociedades es capaz de alterar las reglas de la libre competencia. Este entendimiento se corrobora si acudimos a la Ley 49/2002, actualmente vigente en la materia, que, con mayor rigor, exige para la viabilidad de la exención que las actividades ajenas al objeto o actividad estatutaria no vulneren el desarrollo de las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen el mismo giro empresarial (art. 3.3).

Sin embargo, la tesis propuesta creemos que debe ser objeto de revisión ⁸.

A. Las explotaciones económicas en la Ley 49/2002

Un primer argumento esgrimido para el inicio de la revocación de la utilidad pública se fundamenta en la Ley 49/2002. Sin embargo, no se debe vincular la no existencia de fines de interés general en la Ley de Asociaciones con la Ley 49/2002. En ningún lugar de la Ley de Asociaciones existe dicha relación y, de hecho, la Ley Orgánica 1/2002 es previa a la Ley 49/2002. Son leyes que tienen distinto ámbito. La utilidad pública de las asociaciones opera de manera independiente de la norma fiscal. Una entidad puede tener utilidad pública y no cumplir con los requisitos de la Ley 49/2002 o, incluso, no querer incorporarse a la misma. No debería ser posible legalmente vincular la utilidad pública y los fines de interés general de una ley orgánica, sustantiva, a una norma fiscal sin que exista ningún mandato legal al efecto. Y, en todo caso, sería necesario justificar y motivar la causa de dicha vinculación. Sin embargo, la razón principal que parece subyacer en la argumentación es que la declaración de utilidad pública se vincula al goce de beneficios fiscales, de tal manera que se revoca dicha declaración para que no pueda acceder a los mismos.

Con independencia de lo anterior, creemos que la interpretación que se hace de la norma fiscal y su relación con la Ley de Asociaciones no es correcta. En concreto, no se puede sostener que una actividad no puede considerarse de «interés general», ya que con arreglo al artículo 3.3 párrafo 2 de la Ley 49/2002 se desarrolla «una actividad de carácter empresarial consistente en la prestación de servicios mediante contraprestación económica». La Ley 49/2002 distingue en su artículo 3 varios requisitos para el acceso al régimen de privilegio. Y, más en concreto, diferencia como algo distinto el hecho de tener «fines de interés general» (en su apartado 1) y lo que afecta a los límites para la realización de «las explotaciones económicas» (apartado 3) ⁹. Jurídicamente se reconoce que no hay

Así las cosas, no basta para denegar la dispensa con que la Administración se limite a alegar que con su reconocimiento se generaría "competencia desleal", sino que resulta indispensable expresar las razones por las que así se concluye, describiendo el mercado afectado, su estructura y modo de funcionamiento, así como la posición del beneficiario dentro del mismo, pues no de otro modo se puede saber si la circunstancia de que los rendimientos que obtenga queden fuera de tributación es susceptible de quebrar el funcionamiento del mercado, rompiendo el equilibrio entre los competidores».

⁸ No obstante, parece que es también aceptada por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 21 de mayo de 2008 (rec. núm. 66/2007).

⁹ El artículo 3.1 enumera los siguientes fines «los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico». En la actualidad, este precepto está en proceso de reforma en el Proyecto de Ley de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, donde en su disposición final cuarta se añaden como fines los de «desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial».

Pero se trata de un precepto de carácter abierto. En el ámbito sustantivo, de una redacción pareja a la fiscal, puede consultarse GONZÁLEZ CUETO (2007, pág. 59) y GARCÍA-ANDRADE (2005, pág. 52). En el ámbito fiscal puede verse MÁRQUEZ SILLERO (2007, págs. 147 y ss.) quien considera que el artículo 3.1 es redundante, en tanto no constituye más que una mera reiteración de lo que constituye la Ley 50/2002, y reiterativo e innecesario, en tanto no aporta nada ni afecta a su régimen fiscal.

inconveniente en que una entidad tenga fines de interés general y pueda, a la vez, realizar explotaciones económicas. Es más, el propio artículo 3.3 dispone en su párrafo 1 que no excluye del régimen la realización de «explotaciones económicas [no] ajenas a su objeto o finalidad estatutaria». Por tanto, si el artículo 3.1 establece que la entidad debe tener fines de interés general y, por su parte, se pueden realizar actividades económicas coincidentes con los fines de las entidades, *eso solo puede implicar que es jurídicamente posible que una entidad tenga fines de interés general y realice actividades económicas coincidentes con los fines*. Eso no hace que una actividad se convierta en «una explotación económica de naturaleza privada y particular».

Es más, en el caso de explotaciones económicas, el artículo 7 determina que «Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica». Es decir, las explotaciones económicas coincidentes con los fines no excluyen la aplicación del régimen fiscal sino que, además, pueden estar exentas si están reguladas en la lista cerrada del artículo 7 de la Ley 49/2002.

Abundado en este sentido, es necesario hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2009 (rec. núm. 3191/2003, NFJ035817). En el fundamento de derecho tercero se afirma que:

«Se trata, pues, de indagar si una actividad enderezada a satisfacer los fines de interés general definidos en el artículo 2.1 deja de ser tal si, como sostiene el abogado del Estado, se instrumentaliza mediante la realización de operaciones mercantiles sujetas al impuesto sobre actividades económicas. En otras palabras, para el defensor de la Administración no pueden acogerse al beneficio fiscal las fundaciones que, como la recurrida, pese a tener por fines la asistencia social a las clases más desfavorecidas facilitándoles el acceso a una vivienda en condiciones más favorables de las que suministra el mercado libre, operan en un sector claramente sometido a las reglas empresariales y de la libre competencia.

No podemos compartir la tesis del abogado del Estado, por las razones que pasamos a exponer:

En primer lugar, porque una mirada a la realidad nos enseña que no hay prácticamente ningún sector de las actividades dirigidas a satisfacer necesidades de interés general que no constituya en nuestro tiempo objeto de empresas con ánimo de lucro. La tesis maximalista del defensor de la Administración dejaría extramuros de beneficio fiscal, por ejemplo, a una fundación que regentara un centro para personas con minusvalías físicas o psíquicas por la sencilla razón de que opere en un mercado en el que existen entidades que actúan con aquel ánimo. Otra muestra: en el ámbito de los servicios culturales también se busca obtener beneficios, por lo que una asociación de interés general dedicada a prestar tales servicios se vería privada del régimen querido por el legislador. Podríamos repetir los ejemplos hasta la saciedad. La posición de la Administración dejaría sin contenido el Título II de la ley, privándole de todo su efecto útil, resultado que evidencia su sinrazón (...)

Finalmente, la interpretación que sostenemos se encuentra ratificada por la vigente Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al

mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), sucesora del Título II de la Ley 30/1994 (disp. derog. única), que exige a las organizaciones a las que se aplica que la actividad que desarrollen no consista en operaciones económicas "ajenas a su objeto o finalidad estatutaria", entendiéndose cumplido el requisito cuando "el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no exceda del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad". *Como se ve, el simple hecho de que para cumplir los fines fundacionales actúe con criterios económicos no excluye a una entidad sin ánimo de lucro del ámbito de la aplicación de la ley».*

La importancia de la presente sentencia del Tribunal Supremo en el supuesto que se plantea parece clara. Lo que se cuestiona por la Administración es si el mero hecho de se cobre una contraprestación por la realización de la actividad que coincide con los fines hace que se pierda la condición de «fines de interés general». Y la respuesta del Tribunal Supremo es negativa.

B. Fines de interés general y actividades económicas

En la Ley 50/2002, de fundaciones, se definen los fines de interés general de una manera casi análoga a cómo se hace en el artículo 31.1 a) de la Ley Orgánica de Asociaciones. En ambos casos se hace mención a que dichas entidades deban promover o perseguir «fines de interés general». Y parece que el tratamiento de la consideración de fines de interés general y el desarrollo de actividades económicas en cumplimiento de los mismos debe ser idéntica, pues no debería ser posible, por un principio de igualdad y con criterios interpretativos de coherencia y unidad del sistema jurídico, que los fines de interés general de una fundación sí permitieran la realización de actividades económicas y los fines de interés general de una asociación declarada de utilidad pública no. Esto es necesario, además, vincularlo con el artículo 34 de la Constitución Española, donde se hace mención a los fines de interés general¹⁰.

La Ley de Fundaciones en el artículo 24.1 determina que «Las fundaciones podrán *desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales* o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia». Se trata del reconocimiento legal de que una actividad de interés general se puede realizar mediante la realización de una explotación económica. El Reglamento de Fundaciones, Real Decreto 1337/2005, ha dado un paso adelante y señala en su artículo 23 que:

«1. Las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades mercantiles.

A estos efectos, *se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro*, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

¹⁰ El concepto de interés general es un concepto jurídico indeterminado de difícil definición. GARCÍA DE ENTERRÍA (1996, pág. 72) ha señalado que el interés general en la Constitución está definido con una intención delimitadora pero efectiva, en tanto el interés general o público son guías claras que utiliza el constituyente para organizar instituciones o actuaciones públicas.

2. Las fundaciones podrán, además, *desarrollar directamente actividades mercantiles cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro, siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquellas, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia*».

Hay que recordar que en la primera concepción de las fundaciones en el siglo (XIX) sí se hacía mención a la imposibilidad de que las fundaciones realizaran actividades de carácter lucrativo. Sin embargo, esta interpretación está totalmente superada. PÉREZ ESCOLAR (2008, págs. 33 y 34) advierte que la ausencia de ánimo de lucro «ha dejado de confundirse con la gratuidad de las prestaciones para pasar a relacionarse estrechamente con el fin perseguido a través de la realización de tales prestaciones». Por su parte, LA CASA GARCÍA (2009, págs. 146 y 147) sostiene que la realización de los fines de interés general son compatibles con el ejercicio de actividades económicas, debiéndose entender el ánimo de lucro en el sentido de que los beneficios obtenidos se destinan a fines particulares. EMBID IRUJO (2007, págs. 43 y ss.) hace mención a la existencia de un fin de interés general que concurre con el interés de la empresa fundacional, siempre que la actividad de la empresa coincida con los fines fundacionales. En definitiva, y al menos para las fundaciones, legalmente y constitucionalmente está aceptada la existencia de una actividad con fines de interés donde se puedan cobrar contraprestaciones económicas y donde se actúe mediante una explotación económica que coincida con los fines o esté relacionados con ellos.

Y precisamente en este sentido, la correcta interpretación de la existencia de fines de interés general del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del derecho de Asociación, no tiene relación con el hecho de que una entidad preste servicios mediante contraprestación. La nota característica del interés general de las asociaciones debe entenderse, como señalan GONZÁLEZ PÉREZ y FERNÁNDEZ FARRETES (2002, pág. 386), en el sentido de que son asociaciones abiertas, a las que pueden tener acceso cualquier beneficiario y no solo sus asociados ¹¹. Como advierte el Tribunal Supremo en su Sentencia de 4 de abril de 2003 (RJ 2003\3672) «El examen de las citadas normas reguladoras de los Estatutos de la Asociación permiten, en definitiva, concluir que la misma está restringida a beneficiar a sus asociados y no abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines por lo que, en definitiva, los fines de la misma tampoco tienden, con el carácter de generalidad que exige la ley, a la promoción del interés general puesto que late en los preceptos citados la idea, confirmada expresamente en el artículo 20 de los Estatutos, de que los fines de la Asociación están dirigidos esencialmente a contribuir al logro de los objetivos de sus miembros» ¹².

3. CONCLUSIONES

Considerar que la realización de actividades económicas en competencia con otras entidades hace perder la utilidad pública a una asociación por motivos fiscales o por carecer de interés general es

¹¹ DE PRIEGO FERNÁNDEZ (2003), recogiendo la doctrina existente sobre el interés general, señala que es interés general aquel que no es individual, donde existan unos beneficiarios determinados y donde existe un valor para la sociedad.

¹² En el mismo sentido se ha pronunciado la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 2002 (RJCA 2002\1284).

más que dudoso jurídicamente. Las afirmaciones vertidas por la Administración están más en los razonamientos apodícticos que en hermenéutica jurídica. Pero es que en el ámbito material se va a apartar del sistema precisamente a las asociaciones declaradas de utilidad pública que son autosuficientes y se va a permitir esta utilidad pública para entidades que quizás no la necesiten ¹³. El efecto inmediato de esta tesis es que estas asociaciones empresariales acaben por constituir fundaciones en las que realizar estas actividades, produciéndose como resultado final el absurdo que la misma actividad, realizada en las mismas condiciones (en ambos casos con interés general) si puedan ser realizadas por fundaciones y gozar de beneficios fiscales pero no por asociaciones declaradas de utilidad pública.

Desde un punto de vista técnico, la revocación de la utilidad pública plantea problemas aplicativos graves desde el punto de vista fiscal. Si dicha revocación no tiene efectos suspensivos, estas asociaciones no podrán estar dentro de la Ley 49/2002 y perderán, entre otras cosas, el acceso al mecenazgo. El problema se plantea si en fase de recurso las asociaciones ven estimadas sus demandas y los tribunales entendieran que deben conservar la utilidad pública. Desde el punto de vista fiscal nos encontramos en una situación compleja en tanto no ha habido un acto tributario de revocación de beneficios fiscales que sea susceptible de recurso. La cuestión es cómo se ve resarcida la asociación por los daños causados al no poder gozar de los beneficios fiscales.

Por último, quiero terminar este comentario manifestando una intuición personal: quien está detrás de estas revocaciones no es el Ministerio del Interior o los órganos correspondientes de las comunidades autónomas. Quienes mueven los hilos son el Ministerio de Economía y Hacienda y Defensa de la Competencia, que buscan que estas entidades no gocen de beneficios fiscales al actuar en el mercado. Sin embargo, como su ámbito de actuación está limitado, ya que la Ley 49/2002 si permite la realización de explotaciones económicas, el camino que se ha encontrado es mediante la revocación de la utilidad pública a través del Ministerio del Interior.

Bibliografía

CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S. [2004]: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Cideal, Madrid.

DE PRIEGO FERNÁNDEZ, V. [2003]: «Interés General e indeterminación de los beneficiarios en las Fundaciones», *Revista de Derecho Privado*, núm. 6.

¹³ En el ámbito del Tercer Sector es frecuente la realización de actividades en competencia directa con entidades mercantiles. Son, por ejemplo, residencias de ancianos, centros de día, guarderías, colegios, etc. El ejercicio de estas actividades empresariales gozando de beneficios fiscales en competencia con sociedades mercantiles es precisamente lo que se ha cuestionado en el ámbito de las asociaciones declaradas de utilidad pública pero no para las fundaciones. Sin embargo, y como señala MÁRQUEZ SILLERO (2007, pág. 255), en un contexto socio-económico como el actual cualquier institución necesita autofinanciarse para poder sobrevivir, y las fundaciones que solo viven de la caridad cada día no tienen lugar en los tiempos modernos. O como mantiene ESEVERRI (2007, pág. 702) estas entidades tienen que converger en el mercado de bienes y servicios muchas veces, por lo que negarles el ejercicio de actividades mercantiles sería tanto «como amputar la posibilidad de crearlas».

- EMBED IRUJO, A. [2007]: «El ejercicio de actividades empresariales por las fundaciones (fundación-empresa y fundación con empresa): su significado en el régimen jurídico de las Cajas de Ahorro en España», *Perspectivas del Sistema Financiero*, núm. 91.
- ESEVERRI, E. [2007]: «Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos», en AA.VV., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, CEU Universidad San Pablo-Dykinson, Madrid.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. [1996]: «Una nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado», *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 89.
- GARCÍA-ANDRADE, J. [2005]: *Comentarios a las leyes de fundaciones y mecenazgo*, en AA.VV., dirigido por RAFAEL DE LORENZO, MIGUEL CRUZ y MUÑOZ MACHADO, Iustel-ONCE, Madrid.
- GONZÁLEZ CUETO, T. [2007]: *Tratado de Fundaciones*, en AA.VV., Bosch, Barcelona.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J. y FERNÁNDEZ FARRERES, G. [2002]: *Derecho de Asociación*, Civitas, Madrid.
- LA CASA GARCÍA, R. [2009]: *La Fundación-Empresa*, Marcial Pons, Madrid.
- MÁRQUEZ SILLERO, C. [2007]: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2003]: *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid.
- PÉREZ ESCOLAR, M. [2008]: *La actividad económica de las Fundaciones. Tensiones Legislativas e Interés General*, Thomson-Civitas, Pamplona.

PROPUESTA DE SUPUESTO PRÁCTICO PROFESIONAL PARA LA OPOSICIÓN DE INSPECCIÓN DE HACIENDA DEL ESTADO

JOSÉ RIVAYA FERNÁNDEZ-SANTA EULALIA

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

Extracto:

ESTE «supuesto práctico profesional» está especialmente pensado para ayudar en la preparación del tercer ejercicio de la oposición de Inspectores de Hacienda del Estado. El «supuesto» contiene siete partes en las que se plantean cuestiones de diversa índole a resolver por el alumno, cuestiones tanto de carácter procedimental como de carácter material. En él se analizan diversos aspectos de los distintos procedimientos de aplicación de los tributos, así como de las principales figuras tributarias que configuran el sistema tributario estatal.

Además, en la solución del supuesto se aprovecha para comentar alguna de las más recientes novedades introducidas en nuestro ordenamiento jurídico tributario por normas de reciente publicación en el BOE como la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2011 o el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

Palabras clave: IRPF, IS, IVA, ITP y AJD, Aduanas e Impuestos Especiales y procedimientos de gestión e inspección y recaudación.

PRACTICAL TRAINING COURSE PROPOSAL FOR THE OPPOSITION OF THE TREASURY OF THE STATE INSPECTION

JOSÉ RIVAYA FERNÁNDEZ-SANTA EULALIA

Inspector de Hacienda del Estado

Profesor del CEF

Abstract:

THIS «professional case-study» is specially designed to assist in the preparation of the third year of opposition from State Tax Inspectorate.

First at all, thihe «course» consists of seven parts that are questions of various kinds to be solved by the student, issues of both a procedural and substantive in nature.

Also, it discusses various aspects of the various procedures for application of taxes, as well as the main taxes that make up the state tax system.

In addition, the solution of course is used to discuss some of the latest innovations in our tax law by rules recently published in the BOE as the Law of the State Budget for 2011 and the Royal Decree-Law 13/2010, 3 December, actions in the fiscal, labor and liberalization to encourage investment and job creation.

Keywords: Personal Income Tax, Corporate Tax, VAT, Transfer Tax and Stamp Duty, Custom Duty and Excise Taxes and Tax Procedures and Tax Inspection and Tax Collection.

ENUNCIADO

I. PLANTEAMIENTO

Este «supuesto práctico profesional» consta de siete partes, cada una de ellas con su propio enunciado, si bien en alguna de ellas se describen hechos que pueden tener incidencia en alguna de las otras partes. A partir de la información que se recoge en las páginas siguientes se deberá contestar a cada una de las cuestiones que se plantean para cada una de las partes del enunciado.

Las partes en las que se divide el enunciado son:

- **Parte 1.ª:** Aspectos jurídicos civiles y mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no contemplados en las otras partes de este informe.
- **Parte 2.ª:** Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos.
- **Parte 3.ª:** Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades.
- **Parte 4.ª:** Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- **Parte 5.ª:** Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- **Parte 6.ª:** Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria.
- **Parte 7.ª:** Aspectos relacionados con el procedimiento de recaudación.

2. NOTAS

La normativa a aplicar para la resolución de este «supuesto práctico profesional» será la que se encontraba en vigor a 31 de diciembre de 2010. No obstante, en aquellos casos en los que la normativa aplicable haya podido haber sufrido alguna modificación con efectos a partir de 1 de enero de 2011 el opositor hará mención a tales modificaciones.

3. ENUNCIADO

«INMOCASA, SA» es una sociedad cuya actividad principal es la promoción inmobiliaria de edificaciones, aunque también realiza otro tipo de actividades económicas como la explotación de varios concesionarios de vehículos de una prestigiosa marca.

Se conoce que el volumen de operaciones de «INMOCASA, SA», durante el ejercicio 2009 fue superior a 6.010.121,04 euros. En 2010, sin embargo, el volumen de operaciones ha sido inferior a dicha cifra. En 2011 se espera que este alcance los 9 millones de euros. Además, se conoce que durante 2007 y 2008 el volumen de operaciones fue inferior a 6.010.121,04 euros.

La sociedad está matriculada en el epígrafe 833 del Impuesto sobre Actividades Económicas (Promoción Inmobiliaria, que comprende tanto la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación, etc., *de terrenos*, todo ello con el fin de venderlos como la compra o venta *de edificaciones* totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas).

Además, está matriculada en los epígrafes 654 (Comercio al por menor de vehículos terrestres) y 854 (Alquiler de vehículos sin conductor).

Por si resultara necesario parar la solución de alguna de las partes de este «supuesto práctico profesional» se conoce que en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas los códigos de estas actividades son los siguientes:

- 682. Alquiler bienes inmobiliarios por cuenta propia.
- 681. Compraventa de bienes inmobiliarios.
- 412. Construcción de edificaciones.
- 451. Venta de vehículos de motor.
- 452. Mantenimiento y reparación de vehículos de motor.
- 771. Alquiler de vehículos sin conductor.

Su domicilio social se encuentra en Valencia.

Parte 1.ª Aspectos jurídicos civiles y mercantiles y aquellos otros de índole tributaria no contemplados en las otras partes de este informe

A) Don Eusebio Rodríguez y sus hijos Ramiro y Pelayo son propietarios del 33 por 100, respectivamente, de las acciones de «INMOCASA, SA». El 1 por 100 restante pertenece a su mujer, doña Amparo García. Don Eusebio forma junto con sus hijos el Consejo de Administración de la entidad, habiendo sido este designado como Consejero Delegado de la sociedad en la última junta general de accionistas.

Los socios de «INMOCASA, SA», ante las negras expectativas que ofrece el mercado inmobiliario español, deciden explorar otras posibles líneas de negocio. Recientemente, les han hablado de la posibilidad de introducirse en el mercado farmacéutico, en concreto, en la explotación de ofi-

cinas de farmacia. De hecho, ha llegado a oídos de uno de los socios la noticia de que hay tres oficinas de farmacia en la ciudad de Valencia cuyos titulares están a punto de jubilarse y verían con muy buenos ojos la posibilidad de transmitir el negocio a cambio de una jugosa cantidad de dinero. No obstante, la legislación farmacéutica impide a una persona jurídica ser titular de una licencia de farmacia, posibilidad que se reserva a las personas físicas que, además, sean titulados superiores en farmacia. A pesar de ello, su asesor legal ha ideado la forma de salvar ese pequeño escollo. Así, siguiendo sus consejos celebra tres contratos con tres jóvenes licenciados en la facultad de farmacia de Valencia, todos ellos con muy pocos años de experiencia laboral. En virtud de dichos contratos, quienes aparecen ante terceros (en particular, ante el Colegio de Farmacéuticos) como adquirentes de la licencia de farmacia son los jóvenes farmacéuticos, y el nombre de «INMOCASA, SA» no aparece por ningún lado. Son aquellos los que solicitan la autorización del traspaso de la licencia al órgano administrativo competente y quienes formalmente aparecen como titulares de esta y, por ende, del negocio. Los contratos se documentan mediante los correspondientes contratos privados, ni siquiera se elevan a escritura pública. «INMOCASA, SA» se compromete a aportar el 99 por 100 del capital necesario para cerrar las adquisiciones y los jóvenes farmacéuticos el 1 por 100 restante. En cada uno de ellos se configura a «INMOCASA, SA» como socio partícipe, y a cada uno de los farmacéuticos como socios gestores. En el contrato se añade una serie de cláusulas que regulan hasta el último detalle la relación jurídica derivada del mismo. Como nota característica de los contratos celebrados debe destacarse que el socio gestor queda sometido a las instrucciones del socio partícipe prácticamente para todas las decisiones importantes.

Por otro lado, «INMOCASA, SA» (socio partícipe) participará en los resultados prósperos o adversos del negocio en el mismo porcentaje en que participa en el capital, es decir, 99 por 100. El 1 por 100 restante se atribuye al socio gestor a quien, además, se le asigna una cantidad mensual de 1.800 euros.

1. ¿Quién ostenta la facultad de representación de la sociedad frente a terceros? ¿En qué documento se recoge el régimen de representación de la sociedad? ¿Es esta regla aplicable a todas las sociedades de capital?
2. ¿Qué tipo de contrato han celebrado «INMOCASA, SA» y los jóvenes farmacéuticos? Describe la naturaleza jurídica de este tipo de contratos.
3. ¿Con qué tipo de negocio jurídico anómalo se puede identificar el contrato de cuentas en participación celebrado entre «INMOCASA, SA» y los jóvenes farmacéuticos?
4. ¿Cuáles serían las consecuencias en el ámbito tributario?

B) Tal y como se señala en la Parte 4.^a de este «supuesto práctico profesional», Pelayo, uno de los socios de «INMOCASA, SA», realiza una aportación a un patrimonio protegido. Describa el régimen jurídico-civil de este instituto jurídico.

C) En la parte 5.^a de este «supuesto práctico profesional» se indica que los socios de «INMOCASA, SA» son a su vez socios de una Sociedad de Inversión de Capital Variable (SICAV). Desarrolle brevemente el régimen jurídico de estas entidades.

Parte 2.ª Aspectos relacionados con los procedimientos de la Inspección de los Tributos

«INMOCASA, SA» está siendo objeto de un procedimiento inspector que se inició mediante comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de fecha 2 de noviembre de 2009 y notificada el 7 del mismo mes y año. Las actuaciones tienen por objeto la comprobación de la correcta tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de una obra de rehabilitación de una edificación situada en una céntrica calle de la ciudad de Valencia. La comprobación se extendía a la comprobación de los 4 trimestres de 2008 y a los 3 primeros trimestres de 2009.

En la comunicación de inicio se fija como fecha prevista para la primera comparecencia el día 19 de noviembre. En dicha comparecencia el obligado tributario debía aportar los libros registros exigidos por la normativa tributaria, las facturas y demás documentos necesarios para verificar el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo 20.Uno.22. Por último, también se le requería la aportación de las escrituras públicas de compraventa por las que se adquirieron los edificios a rehabilitar.

El 22 de noviembre tiene entrada en el Registro de la Administración de Guillém de Castro de Valencia un escrito por el que el Consejero Delegado de «INMOCASA, SA» solicita la ampliación del alcance de la comprobación y la extensión de la misma al Impuesto sobre Sociedades de 2008 y 2009.

El día 15 de diciembre comparece el asesor fiscal de «INMOCASA, SA» y solicita un aplazamiento para aportar la documentación requerida en la comunicación de inicio por la Inspección. No aporta documento de representación alguno que acredite su condición de representante de la entidad.

El día 15 de enero comparece, de nuevo, el mismo asesor fiscal y aporta toda la documentación requerida. Además aporta el documento de representación debidamente firmado por el representante de la «INMOCASA, SA».

El día 29 de julio se persona en la sede de la sociedad el actuario encargado de la comprobación de «INMOCASA, SA», al objeto de recabar determinada documentación que considera necesaria para la comprobación de la correcta declaración de los hechos imponible comprobados. En ese momento tan solo se encuentran el gerente de la empresa y dos administrativas. El gerente, al no conseguir ponerse en contacto con los administradores de la sociedad, niega inicialmente la entrada en el domicilio a los funcionarios de la Inspección. Sin embargo, tras mostrarle el inspector actuario la autorización del Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), consiente la entrada tanto de este como de los dos informáticos que le acompañan. Una vez dentro del local el inspector solicita la documentación contable de la actividad, documentación que le es entregada por el gerente. Además, los informáticos de la AEAT proceden a analizar los ordenadores de la empresa en busca de información que pudiera resultar de utilidad para la comprobación. En uno de ellos encuentran una serie de carpetas en las que se estaría guardando información de las cantidades cobradas en «B» por la venta de los pisos resultantes de la obra de rehabilitación ejecutada. Asimismo, acceden a la documentación contable. A continuación, proceden a realizar copia de todo ello en los soportes digitales correspondientes (DVD). De todo ello se extiende la correspondiente diligencia que es firmada tanto por el Inspector actuario como por el gerente de la empresa.

El día 3 de agosto comparece en las oficinas de la Inspección el asesor de «INMOCASA, SA» para manifestar su queja con el proceder de la Inspección. Además, anuncia la presentación de un recurso extraordinario para la protección de los derechos fundamentales de la persona previsto en los artículos 114 y siguientes de la Ley 28/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por entender vulnerado el derecho a la intimidad de «INMOCASA, SA».

En esa misma comparecencia solicita un pronunciamiento del órgano competente en relación con la solicitud de ampliación del alcance de las actuaciones iniciadas el 7 de noviembre de 2009.

No es hasta el 5 de septiembre de 2010 cuando «INMOCASA, SA» recibe la notificación de la ampliación del alcance de las actuaciones. En la resolución notificada al obligado tributario se comunica la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras pasando estas a tener alcance general si bien tan solo en relación con el IVA correspondiente a los trimestres y años siguientes:

- 1T a 4T de 2008.
- 1T a 3T de 2009.

El día 6 de septiembre el inspector actuario eleva un informe al órgano competente solicitando la ampliación de la duración del procedimiento inspector. El único motivo por el que solicita la ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento es la tardía decisión adoptada por el órgano competente en relación con la solicitud de ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras.

Finalmente, se remite al asesor de «INMOCASA, SA» una comunicación solicitando su comparecencia para el día 10 de octubre al objeto de proceder a la firma de las actas.

El asesor se presenta en la fecha indicada en las oficinas de la Inspección y ante la propuesta de regularización que le va a efectuar la Inspección decide manifestar su total disconformidad con la misma.

El día 25 de octubre el asesor presenta un escrito de alegaciones ante el Inspector-Jefe con el que pretende desacreditar la propuesta de regularización contenida en el acta.

El día 3 de diciembre se dicta acuerdo de liquidación por el que se confirma la propuesta en todos sus términos siendo notificada esta el día 10 de diciembre.

1. ¿Qué alcance tienen las actuaciones inspectoras iniciadas mediante la notificación de la comunicación de inicio de fecha 7 de noviembre? ¿Cuáles son los efectos de la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector?
2. ¿De qué plazo dispone la Inspección para contestar a la solicitud de ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras? ¿Cuál es la consecuencia de la falta de contestación en plazo? ¿Qué órgano debe resolver la petición?

3. ¿Es posible solicitar una ampliación de los plazos para atender una solicitud de comparecencia formulada por la Administración? En caso de responder afirmativamente, ¿está obligada la Administración a resolver esta solicitud?
4. ¿Cómo debe acreditarse la representación en un procedimiento inspector?
5. ¿Es correcta la personación de la Inspección en la sede de «INMOCASA, SA»?
6. ¿En qué lugar puede analizarse la documentación contable de «INMOCASA, SA»?
7. ¿Se ha cumplido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector?

En caso de no haberse cumplido ese plazo, ¿cuál es la consecuencia de dicho incumplimiento?

8. Si existe alguna otra incidencia en la tramitación del procedimiento inspector indíquelo.

Parte 3.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre Sociedades

«INMOCASA, SA» presentó su declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondiente al ejercicio 2008 declarando una base imponible positiva de 675.000 euros. No obstante, al iniciarse dicho periodo impositivo disponía de unas bases imponibles negativas pendientes de compensación procedentes de los periodos y por los importes que a continuación se indican:

Año generación base imponible negativa	Importe pendiente de aplicación en ejercicios futuros
2004	125.000
2003	75.000
2002	135.000
2001	115.000

En consecuencia, aplica a este ejercicio todas las bases imponibles negativas pendientes de compensación sin que quede saldo alguno pendiente de compensación en ejercicios futuros.

Sin embargo, debido a un error cometido en la confección de la declaración por el becario del despacho que se ocupa de todos los asuntos fiscales de «INMOCASA, SA», en la declaración presentada por el ejercicio 2009 se arrastran los mismos saldos a compensar que se habían declarado al inicio del año 2008.

Nota: La base imponible se determina corrigiendo el resultado contable (2.000.000 de €) en el importe de los ajustes –positivos o negativos– que resulten por aplicación de las disposiciones de la LIS. A la base imponible positiva de 675.000 euros se llega tras realizar diversos ajustes. Estos proceden (al menos en parte) de todas o algunas de las operaciones descritas a continuación:

- El 3 de marzo de 2009 vendió a la entidad pública empresarial «CIEGSA» dos pisos en la Avenida Marqués de Sotelo que constituyen desde entonces la sede de esta empresa pública.

En el contrato de compraventa «CIEGSA» se obligaba a pagar el precio pactado (2.000.000 de €) en dos pagos iguales, uno a los seis meses (el 3 de septiembre de 2009), y otro al año de la firma del contrato (3 de marzo de 2010). A 31 de diciembre de 2010 todavía no había cobrado ninguno de los plazos pactados. «INMOCASA, SA» ha instado mediante la notificación del correspondiente requerimiento notarial el pago de la deuda pendiente.

- Ha adquirido mediante la firma de dos contratos de *leasing* dos vehículos AUDI Q7 para el uso personal de Ramiro y Pelayo quienes los utilizan tanto para sus desplazamientos desde sus residencias a la sede de la empresa como fuera del horario de trabajo. El valor al contado de los vehículos asciende a 62.000 euros la unidad. El coeficiente máximo de amortización según la tabla de amortización oficialmente aprobada es del 16 por 100 con un periodo máximo de amortización de 14 años. El importe de las cuotas satisfechas a lo largo del periodo impositivo asciende a 26.400 euros de los cuales 21.120 euros corresponden a la recuperación del coste del bien y el resto a la carga financiera. Se cumplen las condiciones exigidas por el artículo 115 del TRLIS para que la operación pueda ser calificada como arrendamiento financiero.
- Tal y como se expone en la Parte 4.^a de este «supuesto práctico profesional» la sociedad ha regalado a la única hija de don Eusebio dos viviendas de una de las promociones que se han terminado a lo largo de 2009. Se conoce que el valor de mercado de las dos viviendas asciende a 2.000.000 de euros.
- A lo largo de 2009 se realizaron una serie de aportaciones no dinerarias de diversos inmuebles que formaban parte del activo de «INMOCASA, SA», a una sociedad de nueva creación cuyo único objeto es la administración del patrimonio inmobiliario de la familia Rodríguez. «INMOCASA, SA» registró contablemente la operación según las normas del Plan General de Contabilidad (PGC). La nueva sociedad recibe la denominación social de «RODRÍGUEZ PATRIMONIAL, SA».
- La sociedad ha distribuido en forma de dividendos tres locales comerciales y una plaza de aparcamiento a sus socios. Los locales comerciales se entregan a los socios mayoritarios y el local comercial a Amparo García que, como se ha dicho, ostenta una participación minoritaria del 1 por 100 en el capital de la sociedad. Los valores de mercado de cada uno de estos inmuebles ascienden a los siguientes importes:
 - Locales comerciales: 660.000 euros.
 - Plaza de aparcamiento: 20.000 euros.
- «INMOCASA, SA» ha realizado una donación de dos vehículos comerciales de la marca Volkswagen a una ONG que los va a afectar a sus actividades en Perú. El valor contable de dichos vehículos asciende a 60.000 euros siendo su valor en el mercado de 70.000 euros.
- Finalmente, la sociedad ha renovado el conjunto de equipos informáticos afectos a la realización de las actividades de la empresa. El valor de adquisición de dichos equipos ha ascendido a 1.000.000 de euros.

1. ¿Tiene alguna consecuencia fiscal el error cometido en la confección de la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2009?
2. A la vista de los hechos relatados determinar la procedencia o no de realizar ajustes (positivos o negativos) al resultado contable de «INMOCASA, SA».
3. ¿A qué tipo de gravamen tributaría «INMOCASA, SA» a la vista de los datos que proporciona el supuesto?

Parte 4.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

«INMOCASA, SA» ha terminado durante 2009 las promociones inmobiliarias que había iniciado durante 2008. Sin embargo, a pesar de los esfuerzos comerciales realizados, no ha conseguido vender ninguna de las viviendas construidas. Para intentar recuperar al menos parte de la inversión decide poner en el mercado las viviendas mediante contratos de arrendamiento con opción de compra de forma que a la conclusión de tales contratos puede optar por la compra de la vivienda mediante el desembolso de una cantidad predeterminada. La oferta incluye el atractivo de que las cantidades satisfechas en concepto de renta durante los años en que las viviendas sean utilizadas en régimen de alquiler se aplicarán al precio de la venta.

Por otro lado, los dos áticos de una de las promociones se entregan gratuitamente a la única hija de don Eusebio, Rosa, que próximamente celebrará su boda con un joven Inspector de Hacienda con los bolsillos vacíos tras las últimas bajadas de sueldo aprobadas por el Gobierno. Además de entregarle las dos viviendas encarga a un grupo de trabajadores de «INMOCASA, SA» la ejecución de las obras necesarias para la unión de los dos áticos. Don Eusebio quiere que su hija tenga espacio suficiente para alojar en él a una buena cantidad de nietos. Las obras a ejecutar se valoran en 50.000 euros y finalizan a lo largo de 2010.

«INMOCASA, SA» había contemplado ya hace unos meses la posibilidad de explorar otros mercados. En particular, se había fijado en países como Rumanía o Bulgaria, estados de reciente incorporación a la Unión Europea y de gran potencial inversor en infraestructuras y en la renovación de sus edificios. No en vano, en los próximos años estos países serán el principal destino de los fondos de cohesión de la Unión Europea. Para implantarse en esos países encarga a un despacho de abogados establecido en Rumanía la planificación legal y fiscal del desembarco en ambos países. Por estos servicios este despacho factura a «INMOCASA, SA» 10.000 euros.

Una vez aclaradas las cuestiones legales decide emprender la compra de un edificio situado en el centro de Bucarest que tiene previsto rehabilitar para construir un lujoso edificio de apartamentos dirigido a la pujante clase dirigente –política y empresarial– rumana. A lo largo de 2009 ha tenido que realizar las siguientes inversiones y afrontar los siguientes gastos:

- Por la compra del edificio paga 1.000.000 de euros, que le transmite otra empresa española que se ha quedado sin los fondos necesarios para acometer en él obra alguna.

- El estudio de arquitectura del inglés Norman Foster redacta el proyecto por el que le factura 50.000 euros. Dicho estudio se encuentra establecido en Londres y dispone de unas impactantes oficinas junto al río Támesis.
- Por los distintos viajes realizados a la capital rumana ha abonado las siguientes cantidades:
 - Hoteles en Bucarest: 15.000 euros.
 - Aviones: 10.000 euros.
 - Restaurantes: 6.000 euros.
- Para entenderse con las autoridades locales ha contratado los servicios de una intérprete que le factura 3.000 euros por los servicios prestados.

Por otro lado, ante la cada vez más acuciante situación del sector automovilístico decide aligerar el peso de ese negocio en su cuenta de resultados por lo que decide vender dos de los tres concesionarios que explotaba. Así, consigue encontrar un comprador que se hace cargo de los locales, de los vehículos en *stock*, de los equipos informáticos, de los talleres, herramientas y utillaje y de los empleados. El importe facturado por esta operación asciende a 3.000.000 de euros distribuido por conceptos de la siguiente forma:

- 2 locales comerciales situados en la Avenida de Aragón y en la calle Marvá de Valencia. El primero valorado en 2.000.000 de euros y el segundo en 500.000 euros.
- 25 vehículos de diversos modelos de la marca Volkswagen adquiridos por 750.000 euros.
- Equipos informáticos valorados en 100.000 euros.
- Herramientas y utillaje valorados en 50.000 euros.

No estando seguros de la tributación de las operaciones descritas solicita un dictamen a su asesor fiscal de confianza. En particular, se solicita un pronunciamiento expreso sobre el lugar de realización de las operaciones relacionadas con su actividad en Rumanía.

Parte 5.ª Aspectos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Se conoce que el consejo de administración de «INMOCASA, SA» ha acordado repartir entre sus miembros una retribución que asciende a 450.000 euros, a razón de 150.000 euros por cada consejero.

Por otro lado, tal y como se ha relatado en la Parte 3.ª de este «supuesto práctico profesional», el Consejo de Administración de «INMOCASA, SA» ha acordado el reparto de dividendos a sus accionistas con cargo al resultado del ejercicio, si bien debido a la falta de liquidez por la que atraviesa la compañía este ha consistido en la entrega de un local comercial a cada uno de los accionistas

propietarios del 33 por 100 y de una plaza de aparcamiento a la propietaria del 1 por 100 del capital. Como ya se dijo anteriormente los valores de mercado de los inmuebles son los siguientes:

- Locales comerciales: 660.000 euros.
- Plaza de aparcamiento: 20.000 euros.

Además, la familia es propietaria del 99 por 100 de las acciones de una SICAV a través de la cual canalizan las inversiones mobiliarias del patrimonio familiar. La SICAV familiar se había constituido inicialmente con un capital social de 2.400.000 euros dividido en 240.000 acciones de 10 euros de valor nominal cada una de ellas.

Debido a la delicada situación por la que últimamente atraviesan las bolsas españolas y a la necesidad de liquidez para afrontar nuevas inversiones deciden deshacer posiciones en la SICAV. Los asesores fiscales de la familia aconsejan acordar una reducción de capital con devolución de aportaciones. Gracias a la buena gestión de la cartera llevada a cabo por la sociedad gestora, el capital social de la entidad se había incrementado mediante la capitalización de beneficios no distribuidos hasta alcanzar la cifra de 4.800.000 euros (dividido en 480.000 acciones de 10 € de valor nominal). El incremento del capital social desde su constitución fue, por lo tanto, de 2.400.000 euros. De esta forma la familia Ramírez consigue recuperar los 2.376.000 euros invertidos inicialmente. Las sucesivas ampliaciones de capital realizadas fueron «liberadas» para los accionistas quienes iban recibiendo nuevas acciones de la SICAV a medida que se iban acordando tales ampliaciones.

El valor de adquisición de las acciones de la SICAV correspondiente a cada uno de los miembros de la unidad familiar fue el siguiente:

Accionista	Porcentaje de participación	Valor de adquisición	N.º de acciones
Eusebio Rodríguez	32%	768.000	76.800
Ramiro Rodríguez	32%	768.000	76.800
Pelayo Rodríguez	32%	768.000	76.800
Amparo García	3%	72.000	7.200
Resto	1%	24.000	2.400

Las cantidades que se restituyen a cada uno de los inversores es la siguiente:

Accionista	Capital restituido
Eusebio Rodríguez	768.000
Ramiro Rodríguez	768.000
Pelayo Rodríguez	768.000
Amparo García	72.000
Resto	24.000

Además se conocen los siguientes datos:

Don Eusebio, patriarca de la familia, tiene 76 años cumplidos el día 5 de junio de 2010. Tiene reconocido un grado de minusvalía del 66 por 100. Su mujer Amparo García, de 70 años, carece de otras rentas distintas de las que se derivan del enunciado de este supuesto.

Ramiro Rodríguez está separado de su primera mujer, Guadalupe Jiménez, con la que ha tenido 3 hijos. En la actualidad tienen 2, 3 y 5 años, respectivamente. De acuerdo con lo que se establece en la sentencia de separación dictada por el Juez de Primera Instancia número 15 de Valencia, Ramiro viene obligado a abonar 3.000 euros al mes a doña Guadalupe en concepto de compensación por su dedicación al cuidado de los hijos y del hogar durante el tiempo que duró la convivencia matrimonial. Además, dicha sentencia otorga la guarda y custodia de los hijos a Guadalupe y obliga a Ramiro a pagar 2.000 euros al mes en concepto de anualidades por alimentos a sus hijos.

Por otro lado, Pelayo Rodríguez tiene un hijo discapacitado de 10 años a cuyo favor se constituyó en el año 2007 un patrimonio protegido, siendo la aportación realizada en 2009 de 10.000 euros. Además tiene otro hijo con 16 años recién cumplidos a quien Pelayo y su mujer María han emancipado. Esta última trabajaba en una compañía ajena al grupo empresarial familiar aunque, debido a la grave crisis económica que atraviesa el país, ha prescindido de sus servicios quedando incluida en un expediente de regulación de empleo que fue aprobado por la autoridad competente el día 10 de junio de 2010 percibiendo por ello una indemnización de 65.000 euros.

Los dos hermanos, Ramiro y Pelayo son propietarios pro indiviso de una serie de inmuebles repartidos por toda la geografía española. Estos inmuebles y el destino que se le ha dado a los mismos es el siguiente:

- Piso situado en la calle Sorní de Valencia de 145 m². Valor catastral 115.000 euros (revisado en el año 2007). Se encuentra alquilado a Jaime Rodríguez, primo de los hermanos Rodríguez por una renta anual de 1.200 euros. Los gastos de comunidad son asumidos por Jaime Rodríguez, lo mismo que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y los gastos de suministros (electricidad, gas, teléfono, etc.). El importe de estos gastos asciende a 800 euros/año, 750 euros/año y 650 euros/año, respectivamente, y aunque son abonados inicialmente por los dos hermanos posteriormente son cargados con el importe de la renta mensual correspondiente.
- 2 apartamentos en Ibiza de 120 m² situados, ambos, en la misma urbanización de Santa Eulalia y a disposición de los hermanos durante sus vacaciones veraniegas. El valor catastral de cada uno de ellos es de 125.000 euros (revisado en 2003).
- Usufructo de un edificio de oficinas situado en la calle Goya de Madrid. El usufructo les reporta 125.000 euros al mes. El derecho de usufructo se había constituido a su favor por un periodo de 20 años a cambio de 3.000.000 de euros.
- Un local comercial situado en la calle Colón de Valencia arrendado a una empresa dedicada al comercio de prendas de vestir. Esta empresa ha tenido que cerrar a lo largo de 2009 traspasando sus derechos en el contrato de arrendamiento a una reputada empresa tecnoló-

gica que buscaba local para abrir su primera tienda en Valencia. Los hermanos Rodríguez perciben, en cumplimiento de lo dispuesto en una de las cláusulas del contrato, una participación en el traspaso equivalente al 15 por 100 del precio pactado. La cantidad percibida ha ascendido a 25.000 euros.

Finalmente, se conoce que «INMOCASA, SA» tiene previsto –durante 2011– llegar a un acuerdo con el actual director general de la empresa para la extinción de su relación laboral por lo que tiene previsto ofrecerle 1.000.000 de euros. Los hermanos Ramírez preguntan a sus asesores fiscales sobre los costes fiscales derivados de este acuerdo, tanto para la empresa como para su director general.

1. ¿Cómo calificaría las rentas derivadas de la distribución de dividendos acordada por el Consejo de «INMOCASA, SA»? ¿Y la retribución de los miembros del Consejo de Administración?
2. ¿Tiene alguna trascendencia desde el punto de vista tributario la devolución de aportaciones acordada por la SICAV familiar?
3. A la vista de la situación personal y familiar de don Eusebio indique cómo afecta esta a la liquidación del impuesto.
4. Explique las consecuencias fiscales derivadas del pago de una pensión como la que se describe en el enunciado del supuesto.
5. Explique las consecuencias fiscales derivadas de las aportaciones a patrimonios protegidos.
6. Cuantifique e indique quién debe tributar por las rentas derivadas de los diversos inmuebles que se han enumerado en el supuesto.
7. ¿Cuáles son los costes fiscales derivados del acuerdo para la extinción de la relación laboral del director general de «INMOCASA, SA», tanto para esta como para aquel?

Parte 6.^a Aspectos relacionados con los procedimientos de gestión tributaria

«INMOCASA, SA» ha presentado todas las autoliquidaciones del modelo de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) a excepción de las correspondientes al cuarto trimestre de 2009. Sin embargo, sí presenta la declaración resumen anual de las retenciones practicadas a lo largo de dicho año.

Del análisis de la información suministrada en la declaración resumen anual correspondiente a dicho año se desprende que la entidad ha tenido 15 perceptores de rendimientos del trabajo personal o de actividades profesionales a los que ha retenido a cuenta del IRPF un importe total de 135.250,65 euros. Sin embargo, al no haber presentado la autoliquidación correspondiente a las retenciones practicadas en el cuarto trimestre (meses de octubre, noviembre y diciembre) el importe total ingresado asciende a 100.000,00 euros.

La Administración de la AEAT de Valencia Grao (correspondiente al domicilio fiscal) le envía un requerimiento para la presentación de la autoliquidación omitida. La notificación del requerimiento se practica el día 3 de marzo de 2010 en su domicilio fiscal, siendo recibida por el conserje del edificio donde «INMOCASA, SA» tiene su sede. En el requerimiento se le da un plazo de 15 días para presentar la autoliquidación omitida o para justificar, en su caso, las causas por las que no estuviera obligado a presentarla.

Transcurrido un mes y 15 días desde la notificación sin que la Administración de la AEAT de Valencia Grao tuviera noticias de «INMOCASA, SA» se emite una propuesta de liquidación en la que, a la vista de la información contenida en el modelo de declaración resumen anual de retenciones, se propone una regularización exigiéndose el ingreso de la diferencia de retenciones no ingresadas. La liquidación propuesta es única, es decir, la deuda tributaria se calcula por diferencia entre el importe total de las retenciones practicadas según información suministrada en el Resumen Anual de Retenciones (modelo 190) y el importe total ingresado con las autoliquidaciones correspondiente a todo el año 2009.

Un agente de la Hacienda Pública de la Administración de la AEAT de Valencia Grao intenta practicar la notificación de esta propuesta en el domicilio fiscal de la sociedad hasta en dos ocasiones distintas. Un primer intento de notificación tiene lugar el 23 de abril y el segundo el 24 del mismo mes. Ambos intentos se realizan a las 12:00 h., hora a la que el empleado de correos suele pasar por el portal donde se encuentra la sede de «INMOCASA, SA». Esta vez el conserje no puede hacerse cargo de la notificación por haber salido a tomar el bocadillo al bar de enfrente.

Tras dejar constancia en el expediente de los dos intentos infructuosos de notificación la Administración decide publicar en el BOE la citación para la notificación por comparecencia. Dicha publicación tiene lugar el día 20 de mayo.

El administrador de «INMOCASA, SA», que había recogido en el buzón de la portería un acuse de recibo de correos cuyo destinatario era «Hacienda», acude al despacho de los asesores con los que habitualmente trabaja para preguntar la causa por la que «Hacienda» pueda estar intentando notificarle algo.

Para averiguarlo, los asesores solicitan un certificado de estar al corriente de las obligaciones tributarias. La Administración expide el certificado poniendo este de manifiesto el incumplimiento de la obligación de presentación de los modelos 110 (Retenciones e ingresos a cuenta del IRPF).

Los asesores, a la vista del certificado, presentan la autoliquidación omitida ingresando los 35.250,65 euros que faltaban.

Por otro lado, «INMOCASA, SA» ha visto mermada sensiblemente su liquidez debido a la crisis que están atravesando la economía en general y el sector inmobiliario en particular. Esta crisis ha afectado también al sector automovilístico por lo que ha reducido sensiblemente las compras de vehículos procedentes del fabricante alemán. En concreto, hace más de un año que no adquiere vehículos de

la marca debido al elevado volumen de *stock* que mantiene en una «campa» ubicada en las proximidades del puerto de Valencia.

Cuestiones:

1. ¿Tiene alguna consecuencia desde el punto de vista de la gestión tributaria el hecho de que durante 2009 el volumen de operaciones de la entidad sea superior a 6.010.121,04 euros? ¿Y el hecho de que este sea inferior a tal cifra en 2010?
2. ¿Cuáles son las consecuencias derivadas del ingreso realizado por «INMOCASA, SA»?
3. ¿Es correcta la notificación del requerimiento?
4. ¿Se inicia algún procedimiento de gestión tributaria con la notificación de dicho requerimiento?
5. ¿Tiene alguna consecuencia tributaria la falta de realización de adquisiciones intracomunitarias durante un plazo superior a un año? Justifique su respuesta y describa brevemente el procedimiento de gestión tributaria que iniciará, en su caso, la Administración tributaria.

Parte 7.^a Aspectos relacionados con el procedimiento de recaudación

A) «INMOCASA, SA» recibe un buen día la notificación de un embargo. Con dicha notificación la Administración de la AEAT de Valencia Grao le comunica el embargo del saldo de una cuenta abierta en el Banco de Santander de cuya existencia tiene conocimiento la Administración gracias al modelo 196 (Declaración informativa de retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la contraprestación de cuentas en toda clase de instituciones financieras). En el momento de practicar el embargo había un saldo a favor de «INMOCASA, SA» de 15.000 euros, si bien el director de la sucursal, consciente de que «INMOCASA, SA» es uno de sus mejores clientes y de que podría perderlo si no hace lo que esté en su mano para impedir el embargo de dicho saldo, decide hacer constar en el documento presentado por el Agente de la Unidad de Recaudación de aquella Administración un saldo de 1.500 euros. Además, tampoco comunica la existencia de otras dos cuentas abiertas a lo largo de 2009 respecto de las que todavía no se ha informado en el correspondiente modelo de declaración informativa. En dichas cuentas la entidad mantenía un saldo positivo de 21.250 euros y 3.200 euros, respectivamente.

La deuda por la que se practica el embargo procede de una liquidación practicada por la Generalitat Valenciana por el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Dicha liquidación procede del otorgamiento de una escritura de declaración de obra nueva y división horizontal en la que el valor declarado (de la obra nueva y del terreno) era inferior al valor posteriormente comprobado por la Administración. De ello derivó una liquidación por importe de 50.000 euros (intereses de demora incluidos). Los representantes legales de la entidad no tuvieron conocimiento ni del inicio de un procedimiento de comprobación de valores ni de la propia liquidación provisional. El motivo de la falta de notificación fue que los intentos se practicaron en unas horas en las que habitualmente no hay

nadie en la sede de la sociedad, las 14:00 horas. Al no poderse practicar la notificación en el domicilio fiscal de la entidad esta se practicó mediante comparecencia, tras la publicación del correspondiente anuncio en el BOE. La providencia de apremio también se notificó por este medio.

1. ¿Puede interponer la sociedad algún tipo de recurso? ¿Contra qué acto administrativo? En caso de que fuera procedente la interposición de algún tipo de recurso, ¿cuál sería la resolución que le daría la Administración?
2. ¿Se han devengado intereses del periodo ejecutivo? ¿Cuándo se liquidan estos intereses, con la notificación de la providencia o en otro momento?
3. ¿Qué consecuencias puede tener la actuación del director de la sucursal del Banco de Santander del que es cliente «INMOCASA, SA»? Razone y desarrolle su respuesta.

B) Durante el primer trimestre de 2009 ha solicitado el fraccionamiento de las autoliquidaciones de las siguientes obligaciones tributarias, periodos e importes:

Obligación y periodo	Importe
IVA modelo 303 – 1.º mes	25.000
IVA modelo 303 – 2.º mes	37.550
1.º Pago fraccionado IS (modelo 202)	33.000
Retenciones IRPF – 1.º mes	15.000

El obligado tributario ha solicitado pagar las deudas cuyo fraccionamiento solicita en 10 pagos trimestrales. A la solicitud no se acompañó el compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Como consecuencia de ello, la Administración de la AEAT de Valencia Grao requirió la aportación del documento citado, notificándose el requerimiento el día 2 de mayo de 2009. «INMOCASA, SA» no atiende este requerimiento en el plazo previsto para ello.

1. ¿Cuáles son las consecuencias de la falta de atención del requerimiento remitido por el órgano competente? ¿Procede la inadmisión de la solicitud? ¿En qué otros supuestos procede la inadmisión de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento?
2. ¿Podría el órgano de recaudación competente para tramitar la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento conceder un aplazamiento o un fraccionamiento con aportación de una garantía distinta de las que menciona el supuesto?
3. Suponga que el representante legal de «INMOCASA, SA» acude a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal el día 1 de junio para solicitar un certificado de estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El certificado es exigido por la Generalitat Valenciana para concurrir a un concurso convocado para la construcción de una serie de edificios de protección pública. ¿Cuál será el sentido del certificado?

SOLUCIÓN

PARTE 1.ª ASPECTOS JURÍDICOS CIVILES Y MERCANTILES Y AQUELLOS OTROS DE ÍNDOLE TRIBUTARIA NO CONTEMPLADOS EN LAS OTRAS PARTES DE ESTE INFORME

1. ¿Quién ostenta la facultad de representación de la sociedad frente a terceros? ¿En qué documento se recoge el régimen de representación de la sociedad? ¿Es esta regla aplicable a todas las sociedades de capital?

Según el artículo 209 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, «Es competencia de los **administradores** la gestión y la *representación* de la sociedad en los términos establecidos en esta ley».

Existen diversas formas para organizar la administración de las sociedades, todas ellas previstas en el artículo 210 del TRLSC. Dicho artículo establece lo siguiente:

«1. La administración de la sociedad se podrá confiar a **un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta** o a **un consejo de administración**.

2. En la **sociedad anónima**, cuando la administración conjunta se confíe a dos administradores, estos actuarán de forma mancomunada y, cuando se confíe a más de dos administradores, constituirán consejo de administración.

3. En la sociedad de responsabilidad limitada los estatutos sociales podrán establecer distintos modos de organizar la administración atribuyendo a la junta de socios la facultad de optar alternativamente por cualquiera de ellos sin necesidad de modificación estatutaria.

4. **Todo acuerdo que altere el modo de organizar la administración de la sociedad, constituya o no modificación de los estatutos sociales, se consignará en escritura pública y se inscribirá en el Registro Mercantil**».

Por otro lado, el documento en el que debe recogerse el régimen de representación de la sociedad son los estatutos sociales pues el artículo 23 del texto refundido dispone que «En los Estatutos que han de regir el funcionamiento de las sociedades de capital se hará constar: (...) En las *sociedades de responsabilidad limitada*, el modo o modos de organizar la administración de la sociedad. En las *sociedades anónimas*, la estructura del órgano al que se confía la administración de la sociedad.

Se expresará, además, el número de administradores o, al menos, el número máximo y el mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de su retribución, si la tuvieren; y en las sociedades comanditarias por acciones, la identidad de los socios colectivos».

Así, cuando se altere el modo de organizar la administración de la sociedad, la modificación deberá recogerse en los estatutos sociales.

Este régimen resulta aplicable a todas las sociedades de capital (sociedades de responsabilidad limitada, sociedades anónimas y las sociedades comanditarias por acciones) desde la promulgación del TRLSC.

2. ¿Qué tipo de contrato han celebrado «INMOCASA, SA» y los jóvenes farmacéuticos? Describe la naturaleza jurídica de este tipo de contratos

El contrato que se ha celebrado es un contrato de cuentas en participación. Este contrato mercantil se encuentra regulado en los artículos 239 a 243 del Código de Comercio. El primero de esos artículos dispone que «Podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que convinieren, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen».

La doctrina acerca de la naturaleza jurídica del contrato de cuentas en participación no es pacífica, aunque por su cercanía conceptual con el contrato de sociedad cierta doctrina y cierta jurisprudencia llegan a calificarla como sociedad interna o accidental.

Sin embargo, presenta ciertas diferencias con el contrato de sociedad. En particular, de la celebración de estos contratos no surge una personalidad jurídica distinta de la de sus contratantes. Tampoco como consecuencia de la celebración de estos contratos se constituye un fondo o patrimonio común independiente del privativo de los interesados.

Algunos autores lo asimilan al préstamo mercantil (del socio partícipe al socio gestor) si bien en el contrato de cuentas en participación se participa en los beneficios y en las pérdidas del negocio, lo que implica un riesgo que en el préstamo no concurre.

Otros autores aproximan la naturaleza del contrato de cuentas en participación a la comunidad de bienes aunque en el contrato de cuentas en participación solo cabe hablar de comunidad de fines o de intereses.

Tampoco puede asimilarse al contrato mercantil de comisión pues en este el comisionista interviene subordinado a los intereses del comitente, mientras que el gestor actúa como comerciante en interés propio, siendo libre de actuar en la forma que tenga por conveniente.

3. ¿Con qué tipo de negocio jurídico anómalo se puede identificar el contrato de cuentas en participación celebrado entre «INMOCASA, SA» y los jóvenes farmacéuticos?

Se trata de un contrato celebrado en fraude de ley de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6 del Código Civil que establece que «Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir».

En este caso la norma de cobertura es el contrato de cuentas en participación y la norma defraudada es la que regula el régimen de prestación del servicio farmacéutico que impediría la «explotación» de la licencia de farmacia a una sociedad mercantil.

Así, la única finalidad por la que se celebra el contrato de cuentas en participación es la de poder acceder al negocio de la explotación de farmacias. «INMOCASA, SA» concede a los farmacéuticos la financiación necesaria para adquirir la licencia de farmacia y son estos los que celebran el contrato de compraventa con el transmitente de la licencia. De esta forma se consigue soslayar la normativa administrativa que regula el ejercicio de esta actividad.

Por otro lado, conviene recordar que el artículo 15 de la Ley General Tributaria (LGT) define el conflicto en la aplicación de la norma en los siguientes términos: «Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando *se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias*:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».

La finalidad de esta norma es gravar el negocio jurídico que se haya evitado celebrar con la celebración de otros actos o negocios jurídicos que resulten notoriamente artificiosos para la consecución del resultado obtenido sin que de ellos resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal.

Estas notas no concurren en los contratos de cuentas en participación descritos en el enunciado del supuesto. Con la celebración de estos contratos no se persigue un ahorro fiscal sino, como ya se ha dicho, bordear la aplicación de la normativa administrativa —muy estricta— que regula el acceso a la actividad farmacéutica. Por lo tanto, la tributación será la que en cada caso corresponda a los negocios jurídicos que se han llevado a cabo.

Cuestión distinta será lo que, en su caso, pueda hacer la autoridad administrativa competente (comunidad autónoma) para declarar la ineficacia de los negocios jurídicos celebrados y revocar así la licencia concedida.

No resulta de aplicación, en definitiva, lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 15 de la LGT. En dichos apartados se establece que «2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el *previo informe favorable de la Comisión consultiva* a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo *se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas*, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».

4. ¿Cuáles serían las consecuencias en el ámbito tributario?

A la vista de las conclusiones anteriores no existirían consecuencias en el ámbito tributario distintas de la aplicación de las normas que correspondan de acuerdo con los contratos celebrados. Es decir, los farmacéuticos tributarían como empresarios en el IRPF. Los rendimientos obtenidos tendrán la naturaleza de rendimientos de actividades económicas (art. 27 LIRPF). Además, por las cantidades que abone al socio partícipe registrará el correspondiente gasto que será fiscalmente deducible.

«INMOCASA, SA» contabilizará, en los términos previstos en el PGC, el correspondiente ingreso; ingreso que deberá formar parte del resultado contable y, en consecuencia, también de la base imponible del IS.

B) Tal y como se señala en la Parte 4.^a de este «supuesto práctico profesional», Pelayo, uno de los socios de «INMOCASA, SA», realiza una aportación a un patrimonio protegido. Describa el régimen jurídico-civil de este instituto jurídico.

El régimen jurídico de los patrimonios protegidos se encuentra regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

Cabe destacar las siguientes normas:

- En primer lugar, el artículo 1 de esta ley dispone que «El *objeto* de esta ley es **favorecer la aportación a título gratuito de bienes y derechos al patrimonio de las personas con discapacidad y establecer mecanismos adecuados para garantizar la afección de tales bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de estos, a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares**. Tales bienes y derechos constituirán el patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad».
- En segundo lugar, el único beneficiario de un patrimonio protegido podrá serlo una persona discapacitada, entendiéndose por tal aquella persona que tenga una minusvalía psíquica igual o superior al 33 por 100 o aquellas que estén afectadas por una minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100 (art. 2).
- En tercer lugar, están habilitados para constituir un patrimonio protegido tanto la propia persona beneficiaria (siempre que tenga capacidad de obrar suficiente) como sus padres, tutores o curadores cuando la persona con discapacidad no tenga capacidad de obrar suficiente y, por último, el guardador de hecho de una persona con discapacidad psíquica.
- En cuanto a la forma, el patrimonio protegido se constituye mediante documento público o por resolución judicial.
- Pueden realizar aportaciones al patrimonio protegido cualquier persona con interés legítimo, con el consentimiento de la persona con discapacidad, o de sus padres o tutores o curadores si no tuviera capacidad de obrar suficiente. Estas aportaciones deberán realizarse siempre a título gratuito y no podrán someterse a término. Al hacer la aportación de un bien o derecho al patrimonio protegido, los aportantes podrán establecer el destino que deba darse a

tales bienes o derechos o, en su caso, a su equivalente, una vez extinguido el patrimonio protegido conforme al artículo 6, siempre que hubieran quedado bienes y derechos suficientes y sin más limitaciones que las establecidas en el Código Civil o en las normas de derecho civil, foral o especial, que, en su caso, fueran aplicables.

- Finalmente, el patrimonio protegido se extingue por la muerte o declaración de fallecimiento de su beneficiario o por dejar este de tener la condición de persona con discapacidad de acuerdo con el artículo 2.2 de la ley.

En definitiva, tal y como señala la exposición de motivos, la ley tiene por objeto regular mecanismos de protección de las personas con discapacidad, centrados en un aspecto esencial de esta protección, cual es el patrimonial.

Pero además, la ley también sirve para regular un conjunto de beneficios fiscales necesarios para incentivar las aportaciones a tales patrimonios. Este régimen fiscal se analizará en el apartado correspondiente al IRPF.

C) En la Parte 5.^a de este «supuesto práctico profesional» se indica que los socios de «INMO-CASA, SA» son, a su vez, socios de una SICAV. Desarrolle brevemente el régimen jurídico de estas entidades.

Las SICAV se encuentran reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (IIC). En cuanto a su constitución el artículo exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Adoptar la forma de sociedades anónimas debiendo cumplir para su válida constitución todos los requisitos que el TRLSC exige para la constitución de este tipo de sociedades, rigiéndose en todo lo que no esté expresamente regulado en la Ley 35/2003 por el citado TRLSC.
- El capital de las sociedades de inversión habrá de estar íntegramente suscrito y desembolsado desde su constitución, y se representará mediante acciones. El capital social mínimo de estas entidades es de 2.400.000 euros.
- El número de accionistas de las sociedades de inversión no podrá ser inferior a 100 aunque reglamentariamente podrá disponerse un umbral distinto, atendiendo a los distintos tipos de activos en que la sociedad materialice sus inversiones, a la naturaleza de los accionistas o a la liquidez de la sociedad.
- Además, para el acceso y ejercicio de la actividad se deben cumplir los siguientes requisitos:
 - Contar con una organización administrativa y contable, así como con procedimientos de control interno adecuados que garanticen, tanto aquellos como estos, la gestión correcta y prudente de la IIC, incluyendo procedimientos de gestión de riesgos, así como mecanismos de control y de seguridad en el ámbito informático y órganos y procedimientos para la prevención del blanqueo de capitales.
 - Que su domicilio social, así como su efectiva administración y dirección, esté situado en territorio español.

- Que quienes ostenten cargos de administración o dirección en la entidad tengan una reconocida honorabilidad empresarial o profesional.
 - Que la mayoría de los miembros de su consejo de administración o de sus comisiones ejecutivas, así como todos los consejeros delegados y directores generales y asimilados, cuenten con conocimientos y experiencia adecuados en materias relacionadas con el mercado de valores o con el objeto principal de inversión de la IIC en cuestión.
 - Contar con un reglamento interno de conducta en los términos previstos en el Capítulo I del Título VI de la ley.
- Por otro lado, deben limitar su objeto social a las actividades establecidas en la ley, básicamente, la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos, financieros o no, siempre que el rendimiento del inversor se establezca en función de los resultados colectivos.
 - La autorización para el inicio del ejercicio de su actividad **corresponde a la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV)**, órgano que tiene encomendada la supervisión de las IIC.

En relación con esta cuestión debe destacarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en dos Resoluciones del año 2007 de fechas 20 de diciembre [R.G. 3305/2005 (NFJ028082)] y 22 de noviembre [R.G. 2278/2007 (NFJ026818)], respectivamente, ha llegado a la conclusión de que compete a la CNMV la apreciación de si se reúnen o no los requisitos para que una SICAV sea y funcione como tal en el mercado. De este modo, *la conclusión de la Inspección de que una SICAV no reúne los requisitos para tener la condición de IIC excede de sus competencias*, ya que la normativa fiscal no exige más que la configuración mercantil de estas entidades de conformidad con una categoría diseñada en su normativa específica y reconocida administrativamente a través del correspondiente procedimiento, por lo que esto bastará para cualificar al sujeto pasivo como acreedor del régimen especial de las IIC, correspondiendo a la AEAT la competencia en orden a comprobar e investigar la aplicación del referido régimen fiscal.

PARTE 2.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS

1. ¿Qué alcance tienen las actuaciones inspectoras iniciadas mediante la notificación de la comunicación de inicio de fecha 7 de noviembre? ¿Cuáles son los efectos de la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento inspector?

Las actuaciones inspectoras iniciadas tienen alcance parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 178 del RGAT (aprobado por RD 1065/2007), ya que la comprobación no alcanza a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria (IVA) sino solo a una determinada operación inmobiliaria (la rehabilitación de un edificio).

Debe tenerse en cuenta que de acuerdo con los apartados 4 y 5 de este artículo «La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones **deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación**. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o periodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y periodo comprobado. **En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas**» y que «Cuando **en el curso del procedimiento** se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, **el órgano competente podrá acordar de forma motivada**:

- a) La **modificación de la extensión** de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o periodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o periodo de los señalados en dicha comunicación.
- b) La **ampliación o reducción del alcance** de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y periodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial».

Los efectos del inicio de las actuaciones inspectoras son los siguientes:

- 1.º La comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras produce la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la administración a determinar la deuda tributaria [art. 68.1 a) LGT].
- 2.º Además, constituye un «requerimiento previo» a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la LGT (recargos por presentación extemporánea), lo que a su vez determinará la posibilidad de aplicar el régimen sancionador tributario en los términos previstos en el Título IV de la LGT.
- 3.º El inicio del procedimiento inspector determina, a su vez, la interrupción del plazo de prescripción de la acción de la Administración para imponer sanciones (art. 189.1 LGT).
- 4.º Por otro lado, a partir de la notificación del inicio del procedimiento comienza a contar el plazo máximo para la resolución del mismo, plazo de 12 meses según el artículo 150.1 de la LGT.
- 5.º Finalmente, el inicio de un procedimiento inspector priva al obligado tributario de la posibilidad de formular consultas tributarias CON EFECTOS VINCULANTES a la Dirección General de Tributos (art. 89.1 LGT).

2. ¿De qué plazo dispone la Inspección para contestar a la solicitud de ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras? ¿Cuál es la consecuencia de la falta de contestación en plazo? ¿Qué órgano debe resolver la petición?

La Inspección dispone de un plazo de seis meses para contestar a este tipo de solicitudes (art. 149.2 LGT) pudiendo consistir la decisión, bien en la ampliación del alcance de las actuaciones, bien

en el inicio de un nuevo procedimiento de alcance general. En cualquiera de los dos casos –ampliación o inicio de un procedimiento de alcance general–, los efectos de la solicitud presentada se limitan al tributo y periodo afectados por el procedimiento iniciado (en nuestro caso la ampliación del alcance afectaría exclusivamente al IVA de 2009).

El incumplimiento de este plazo determina que las actuaciones inspectoras de carácter parcial no interrompan el plazo de prescripción para comprobar e investigar el mismo tributo y periodo con carácter general (art. 149.3 LGT). Es decir, ninguna de las actuaciones realizadas (ni siquiera la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento) hasta la notificación del acuerdo de ampliación interrumpiría el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar «con alcance general» la deuda tributaria correspondiente.

El órgano competente para resolver la solicitud es el órgano competente para liquidar, es decir, el Inspector-Jefe (art. 179 RGAT).

3. ¿Es posible solicitar una ampliación de los plazos para atender una solicitud de comparecencia formulada por la Administración? En caso de responder afirmativamente, ¿está obligada la Administración a resolver esta solicitud?

- Sí, es posible solicitar esa ampliación. Se infiere del artículo 91 del RGAT. En cualquier caso, la solicitud debe formularse con anterioridad a los tres días previos a la finalización del plazo que se pretende ampliar. La ampliación no excederá de la mitad de los inicialmente concedidos.
- No, la Administración no está obligada a resolver pues el mismo artículo dispone en su apartado 4 que «La ampliación se entenderá **automáticamente concedida** por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, **salvo** que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar».

4. ¿Cómo debe acreditarse la representación en un procedimiento inspector?

La representación para comparecer en nombre del obligado tributario en un procedimiento inspector debe acreditarse por cualquiera de los medios que se enumeran en el artículo 46.2 de la LGT, esto es, por cualquier medio que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente.

En este sentido, el artículo 111 del RGAT establece lo siguiente:

«A efectos de lo dispuesto en el artículo 46.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá otorgada la representación, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Cuando su existencia conste inscrita y vigente en un registro público.
- b) Cuando conste en documento público o documento privado con firma legitimada notarialmente.

- c) Cuando se otorgue mediante comparecencia personal ante el órgano administrativo competente, lo que se documentará en diligencia.
- d) Cuando conste en el documento normalizado de representación aprobado por la Administración tributaria que se hubiera puesto a disposición, en su caso, de quien deba otorgar la representación. En estos supuestos, el representante responderá con su firma de la autenticidad de la de su representado.
- e) Cuando la representación conste en documento emitido por medios electrónicos, informáticos o telemáticos con las garantías y requisitos que se establezcan por la Administración tributaria».

5. ¿Es correcta la personación de la Inspección en la sede de «INMOCASA, SA»?

No es correcta pues las personas jurídicas sí tienen domicilio constitucionalmente protegido (art. 18.2 CE). Este se identifica con aquellos lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la AUTORIZACIÓN JUDICIAL O EL CONSENTIMIENTO DEL INTERESADO (art. 113 LGT). Así se desprende, entre otras, de una reciente Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 23 de abril de 2010 (NFJ038571).

En cambio, no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no esté vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve de custodia de su documentación.

No basta, por lo tanto, con la autorización del delegado correspondiente sino que, por haberse realizado la entrada en el que, como se acaba de ver, constituye el domicilio constitucionalmente protegido, hubiese sido necesaria la pertinente *autorización judicial*.

El artículo 113 de la LGT permite salvar el obstáculo de la autorización judicial cuando medie consentimiento del interesado. Sin embargo, en el presente supuesto quien otorga el consentimiento es un empleado de la sociedad (el gerente), empleado que carece de facultades suficientes para representar a aquella. En consecuencia, los únicos que pueden otorgar ese consentimiento son los administradores de la sociedad que tengan atribuidas las facultades de representación. En nuestro caso, esa facultad corresponde al consejero delegado.

6. ¿En qué lugar puede analizarse la documentación contable de «INMOCASA, SA»?

La documentación contable debe analizarse en el domicilio de la sociedad en presencia del obligado tributario (o de su representante legal) o de la persona que este designe SALVO que el obligado consienta su examen en las oficinas públicas y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de analizar en las oficinas públicas las copias en cualquier soporte de dicha documentación (art. 151.3 LGT).

7. ¿Se ha cumplido el plazo máximo de duración del procedimiento inspector? En caso de no haberse cumplido ese plazo ¿cuál es la consecuencia de dicho incumplimiento?

En el curso del procedimiento se han producido una serie de circunstancias que determinan la existencia de dilaciones no imputables a la Administración (arts. 104.2 LGT y 104 RGAT). Estas circunstancias no se tienen en cuenta a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

La primera de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración se produce como consecuencia de la incomparecencia en la fecha prevista en la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras [art. 104 a) RGAT]. Según se dice en el enunciado del supuesto esta debería haberse producido el día 19 de noviembre de 2009, si bien la comparecencia no se produce hasta el 15 de diciembre. El periodo de dilación es por este motivo de 45 días naturales (el art. 102 RGAT dispone que «A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, *los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales*»).

Además, en esa comparecencia no solo no se aporta la documentación solicitada sino que, además, solicita un mayor plazo para aportarla. Quien comparece es el asesor fiscal, quien se supone acredita la representación por cualquiera de los medios a los que se refiere el artículo 46.2 de la LGT.

No es hasta el 15 de enero cuando aporta toda la documentación debiendo cerrarse en ese momento la dilación abierta como consecuencia de la falta de aportación de la documentación inicialmente requerida. No deben computarse, por este motivo, un total de 57 días naturales.

Dado que existen periodos de dilación producidos por motivo distinto y que se solapan en el tiempo, estos solo deben computarse una vez. En consecuencia, dado que el periodo de dilación por incomparecencia es absorbido por el periodo de dilación correspondiente a la falta de aportación de documentación puede concluirse, como se apuntaba en el párrafo anterior, que a efectos del cálculo del plazo máximo de duración del procedimiento no deben computarse 57 días naturales.

Teniendo en cuenta esta dilación y que el procedimiento se inició el 7 de noviembre de 2011 y finalizó el 10 de diciembre de 2010 (con la notificación del acuerdo de liquidación), no habría transcurrido el plazo máximo de duración de 12 meses.

A la segunda cuestión planteada –consecuencias del incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento– debe contestarse que el incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector produce la consecuencia de que no pueda entenderse interrumpida la prescripción como consecuencia del inicio del procedimiento ni de las actuaciones realizadas en el curso del mismo. Será la primera actuación con conocimiento formal del obligado tributario la que vuelva a interrumpir el plazo de prescripción. Este tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

Además el incumplimiento del plazo de duración al que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que no se exijan intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento. Todo ello se desprende del contenido del artículo 150 de la LGT.

8. Si existe alguna otra incidencia en la tramitación del procedimiento inspector indíquelo

Se ha producido una interrupción injustificada de las actuaciones al haber transcurrido más de seis meses desde que se produce la comparecencia del asesor en fecha 15 de enero de 2010 hasta que las actuaciones se reanudan con la personación de la Inspección en el domicilio del obligado tributario. Todo ello suponiendo que en la personación se hubiesen cumplido las exigencias legales y constitucionales relativas a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido (ya hemos visto que no fue así) y pudiera considerarse una actuación válida.

Según el artículo 150.2 de la LGT la interrupción injustificada del procedimiento no determina la caducidad del procedimiento pero produce los siguientes efectos:

- No se entiende interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada.
- Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de la LGT.

Debe precisarse que el cumplimiento del plazo máximo para dictar resolución es independiente de la posibilidad de que en el procedimiento se produzcan periodos de interrupción injustificada de las actuaciones, como ocurre en el supuesto planteado. Este hecho no tiene incidencia alguna en el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento, plazo que podría cumplirse a pesar de la existencia de una interrupción injustificada de las actuaciones por más de seis meses. Todo ello sin perjuicio, claro está, de las consecuencias que la interrupción injustificada de las actuaciones puede tener respecto de la prescripción o no del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria, como se analizará más adelante.

PARTE 3.^a ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1. ¿Tiene alguna consecuencia fiscal el error cometido en la confección de la declaración del IS correspondiente al ejercicio 2009?

No existe ninguna consecuencia desde el punto de vista de la aplicación de los tributos más allá de la posible regularización que podría practicar la Administración previa tramitación del correspondiente procedimiento de verificación de datos. Dicho procedimiento está regulado en los artículos 131 a 133 de la LGT y desarrollado en los artículos 155 y 156 del RGAT.

El obligado tributario podría, a su vez, regularizar voluntariamente su situación subsanando el error padecido en la declaración mediante la presentación de una autoliquidación complementaria en los términos previstos en el artículo 119 del RGAT que establece que «1. Tendrán la consideración

de autoliquidaciones complementarias las que *se refieran a la misma obligación tributaria y periodo que otras presentadas con anterioridad* y de las que **resulte** un importe a ingresar superior o **una cantidad** a devolver **o a compensar inferior al importe resultante de la autoliquidación anterior**, que subsistirá en la parte no afectada.

2. En las autoliquidaciones complementarias constará expresamente esta circunstancia y la obligación tributaria y periodo a que se refieren, así como la totalidad de los datos que deban ser declarados. A estos efectos, se incorporarán los datos incluidos en la autoliquidación presentada con anterioridad que no sean objeto de modificación, los que sean objeto de modificación y los de nueva inclusión.

3. El obligado tributario deberá realizar la cuantificación de la obligación tributaria teniendo en cuenta todos los elementos consignados en la autoliquidación complementaria. De la cuota tributaria resultante de la autoliquidación complementaria se deducirá el importe de la autoliquidación inicial.

Cuando se haya solicitado una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria y dicha devolución no se haya efectuado al tiempo de presentar la autoliquidación complementaria, se considerará finalizado el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de la autoliquidación previamente presentada.

En el supuesto de que se haya obtenido una devolución improcedente o por cuantía superior a la que resulte de la autoliquidación complementaria, se deberá ingresar la cantidad indebidamente obtenida junto a la cuota que, en su caso, pudiera resultar de la autoliquidación complementaria presentada.

4. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación conforme a lo establecido en el artículo 126».

Si no regularizara voluntariamente y fuese la Administración la que lo hiciese mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de verificación de datos procederá, además, imponer una sanción por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 195 de la LGT, es decir, por acreditar improcedentemente partidas en la base a compensar en periodos impositivos posteriores. Dicha infracción tiene una sanción del 15 por 100 de la base imponible negativa indebidamente acreditada (el art. 195 LGT define la base de la sanción de esta infracción precisamente como la base imponible negativa indebidamente acreditada). Por lo tanto, en el presente caso la sanción ascendería a 18.750 euros ($125.000 \times 15\%$).

El TEAC en una resolución por la que se estima un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio de fecha 23 de mayo de 2003 (NFJ014678) confirmó la posibilidad de imponer sanciones en supuestos como el que se acaba de exponer. Sin embargo, diversos tribunales del orden jurisdiccional contencioso-administrativo han estimado recursos interpuestos contra acuerdos de imposición de sanción dictados en este tipo de supuestos [por ejemplo, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010 (NFJ037395)].

2. A la vista de los hechos relatados determinar la procedencia o no de realizar ajustes (positivos o negativos) al resultado contable de «INMOCASA, SA»

- a) En caso de que «INMOCASA, SA» haya contabilizado un gasto (pérdida por deterioro) por la falta de cobro del crédito que ostenta frente a la empresa pública en cuestión, dicho gasto no será fiscalmente deducible por aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.2 del TRLIS que establece que «No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, **excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía**: 1.º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público. (...)». En consecuencia procedería realizar un ajuste positivo al resultado contable en el importe de la pérdida por deterioro contabilizada.
- b) La cesión del uso de los vehículos debe calificarse atendiendo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio jurídico realizado cualquiera que sea la denominación o la forma que las partes le hayan dado (art. 13 LGT). En consecuencia, si la cesión del uso de los vehículos se hace atendiendo a la condición de socios de Ramiro y Pelayo entonces las consecuencias serían las siguientes:
- La sociedad no podría deducir gasto alguno por el pago de las cuotas de *leasing* (aunque se cumplan los requisitos del art. 115 TRLIS) pues el artículo 14.1 a) del TRLIS establece la no deducibilidad de los gastos que supongan una retribución de los fondos propios, como es el caso.
 - Para los socios, la cesión del uso de los vehículos tendría la consideración de rendimiento del capital mobiliario según el artículo 25.1 d) de la LIRPF (que califica como tales *cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe*). A dichos rendimientos no se les aplicará la exención de 1.500 euros contenida en el artículo 7 de la LIRPF pues en dicho artículo se excluye implícitamente la aplicación de dicha exención a este tipo de rendimientos al señalar que es aplicable únicamente a los rendimientos a los que se refieren las letras a) y b) del artículo 25 de la LIRPF.

Si la cesión del uso se realiza por su condición de administradores, las consecuencias serían las siguientes:

- La sociedad solo podría deducir como gasto la retribución a los administradores en la medida en que el carácter remunerado del cargo esté recogido en los estatutos sociales. Así se deriva de sendas Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 (NFJ030830 y NFJ030831).
- Los administradores obtendrán un rendimiento del trabajo en especie [art. 17.2 e)] que se valorará de acuerdo con las normas que se contienen en el artículo 43.1.1.º b) de la LIRPF.

No obstante, a pesar de las conclusiones a las que se acaba de llegar podría plantearse la posibilidad de aplicar el régimen de las operaciones vinculadas regulado en el artículo 16 del

TRLIS ya que se trata de operaciones realizadas entre la sociedad y sus socios (ambos poseen una participación superior al 5% del capital de «INMOCASA, SA») quienes, además, ostentan la condición de administradores. En caso de resultar aplicable esta norma, las operaciones deberían valorarse por su valor normal de mercado y si el valor convenido fuera distinto del valor normal de mercado, la diferencia entre ambos valores tendría para las personas o entidades vinculadas el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de la existencia de dicha diferencia. En particular, en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la diferencia tendrá, en la proporción que corresponda al porcentaje de participación en la entidad, la consideración de participación en beneficios de entidades si dicha diferencia fuese a favor del socio o partícipe, o, con carácter general, de aportaciones del socio o partícipe a los fondos propios si la diferencia fuese a favor de la entidad.

Por otro lado, debe recordarse que las sociedades que realicen operaciones vinculadas quedan obligadas a justificar documentalmente que la valoración de dichas operaciones se ha determinado mediante la aplicación de alguno de los métodos a que se refiere el artículo 16.4 del TRLIS (principalmente dichos valores se obtienen como consecuencia de aplicar el método del precio libre comparable, el método del coste incrementado o el método del precio de reventa). Esa obligación de documentación se contiene en el artículo 16.2 del TRLIS. En dicho artículo se establece, además, la exoneración de la obligación de cumplir con esta obligación documental en la medida en que se cumplan simultáneamente dos requisitos, a saber, que el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 8.000.000 de euros y que el conjunto de las operaciones vinculadas no exceda en el mismo periodo impositivo de 100.000 euros de valor de mercado.

Sin embargo, el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo ha elevado, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011, el umbral del importe neto de la cifra de negocios de 8 a 10.000.000 de euros para poder beneficiar de esta exoneración a un mayor número de sociedades. Con esta medida se pretende reducir la denominada presión fiscal indirecta que sufren las pequeñas y medianas empresas.

- c) Estamos ante operaciones realizadas a título lucrativo (donaciones) que dan lugar a la aplicación de las consecuencias previstas en los artículos 14 y 15. El primero de ellos establece el carácter no deducible de los donativos o liberalidades. Por lo tanto, si la sociedad ha contabilizado una pérdida o gasto del tipo que fuere –se supone que un gasto o pérdida extraordinaria– por la transmisión de los inmuebles sin contraprestación procedería practicar un ajuste positivo en el resultado contable precisamente en el importe de la pérdida contabilizada.

Al mismo tiempo, la sociedad debe integrar en base imponible la diferencia entre el valor de adquisición o coste de producción de los inmuebles transmitidos y el valor de mercado de los mismos en el momento de la transmisión. Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 15 apartados 2.º y 3.º del TRLIS.

Dado que las viviendas transmitidas tienen la consideración de existencias (la sociedad se dedica a la promoción inmobiliaria), no resultaría aplicable el régimen de corrección monetaria del artículo 15.9 del TRLIS. Esta solo resulta aplicable cuando se transmitan elemen-

tos del activo fijo o de elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta.

- d) Estas operaciones tributan de acuerdo con lo dispuesto (de nuevo) en el artículo 15.2 y 3 del TRLIS. La sociedad debe integrar en la base imponible (si no lo ha hecho en su contabilidad) la diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales aportados y su valor contable. Las acciones recibidas en contraprestación se valorarán de acuerdo con el valor de mercado de los elementos aportados.

Además, el supuesto no especifica si los elementos aportados forman parte del activo fijo o del activo corriente por lo que habría que hacer la matización que se ha hecho anteriormente en relación con la aplicación o no de la depreciación monetaria (art. 15.9 TRLIS).

- e) La distribución de dividendos mediante la entrega a los accionistas de elementos patrimoniales que forman parte del activo de la sociedad tributan en los términos que se acaba de ver, siendo aplicable lo dispuesto en el artículo 15 del TRLIS. En consecuencia, la entidad integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento patrimonial transmitido a su socio y el valor contable del mismo. Consulta de la Dirección General de Tributos V2789/2009 (NFC037043).
- f) En la medida en que la ONG esté incluida en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las rentas que se generan con motivo de las donaciones (art. 15 TRLIS) se declaran exentas (art. 23 Ley 49/2002).

Además, la entidad donante podrá aplicar una deducción de la cuota que resultará de aplicar el tipo de gravamen al que tribute la entidad sobre la base de la deducción tal a la que se refiere el artículo 18 de la Ley 49/2002 (*En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión*).

Todo ello sin perjuicio del carácter no deducible del gasto derivado de la contabilización del donativo o liberalidad (art. 14 TRLIS). Así resulta, además de la Consulta Vinculante V0245/2006, de 10 de febrero (NFC021878).

- g) En la medida en que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del periodo impositivo en que los equipos informáticos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la entidad se mantenga respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, «INMO-CASA, SA» podrá amortizar libremente tales equipos informáticos.

Sin embargo, para las inversiones realizadas en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011 no será necesario cumplir con el requisito del mantenimiento del nivel de empleo pues en virtud de la modificación introducida en la disposición adicional undécima por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, este beneficio resultará aplicable en todo caso con independencia del mantenimiento o no del nivel de empleo de la actividad. Este nue-

vo régimen de libertad de amortización nace con una limitación temporal pues tan solo resultará aplicable a las inversiones realizadas en los periodos impositivos que se inicien en 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Con ello se pretende incentivar o estimular fiscalmente la inversión productiva tan necesaria en una situación económica como la que atraviesa nuestro país.

3. ¿A qué tipo de gravamen tributaría «INMOCASA, SA» a la vista de los datos que proporciona el supuesto?

El tipo general de gravamen para los sujetos pasivos del IS es del 30 por 100 según el artículo 28 del TRLIS. Sin embargo, para las denominadas entidades de reducida dimensión el tipo de gravamen es del 25 por 100 para los primeros 120.202,41 euros de base imponible y del 30 por 100 por el resto.

Además, en virtud de la modificación introducida en el TRLIS por el Real Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2011 el tipo impositivo aplicable será del 25 por 100 para los primeros 300.000,00 euros de base imponible y del 30 por 100 por el resto de la base. Esa misma norma eleva de 8 a 10.000.000 el límite de la cifra del importe neto de la cifra de negocios a partir de la cual los sujetos pasivos del impuesto deberán tributar, en todo caso, por el régimen general y va a permitir que tales entidades puedan seguir disfrutando del régimen especial que les resulta aplicable durante los tres ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se supere el umbral de 10 millones de euros, medida que se extiende al supuesto en que dicho límite se sobrepase a resultas de una reestructuración empresarial siempre que todas las entidades intervinientes tengan la antedicha condición.

El mismo real decreto-ley ha modificado la redacción de la disposición adicional duodécima del TRLIS al aumentar el importe de la base imponible de las denominadas *microempresas*—aquellas que tienen un importe neto de la cifra de negocio inferior a 5 millones de euros y menos de 25 trabajadores— a las que resultará aplicable el tipo de gravamen del 20 por 100 por los primeros 300.000,00 euros de base imponible y el 25 por 100 por el resto. Ahora bien, la aplicación de este tipo de gravamen está condicionada al cumplimiento de la condición del mantenimiento o creación de empleo.

PARTE 4.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO Y AL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

1. Tributación de los arrendamientos con opción de compra

En relación con la tributación a efectos de IVA como la que se plantea en el presente supuesto ya ha tenido ocasión de pronunciarse la Dirección General de Tributos en numerosas consultas. En particular, en la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos n.º V0056/2010, de 19 de enero (NFC036631). Las conclusiones a las que llega este organismo son las siguientes:

- No hay autoconsumo del artículo 9.1.º c) pues el arrendamiento con opción de compra de viviendas es una operación sujeta y no exenta por aplicación del artículo 20.Uno.23.º d) que habilita, en consecuencia, al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.
- Tampoco hay autoconsumo del artículo 9.1.º d) pues las viviendas siguen teniendo la consideración de existencias. El destino de las viviendas sigue siendo la venta pues en otro caso no se celebrarían este tipo de contratos.
- **PARA QUE ESTAS CONCLUSIONES RESULTEN APLICABLES ES NECESARIO QUE SE MANTENGA LA INTENCIÓN O EL ÁNIMO DE DESTINAR LAS VIVIENDAS A LA VENTA, ADJUDICACIÓN O CESIÓN POR CUALQUIER TÍTULO.**
- La base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente. En este caso, dado que las rentas satisfechas mientras dura el contrato de arrendamiento se aplican al precio de venta del bien, la base imponible estará constituida por la suma de estas cantidades más la cantidad que se abone en el momento del ejercicio de la opción.
- El tipo de gravamen aplicable a los contratos de arrendamiento con opción de compra es del 7 por 100 desde el 27 de octubre de 2009, fecha en que entra en vigor la modificación introducida en el artículo 91.Dos.2 de la LIVA por la Ley reguladora de las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.
- ¿Cuáles serían las conclusiones a las que se llegaría si de los contratos celebrados se dedujera que por el curso normal de los hechos se va a adquirir la propiedad del inmueble por el arrendatario?

En este caso, estaríamos ante una entrega de bienes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.Dos.5.º de la LIVA. En consecuencia, tampoco en estos casos cabe hablar de autoconsumo [ni del art. 9.1.º c) ni del 9.1.º d) LIVA]. La venta se producirá de una manera diferida en el tiempo.

2. Tributación de la «donación» de los dos áticos a la hija de don Eusebio y de las obras ejecutadas en los mismos para proceder a su «unión»

- En relación con la entrega sin contraprestación (donación) de los áticos a la hija se produce una operación asimilada a una entrega de bienes (autoconsumo) por aplicación del artículo 9.1.º b) de la LIVA. Al gravarse esta operación «se devuelven» las cuotas soportadas y deducidas por la construcción del inmueble.
- La base imponible de la operación se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79.Tres de la LIVA («Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad»).

- Las obras ejecutadas por el personal de la empresa constituyen, además, un autoconsumo de servicios de los regulados en el artículo 12.3.º de la LIVA.
- La base imponible de ese autoconsumo se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 79.Cuatro de la LIVA («En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos»).

3. Tributación de las operaciones realizadas en relación con sus actividades en Rumanía. En particular, lugar de realización

- La entrega del edificio en Bucarest debe entenderse realizada en Rumanía por aplicación de una regla similar al artículo 68.Uno de la LIVA española (art. 31 Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre). «INMOCASA, SA» soportará el IVA rumano sin que pueda deducir cuota alguna en España por no haberse soportado en el TAI (art. 92 LIVA).
- De acuerdo con el artículo 47 de la Directiva Comunitaria y por aplicación de un artículo de la LIVA rumana similar al artículo 70.Uno.1.º de la LIVA el servicio prestado por el arquitecto inglés se entiende prestado en Rumanía pues está relacionado con un inmueble ubicado en dicho territorio.
- Servicios de hotel, avión y restaurantes:
 - Hotel: el servicio se entiende prestado en el lugar en el que radica el hotel [art. 70.Uno.1.º h) de la LIVA].
 - Avión: el servicio de avión de España a Rumanía y de Rumanía a España se entiende realizado en el TAI por la parte del trayecto que discurra por dicho territorio (art. 70.Uno.2.º LIVA) si bien dicho transporte se encuentra exento por aplicación del artículo 22.Trece de la LIVA.
 - Restaurantes: el servicio se entiende prestado donde materialmente se preste el servicio [art. 70.Uno.5.º b) LIVA].

No obstante, debe recordarse que en aquellas operaciones en las que el prestador del servicio no esté establecido en el TAI y el servicio se entienda localizado en este último territorio resultará de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo. Es decir, el sujeto pasivo será el destinatario de la operación según el artículo 84.Uno.2. Además, el artículo 79 apartados nueve, diez y once de la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) modifica el número 4.º del apartado uno del artículo 97, el apartado cuatro del artículo 99 y artículo 165 de la LIVA. Se elimina toda referencia en la LIVA a la obligación de emisión de **autofactura** en los supuestos de inversión de sujeto pasivo como requisito necesario para deducir el impuesto. Se diferencian dos supuestos: para el caso de que el empresario o profesional que realiza la operación **esté establecido en la Unión Europea**, el destinatario deberá disponer de la factura original emitida por este, conteniendo los requisitos recogidos

en el artículo 226 de la Directiva 2006/112/CE; para el caso de que el empresario o profesional **esté establecido en un país tercero**, bastará un justificante contable.

4. Tributación de la operación consistente en el traspaso de la rama de actividad de los concesionarios de la marca Volkswagen

Se trata de una operación no sujeta al IVA por aplicación del artículo 7.1.º de la LIVA por estar transmitiéndose una «unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad económica por sus propios medios».

Al transmitirse dos locales comerciales afectos a dichas actividades y estar la operación no sujeta al IVA estas transmisiones quedarán sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (art. 7.5 TR Ley ITP y AJD, aprobado por RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre).

Además, se solicita un pronunciamiento sobre la tributación del reparto de dividendo mediante la entrega de los locales y la plaza de aparcamiento (Partes 3.ª y 5.ª)

Las entregas de estos bienes constituyen una entrega de bienes sujeta al impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4 y 8 de la LIVA sin perjuicio de que por tratarse de una segunda entrega la operación pudiera quedar exenta del impuesto (art. 20.Uno.22 LIVA). Por lo tanto, si se tratara de una primera entrega la sociedad vendría obligada a repercutir el IVA correspondiente. Si se tratara de una segunda o ulterior entrega entonces la operación estaría exenta del impuesto y los adquirentes no podrían renunciar a su aplicación por no tener la condición de empresarios o profesionales con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas (art. 20.Dos LIVA). La exención de la operación determinaría la tributación de las transmisiones por el ITP y AJD, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la LIVA.

PARTE 5.ª ASPECTOS RELATIVOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Las cuestiones planteadas en relación con esta parte del supuesto son las siguientes:

1. ¿Cómo calificaría las rentas derivadas de la distribución de dividendos acordada por el Consejo de «INMOCASA, SA»? ¿Y la retribución de los miembros del Consejo de Administración?

Las rentas derivadas de la distribución de dividendos se califican como rendimientos del capital mobiliario en especie [arts. 21 y 25.1 a) LIRPF] por lo que «INMOCASA, SA» vendrá obligada a realizar el ingreso a cuenta correspondiente. El ingreso a cuenta se calculará aplicando el 19 por 100 al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o el coste para el pagador (art. 103 RIRPF).

Por otro lado, se califican como rendimiento del trabajo, según lo dispuesto en el artículo 17.2 e) de la Ley 35/2006, en adelante LIRPF, las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

Además, estas rentas están sujetas a un tipo fijo de retención, el 35 por 100 según el artículo 80.1.3.º del RIRPF.

2. ¿Tiene alguna trascendencia desde el punto de vista tributario la devolución de aportaciones acordada por la SICAV familiar?

No existe ninguna norma especial en relación con esta cuestión en los artículos que regulan el Régimen Especial de las IIC (arts. 94 y 95 LIRPF).

Por lo tanto, habrá que acudir a las normas generales relativas a la determinación de la base imponible del impuesto para calificar y cuantificar las posibles rentas puestas de manifiesto con ocasión de una devolución de capital con devolución de aportaciones.

A tal efecto debemos acudir al artículo 33 de la LIRPF. Este es el primer artículo que la LIRPF dedica a la regulación de las ganancias y pérdidas patrimoniales. En concreto, en la letra a) de su apartado 3.º se dice lo siguiente:

«Se entenderá que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de esta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos *minorará el valor de adquisición* de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. *El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 25.1 de esta ley.* A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación».

En nuestro caso, el importe cobrado por los socios como consecuencia de la devolución de aportaciones no excede del valor de adquisición de las acciones. De hecho, el importe recibido coincide con el valor de adquisición de las acciones por lo que el reembolso de las aportaciones al capital vía reducción de capital no genera coste fiscal alguno para los socios de la SICAV.

El valor de adquisición de las acciones quedó fijado tras sucesivas ampliaciones «liberadas» en el valor a que se refiere el artículo 37.1 a) de la LIRPF, es decir, el valor de adquisición de las acciones «antiguas» se distribuyó entre todas las acciones, tanto aquellas como las nuevas, lo que dio lugar a una dilución del valor de adquisición de las acciones adquiridas en primer lugar. Se trata este de un mecanismo de diferimiento en la tributación ya que no se tributa por la renta que se genera con motivo de la entrega de acciones liberadas sino cuando se transmiten las acciones (antiguas o nuevas).

Debe recordarse que, con carácter general, tratándose de acciones homogéneas resulta de aplicación la regla FIFO. Es decir, cuando se realice una transmisión de acciones y el contribuyente tenga en cartera acciones adquiridas en distintos momentos y por distintos precios, a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial producida como consecuencia de la transmisión, se considerarán transmitidas las adquiridas en primer lugar y el valor de adquisición a tener en cuenta será el valor de adquisición correspondiente a los títulos adquiridos con mayor antigüedad (art. 37.dos LIRPF). Sin embargo, en el presente caso esta regla carece de virtualidad práctica pues como hemos visto todas las acciones tienen el mismo valor, tanto las antiguas como las nuevas.

Las acciones han quedado valoradas en cero euros como consecuencia de la reducción de capital por lo que todo lo que se perciba en el futuro por esta misma vía tributará como rendimiento del capital de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.1 de la LIRPF, es decir, como dividendos. Incluso, si las acciones llegaran a transmitirse el importe total obtenido en la transmisión, tributaría como ganancia patrimonial pues el valor de las acciones es de cero euros. En definitiva, se produce un diferimiento en la tributación de los beneficios obtenidos por los socios de la SICAV cuando estos son «distribuidos» a través de una fórmula como esta. Además, no resultará de aplicación la exención de los primeros 1.500 euros de dividendos contemplada en el artículo 7 y) de la LIRPF pues expresamente prohíbe su aplicación dicho artículo.

Socio	Valor de adquisición (1)	Importe recibido (2)	Diferencia (2) – (1)
1	768.000	768.000	0
2	768.000	768.000	0
3	768.000	768.000	0
4	72.000	72.000	0

No obstante, este es el régimen fiscal aplicable a las reducciones de capital con devolución de aportaciones realizadas hasta **el 22 de septiembre de 2010**, pues las reducciones de capital con devolución de aportaciones realizadas **a partir de 23 de septiembre de 2010** tributarán de acuerdo con lo dispuesto en la nueva redacción del artículo 94 de la LIRPF. La modificación del artículo 94 de la LIRPF se ha introducido por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del

Estado para 2011 cuyo artículo 65 contiene esta modificación. En concreto, a dicho artículo se añade una nueva letra c) en la que se dispone lo siguiente:

«1. Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, imputarán, de conformidad con las normas de esta ley, las siguientes rentas:

(...)

c) En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de esta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta ley, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

- El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social.
- Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, de acuerdo con las reglas del primer párrafo del artículo 33.3 a) de esta ley, hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

En ningún caso resultará de aplicación la exención prevista en la letra y) del artículo 7 de esta ley a los rendimientos del capital mobiliario regulados en esta letra».

Por lo tanto, si la reducción de capital descrita en el supuesto hubiese tenido lugar a partir del 23 de septiembre de 2010, el importe total percibido tributaría como rendimiento del capital mobiliario sin que hubiese resultado aplicable la exención de 1.500 euros.

3. A la vista de la situación personal y familiar de don Eusebio indique cómo afecta esta a la liquidación del impuesto

Al tener más de 75 años el mínimo del contribuyente se incrementa en 1.122 euros (art. 57 LIRPF). Además, al tener una discapacidad con un grado superior al 65 por 100, al mínimo del contribuyente hay que añadir el mínimo por discapacidad (art. 60 LIRPF), 7.038 euros, más 2.316 euros en concepto de gastos de asistencia (mismo art. 60 LIRPF). Estas mismas cantidades se han mante-

nido para 2011 en la LPGE. Estas y el resto de las cuantías correspondientes a los mínimos personal y familiar se fijan por esta última ley con *carácter indefinido*.

4. Explique las consecuencias fiscales derivadas del pago de una pensión como la que se describe en el enunciado del supuesto

El pago de una pensión compensatoria habilita al obligado a pagarla a practicar una reducción en base imponible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55 de la LIRPF. Para practicar esta reducción será necesario que la pensión sea abonada *en virtud de decisión judicial*.

Por otro lado, el cónyuge que cobre la pensión compensatoria debe declarar el importe de la pensión como rendimiento del trabajo de acuerdo con lo que se establece en el artículo 17.2 f) de la LIRPF sin que resulte aplicable ninguna de las exenciones que enumera el artículo 7.

Las anualidades por alimentos percibidas del padre, por su parte, constituyen rendimientos del trabajo para aquellos que las perciban –los hijos– según lo dispuesto en el artículo 17.2 f) de la LIRPF si bien se declaran exentas por el artículo 7 k) de la LIRPF cuando se perciban en virtud de decisión judicial. Además, el padre que satisfaga anualidades por alimentos en virtud de decisión judicial puede reducir la progresividad del impuesto aplicando lo dispuesto en el artículo 64 de la LIRPF, artículo que permite aplicar separadamente la escala del impuesto a la parte de la base liquidable general que corresponda al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. Para eso es necesario que la cuantía de las anualidades por alimentos sea inferior a la base liquidable general. Por otro lado, su mínimo personal se verá incrementado en 1.600 euros anuales.

5. Explique las consecuencias fiscales derivadas de las aportaciones a patrimonios protegidos

El régimen fiscal de las aportaciones a patrimonios protegidos se encuentra regulado en el artículo 54 de la LIRPF y en la disposición adicional decimoctava de la LIRPF. En virtud de lo dispuesto en el artículo 54 el aportante puede reducir su base imponible en el importe de las aportaciones al patrimonio protegido con un límite máximo anual de 10.000 euros. No obstante, existe un límite de 24.250 euros anuales para el conjunto de las aportaciones que puedan realizarse a este tipo de patrimonios.

Para la persona con discapacidad a cuyo favor se constituye el patrimonio protegido la aportación que realiza el aportante tiene la consideración fiscal de rendimiento de trabajo con un límite de 24.250 euros (coincidente con el importe máximo de las aportaciones que pueden realizarse en un año al patrimonio protegido con derecho a reducción).

No obstante, a tales rendimientos del trabajo se les aplicará la exención que se contiene en la letra w) del artículo 7 de la LIRPF que establece que están exentos «w) Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta ley, *así como los rendimientos*

del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos a que se refiere la disposición adicional decimoctava de esta ley, hasta un importe máximo anual conjunto de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples».

Además, no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el preceptor la consideración de rendimientos del trabajo.

Finalmente, el aportante no tendrá ni una ganancia ni una pérdida patrimonial como consecuencia de la aportación realizada [art. 33.3 e) LIRPF].

6. Cuantifique e indique quién debe tributar por las rentas derivadas de los diversos inmuebles que se han enumerado en el supuesto

Son cada uno de los comuneros los que deben tributar por las rentas derivadas de los inmuebles a que se refiere el supuesto y lo harán en proporción a su participación en la comunidad de bienes. La LIRPF regula un régimen especial de tributación aplicable a las entidades del artículo 35.4 de la LGT, entre ellas las comunidades de bienes. Dicho régimen especial es el régimen especial de atribución de rentas, en virtud del cual las rentas que obtienen las comunidades de bienes «se atribuyen» a sus miembros en proporción a su participación en ellas (en defecto de pacto que establezca de forma expresa la forma de atribuir los rendimientos).

Debe recordarse en este punto que las comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades civiles y demás entidades que carentes de personalidad jurídica propia tengan un patrimonio separado susceptible de imposición SOLO serán sujetos pasivos de aquellos impuestos en los que se establezca expresamente esta posibilidad. Así se desprende del citado artículo 35.4 de la LGT.

Como se ha indicado, las comunidades de bienes no son sujetos pasivos del IRPF sino que lo son sus miembros y son estos quienes deben tributar por las rentas obtenidas por la comunidad. Así queda ratificado en el artículo 8.3 de la LIRPF que establece que «No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la Sección 2.ª del Título X de esta ley».

El régimen especial de entidades en régimen de atribución de rentas se regula en los artículos 86 a 90 de la LIRPF. Así, el artículo 86 de la LIRPF estipula que «Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta sección 2.ª».

Por otro lado, las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes *tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos*. Así se desprende del artículo 88 de la LIRPF.

Análisis de las distintas rentas obtenidas:

- a) El piso calle Sorní de Valencia genera rendimientos del capital inmobiliario. El rendimiento neto vendrá determinado por la diferencia entre el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el IVA o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario y la suma de los gastos deducibles que se enumeran en el artículo 23 de la LIRPF. En consecuencia, los gastos anuales de comunidad, IBI, y suministros deben incluirse en los ingresos íntegros aunque, simultáneamente, tienen el carácter de gastos deducibles. Por lo tanto, el rendimiento neto será de 14.400 euros (es decir, $1.200 \text{ €/mes} \times 12 \text{ meses}$).

No obstante, el artículo 24 dispone que «Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un *pariente*, incluidos los afines, *hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley*».

Los primos son parientes de tercer grado. Por eso debemos comprobar si el rendimiento neto es inferior o no al rendimiento que se derivaría de la aplicación del artículo 85 de la LIRPF (Imputación de Rentas Inmobiliarias). Siendo el valor catastral de 115.000 euros (revisado) la renta a imputar según el artículo 85 sería de 1.265 euros ($115.000 \times 1,1\%$). Al ser inferior esta cantidad al rendimiento neto calculado por diferencia entre los ingresos y los gastos, este será el importe a considerar como rendimiento neto.

- b) La renta que generan estos apartamentos es la que resulta de aplicar, en este caso sí, el artículo 85 de la LIRPF. Es decir, 2.750 euros ($125.000 \times 2 \times 1,1\%$).
- c) Las rentas que genera el usufructo tributan como rendimientos del capital inmobiliario (art. 22 LIRPF). Ahora bien, a efectos de la determinación del rendimiento neto debe tenerse en cuenta que el precio satisfecho para la constitución del usufructo puede amortizarse en un importe equivalente al que resulte de dividir el valor de adquisición por el número de años de duración del usufructo. Así, el artículo 23.1 *in fine* de la LIRPF establece que «En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, *con el límite de los rendimientos íntegros*, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen». En el mismo sentido el artículo 14.3 del RIRPF establece que cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el importe de la amortización anual será el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

De acuerdo con esta regla, la amortización anual sería de 125.000 euros/año pues aunque repartiendo el coste de adquisición del usufructo entre el número de años de duración la cantidad sea algo superior ($150.000 \text{ €} = 3.000.000/20 \text{ años}$) juega el límite previsto en el artículo 23.1 de la LIRPF.

- d) Las cantidades cobradas en virtud de la participación en el derecho de traspaso tiene la calificación de ganancia patrimonial según el artículo 37.1 f) de la LIRPF constituyendo la ganancia patrimonial, precisamente, el importe obtenido por la participación en el traspaso (en nuestro caso 25.000 €).

Como ya se ha señalado «Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si estos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales».

Un aspecto esencial del régimen de entidades en atribución de rentas radica en la obligación de presentar una declaración informativa en los términos previstos en el artículo 90 de la LIRPF, que establece lo siguiente:

«1. Las entidades en régimen de atribución de rentas **deberán presentar una declaración informativa**, con el contenido que reglamentariamente se establezca, **relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes**, residentes o no en territorio español.

2. La obligación de información a que se refiere el apartado anterior deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad en régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o por sus miembros contribuyentes por este impuesto o sujetos pasivos por el IS en el caso de las entidades constituidas en el extranjero.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas **deberán notificar a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos en los términos que reglamentariamente se establezcan.**

4. El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, así como el plazo, lugar y forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo.

5. *No estarán obligadas a presentar la declaración informativa a que se refiere el apartado 1 de este artículo, las entidades en régimen de atribución de rentas que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales».*

7. ¿Cuáles son los costes fiscales derivados del acuerdo para la extinción de la relación laboral del director general de «INMOCASA, SA» tanto para esta como para aquel?

Para «INMOCASA, SA» no existe coste fiscal en la operación más allá de la obligación de practicar la retención correspondiente a cuenta del IRPF del director general.

Por otro lado, el director general cobra una «indemnización» por el cese en su puesto de trabajo que podrá gozar de la reducción del 40 por 100 por tratarse de un rendimiento calificado por el Reglamento del Impuesto como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Por lo tanto, «tan solo» integrará en su base imponible 600.000 euros en concepto de rendimiento íntegro del trabajo.

Ahora bien, si esa «indemnización» se cobrase en 2011 el director general debería saber que la base máxima sobre la que se podría aplicar la reducción del 40 por 100 es de 300.000 euros. Así es, en virtud de una modificación introducida en el artículo 18 de la LIRPF por el artículo 66 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, la cantidad a integrar en la base imponible sería de 880.000 euros.

Además, el artículo 63 la misma ley ha introducido una modificación en la escala de gravamen del impuesto. En concreto, se han introducido dos nuevos escalones para que las rentas más altas tributen a un tipo más elevado que el existente hasta el 31 de diciembre de 2010. En concreto, se crea un quinto tramo para rentas superiores a 120.000 euros en el que se fija un tipo general del 22,5 por 100 y un sexto tramo para rentas superiores a 175.000 euros en el que se fija el tipo general en un 23,5 por 100. Es decir, si las comunidades autónomas no hicieran uso de su capacidad normativa para regular la escala general del impuesto, el tipo (marginal) de gravamen aplicable a las rentas superiores a 120.000 euros sería del 45 por 100 y del 47 por 100 para las rentas superiores a 175.000 euros.

Por lo tanto, si el director general de «INMOCASA, SA» cobrara la indemnización en 2011 vería cómo no solo se limita la posibilidad de aplicar la reducción por irregularidad al rendimiento obtenido sino que, además, tributaría al tipo del 47 por 100. No cabe duda de que si se cobrara la indemnización en 2010 saldría más que beneficiado a la vista del coste fiscal a soportar a partir del 1 de enero de 2011 en operaciones de este tipo.

PARTE 6.ª ASPECTOS RELACIONADOS CON LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA

Cuestiones:

- 1. ¿Tiene alguna consecuencia desde el punto de vista de la gestión tributaria el hecho de que durante 2009 el volumen de operaciones de la entidad sea superior a 6.010.121,04 euros? ¿Y el hecho de que este sea inferior a tal cifra en 2010?**

Sí, el hecho de que se supere la mencionada cifra determina para el año siguiente la inclusión de «INMOCASA, SA» en el Registro de Grandes Empresas de acuerdo con lo que establece el artículo 3.5 del RGAT.

Como consecuencia de ello, estaría obligada a presentar un modelo de declaración censal (modelo 036) de modificación comunicando esta circunstancia a la Administración tributaria y quedaría obligada a presentar todas sus autoliquidaciones (IVA, Retenciones) mensualmente. Así el artículo 10.2 l) del RGAT dispone que «Esta declaración (la de modificación), en particular, servirá para:

(...)

l) Comunicar a la Administración tributaria el cambio de periodo de liquidación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y a efectos de las autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre la Renta de no Residentes y del Impuesto sobre Sociedades por estar incluidos en el Registro de grandes empresas regulado en el artículo 3 de este reglamento, o en atención a la cuantía de su último presupuesto aprobado cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social.»

Por otro lado, en 2011 dejará de ser Gran Empresa pues el volumen de operaciones correspondiente al año inmediato anterior –2010– fue inferior a 6.010.121,04 euros.

2. ¿Cuáles son las consecuencias derivadas del ingreso realizado por «INMOCASA, SA»?

Los efectos del ingreso realizado son los que se derivan del artículo 87.5 del RGAT. Dicho artículo establece que «Las declaraciones o autoliquidaciones tributarias que presente el obligado tributario una vez iniciadas las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto de la actuación o procedimiento, **en ningún caso iniciarán un procedimiento de devolución ni producirán los efectos previstos en los artículos 27 y 179.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria**, sin perjuicio de que en la liquidación que, en su caso, se practique se pueda tener en cuenta la información contenida en dichas declaraciones o autoliquidaciones. Asimismo, **los ingresos efectuados por el obligado tributario con posterioridad al inicio de las actuaciones o procedimientos, en relación con las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento, tendrán carácter de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación que, en su caso, se practique, sin que esta circunstancia impida la apreciación de las infracciones tributarias que puedan corresponder. En este caso, no se devengarán intereses de demora sobre la cantidad ingresada desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso**».

En definitiva, estamos ante una regularización previo requerimiento de la Administración que impide la aplicación del régimen de recargos por presentación extemporánea (art. 27 LGT) y no excluye la responsabilidad tributaria por las infracciones que se pudieran haber cometido.

3. ¿Es correcta la notificación del requerimiento?

Aunque la notificación resultaría válida realizándose una interpretación literal del artículo 112 de la LGT, ya se ha visto en otra parte de este «supuesto práctico profesional» que para que los intentos de notificación sean válidos a efectos de la práctica de notificaciones por comparecencia estos deben realizarse en fechas y horas distintas, lo que no sucede en el presente caso dado que dos intentos que constan en el expediente lo han sido a la misma hora.

4. ¿Se inicia algún procedimiento de gestión tributaria con la notificación de dicho requerimiento?

La notificación del primer requerimiento inicia un procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones a que se refiere el artículo 153 del RGAT. En concreto, en el presente caso estaríamos ante el supuesto de la letra b), es decir, se ha puesto de manifiesto el incumplimiento de la obligación de presentar las autoliquidaciones de retenciones de los tres meses del cuarto trimestre y esta circunstancia se conoce gracias a la presentación de otras declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos del propio obligado tributario.

También podría haberse iniciado en virtud del supuesto contemplado en la letra a) del mismo artículo 153, pues una de las circunstancias que debe figurar en el censo de empresarios, pro-

fesionales y retenedores es, precisamente, el conjunto de autoliquidaciones que deba presentar cada obligado.

Estas actuaciones no inician un procedimiento de comprobación. De hecho, en el apartado sexto de este mismo artículo se dice que el procedimiento de control de presentación de autoliquidaciones terminará, entre otros supuestos, cuando se inicie un procedimiento de comprobación o investigación. Esto es lo que ocurre en el presente caso ya que una vez vencido el plazo para la atención del requerimiento se inicia un procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de una propuesta de liquidación.

Uno de los supuestos en los que se puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada es, precisamente, uno como el que estamos analizando, es decir, cuando de los datos que obran en poder de la Administración se ponga de manifiesto la obligación de declarar o la realización del hecho imponible o del presupuesto de hecho de una obligación tributaria *sin que conste la presentación de la autoliquidación o declaración tributaria* (art. 163 RGAT).

5. ¿Tiene alguna consecuencia tributaria la falta de realización de adquisiciones intracomunitarias durante un plazo superior a un año? Justifique su respuesta y describa brevemente el procedimiento de gestión tributaria que iniciará, en su caso, la Administración tributaria

La consecuencia de la falta de realización de adquisiciones intracomunitarias durante un plazo superior a un año es que la Administración, tras instruir el correspondiente procedimiento de rectificación censal puede excluir a «INMOCASA, SA» del Registro de Operadores Intracomunitarios.

Así es, el artículo 10.2 e) establece también la obligación de presentar una declaración censal de modificación para «Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que cesen en el desarrollo de las actividades sujetas al mismo sin que ello determine su baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, *y las personas o entidades que durante los 12 meses anteriores no hayan realizado entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o no hayan prestado o sido destinatarios de las prestaciones de servicios a que se refieren los párrafos c) y d) del artículo 3.3 de este Reglamento, deberán presentar, asimismo, una declaración censal de modificación solicitando la baja en el Registro de operadores intracomunitarios*».

Si el obligado tributario no presenta esta declaración, la Administración tributaria podría, de oficio, y previa tramitación del procedimiento de rectificación censal a que se refieren los artículos 144 y siguientes del RGAT, acordar su baja en el Registro de Operadores Intracomunitarios. Todo ello sin perjuicio de que en el caso de que volviese a realizar alguna actividad por la que debiera estar incluido en dicho Registro solicitase de nuevo la inclusión mediante la presentación de una nueva declaración censal de modificación.

PARTE 7.^a ASPECTOS RELACIONADOS CON EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

En relación con el enunciado de la letra A) se plantean las siguientes cuestiones:

1. ¿Puede interponer la sociedad algún tipo de recurso? ¿Contra qué acto administrativo? En caso de que fuera procedente la interposición de algún tipo de recurso, ¿cuál sería la resolución que le daría la Administración?

Procede interponer recurso potestativo de reposición [arts. 222 LGT y 227.2 g) LGT] o, en su caso, reclamación económico-administrativa contra la notificación de la diligencia de embargo de las cuentas. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 170.3 de la LGT contra la diligencia de embargo solo cabe interponer recurso por alguno de los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación.

De acuerdo con los datos que da el enunciado del supuesto habría que concluir que el motivo por el que podría prosperar el recurso es el segundo de los que se acaban de enunciar –falta de notificación de la providencia de apremio– ya que, aunque formalmente se hayan cumplido los requisitos que el artículo 112 de la LGT exige para acudir a la notificación por comparecencia (al menos dos intentos de notificación en el domicilio fiscal de la sociedad), tanto el artículo 59 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, como los tribunales de justicia (el Tribunal Supremo a la cabeza) exigen que los intentos de notificación se practiquen en fechas y horas distintas, cosa que no ocurre en el presente caso pues como se desprende del enunciado los intentos se practican siempre a la misma hora.

2. ¿Se han devengado intereses del periodo ejecutivo? ¿Cuándo se liquidan estos intereses, con la notificación de la providencia o en otro momento?

Sí, se han comenzado a devengar los intereses de demora del periodo ejecutivo pues de acuerdo con el artículo 161.4 de la LGT estos comienzan a devengarse a partir del momento en que se inicia el periodo ejecutivo. Este se inicia, en el caso de liquidaciones practicadas por la Administración, por el transcurso de los plazos del artículo 62.2 de la LGT sin haber realizado el ingreso de la deuda (*ex art. 161 LGT*).

En cuanto al momento en que deben liquidarse los intereses de demora del periodo ejecutivo, el artículo 72 del Reglamento General de Recaudación (RGR) (aprobado por RD 939/2005) dispone lo siguiente:

«1. Las cantidades adeudadas devengarán interés de demora desde el inicio del periodo ejecutivo hasta la fecha de su ingreso.

Cuando sin mediar suspensión, aplazamiento o fraccionamiento una deuda se satisfaga totalmente antes de que concluya el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria, para el pago de las deudas apremiadas, no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del periodo ejecutivo.

2. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés no incluirá el recargo de apremio.

3. El tipo de interés se aplicará de acuerdo con lo establecido en la normativa tributaria o presupuestaria, según se trate de deudas y sanciones tributarias o de deudas no tributarias respectivamente.

4. El cálculo de intereses se realizará, según los casos, de la siguiente forma

- a) Cuando se produzca el pago de la deuda apremiada una vez finalizado el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la liquidación de los intereses devengados se practicará posteriormente, siguiéndose para su tramitación y recaudación el procedimiento establecido con carácter general para las liquidaciones practicadas por la Administración.
- b) En el supuesto al que se refiere el párrafo a), el órgano de recaudación competente podrá, cuando las necesidades del servicio lo aconsejen, liquidar y exigir los intereses en el momento del pago de la deuda apremiada.
- c) En caso de ejecución de bienes embargados o de garantías, se practicará la liquidación de intereses de demora al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda, si aquel fuese superior.
- d) Si se embarga dinero en efectivo o en cuentas o créditos, podrán liquidarse y retenerse los intereses de demora en el momento del embargo si el importe disponible fuese superior a la deuda cuyo cobro se persigue.

En los casos de los párrafos b), c) y d) no será necesaria la notificación expresa de la liquidación de los intereses de demora devengados si en la notificación de la deuda principal o en cualquier otro momento posterior le ha sido notificado al interesado el importe de la deuda, el devengo de intereses en caso de falta de pago, una referencia al tipo de interés aplicable, según se trate de deudas y sanciones tributarias o de deudas no tributarias, y la forma de cómputo del tiempo de devengo.

En definitiva, la providencia de apremio no sirve para notificar la liquidación de los intereses de demora del periodo ejecutivo.

3. ¿Qué consecuencias puede tener la actuación del director de la sucursal del Banco de Santander del que es cliente «INMOCASA, SA»? Razone y desarrolle su respuesta

El Banco de Santander podría haber incurrido en un supuesto de responsabilidad tributaria previsto en el artículo 42.2 de la LGT por haber colaborado con el deudor en la ocultación a la Administración de sus bienes (no comunica el saldo real de las cuentas de «INMOCASA, SA») y por haber

incumplido órdenes de embargo (no embarga los saldos de *otras cuentas* abiertas en la misma entidad cuando estaba obligado a ello) pues el artículo 79 del RGR establece en su apartado primero lo siguiente:

«Cuando la Administración conozca la existencia de, al menos, una cuenta o depósito abierto en una oficina de una entidad de crédito, el embargo se llevará a cabo mediante diligencia de embargo en la que deberá identificarse la cuenta o el depósito conocido por la Administración actuante.

El embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes y derechos de que sea titular el obligado al pago existentes en dicha oficina, sean o no conocidos por la Administración, hasta alcanzar el importe de la deuda pendiente, más el recargo del periodo ejecutivo, intereses y, en su caso, las costas producidas».

Al tratarse de un supuesto de responsabilidad solidaria no será necesaria la previa declaración de fallido del deudor principal pero se debe instruir un procedimiento de recaudación para la derivación de responsabilidad al banco (arts. 41, 174 y 175 LGT y 124 RGR). En dicho procedimiento debe darse previa audiencia al interesado (el responsable).

Lo más característico de este supuesto de responsabilidad es que la responsabilidad del banco se extiende en virtud del artículo 42.2 de la LGT al recargo de apremio, a los intereses de demora del periodo ejecutivo y a las sanciones. Debe recordarse que con carácter general el alcance de la responsabilidad tributaria no se extiende a estos conceptos según dispone el artículo 41.3 de la LGT. Ahora bien, el alcance de la responsabilidad tiene un límite: el valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria. En nuestro caso, el límite de la responsabilidad del banco es de 39.450,00 euros que era el valor de los saldos disponibles en las cuentas abiertas por «INMOCASA, SA» en la sucursal en la que se practicó el embargo.

Por otro lado, debe destacarse que en este supuesto de responsabilidad (art. 42.2 LGT), a diferencia de lo que ocurre en los demás supuestos, el responsable no puede impugnar las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto sino tan solo el alcance global de la responsabilidad (véase art. 174.5 *in fine* LGT).

Por último, en relación con la letra B) se plantean estas otras cuestiones:

1. ¿Cuáles son las consecuencias de la falta de atención del requerimiento remitido por el órgano competente? ¿Procede la inadmisión de la solicitud? ¿En qué otros supuestos procede la inadmisión de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento?

La consecuencia del incumplimiento de este requerimiento es el archivo de la solicitud de aplazamiento y NO LA INADMISIÓN. Además, como consecuencia de ello el órgano competente para su tramitación actuará como si la solicitud de aplazamiento no se hubiera presentado. Así se deriva del artículo 46.6 del RGR.

La inadmisión procede exclusivamente en los supuestos previstos en el artículo 47 del RGR, es decir:

- a) Cuando la deuda deba ser declarada mediante autoliquidación y esta última no haya sido objeto de presentación con anterioridad o conjuntamente con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.
- b) Cuando la autoliquidación haya sido presentada habiéndose iniciado con anterioridad un procedimiento de comprobación o investigación que hubiera quedado suspendido por haber pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o por haber sido remitido el expediente al Ministerio Fiscal por concurrir alguno de los supuestos regulados en el artículo 305 del Código Penal, siempre que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se refiera a conceptos y periodos objeto de dicho procedimiento de comprobación o investigación.
- c) La presentación de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento reiterativas de otras anteriores que hayan sido objeto de denegación previa implicará su inadmisión cuando no tengan modificación sustancial respecto de la solicitud previamente denegada y, en particular, cuando dicha reiteración tenga por finalidad dilatar, dificultar o impedir el desarrollo de la gestión recaudatoria.

2. ¿Podría el órgano de recaudación competente para tramitar la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento conceder un aplazamiento o un fraccionamiento con aportación de una garantía distinta de las que menciona el supuesto?

Sí, el obligado tributario puede ofrecer y la Administración tributaria admitir una garantía distinta del aval de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o un certificado de seguro de caución siempre que se acredite la imposibilidad de obtener alguna de estas garantías y el órgano competente valore positivamente la suficiencia jurídica y económica del bien o derecho ofrecido como garantía (arts. 46 y 48 RGR).

3. Suponga que el representante legal de «INMOCASA, SA» acude a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal el día 1 de junio para solicitar un certificado de estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El certificado es exigido por la Generalitat Valenciana para concurrir a un concurso convocado para la construcción de una serie de edificios de protección pública. ¿Cuál será el sentido del certificado?

El certificado se expedirá en sentido NEGATIVO (art. 72 RGAT) ya que al haberse archivado la solicitud de aplazamiento las deudas se encontrarán en periodo ejecutivo, lo que determina que un obligado tributario no pueda considerarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias [art. 74.1 g) RGAT –no mantener con la Administración expedidora del certificado deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo, salvo que se trate de deudas o sanciones tributarias que se encuentren aplazadas, fraccionadas o cuya ejecución estuviese suspendida].

CUESTIONES A DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

ALGUNAS CUESTIONES PROBLEMÁTICAS DE LA FISCALIDAD LOCAL

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Extracto:

LA delicada situación de las arcas municipales está provocando que numerosos ayuntamientos se vean obligados a crear nuevas tasas e impuestos para aprovechar los recursos económicos de que disponen o a subir los existentes con el fin de poder financiar los servicios que prestan. La aprobación de nuevos tributos así como la voracidad recaudatoria de algunos ayuntamientos lleva implícito, de manera inevitable, un incremento de las situaciones de conflicto entre los ayuntamientos y los ciudadanos.

Bajo esta situación, el **Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria** que se imparte en el **CEF** ha considerado adecuado tratar en una de sus últimas ponencias de este curso académico algunas de las cuestiones más problemáticas de la fiscalidad local.

Diversas cuestiones en materia de revisión de actos administrativos de gestión tributaria en el ámbito local que fueron tratadas en primer lugar, dieron paso al análisis de los temas más conflictivos en los últimos años en lo que respecta a tributos locales.

El presente artículo es resumen de la conferencia que tuvo lugar el día 12 de mayo de 2011.

Palabras clave: tributos locales, revisión de actos administrativos y fuentes normativas.

ISSUES TO DEBATE...

(Ponencia del Curso de Perfeccionamiento y Actualización Tributaria)

SOME PROBLEMS OF LOCAL TAXATION ISSUES

GABINETE JURÍDICO DEL CEF

Abstract:

THE delicate situation of municipal coffers is causing numerous municipalities are forced to create new taxes to take advantage of the economic resources available to them or to climb the existing ones in order to be able to finance the services they provide. The adoption of new taxes as well as the voracity collection of some municipalities implicit, so an inevitable increase in situations of conflict between municipalities and citizens.

In fact, under this situation, the **Course of Refining and Updating Tax** that is taught in the CEF has been considered appropriate to deal with in one of his last presentations of this academic year some of the most problematic issues of local taxation.

Various issues in relation to the revision of administrative acts of tax management at the local level that were treated in the first place, gave way to the analysis of the most controversial issues in the past few years with regard to local taxes.

This article is summary of the conference that took place the day May 12, 2011.

Keywords: local taxes, review of administrative acts and normative sources.

Sumario

- I. Revisión de actos administrativos de gestión tributaria en el ámbito local.
- II. Fuentes normativas.
- III. Algunos aspectos conflictivos en relación con los tributos locales.
 - 1. Tasas.
 - 2. Impuestos locales.

I. REVISIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE GESTIÓN TRIBUTARIA EN EL ÁMBITO LOCAL

La revisión de los actos en vía administrativa de naturaleza económica de las entidades locales viene regulada en el artículo 108 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en adelante, LRBRL, en el cual se establece que «Contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales, y de los restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos, y multas y sanciones pecuniarias, se formulará el recurso de reposición específicamente previsto a tal efecto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales (...)», y concretamente en el artículo 14.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante, TRLRHL, en cuyo apartado ñ) se establece la obligatoriedad del recurso de reposición para acceder a la vía jurisdiccional. En base a ello, habrá de interponerse el recurso de reposición que constituye una instancia previa y preceptiva que será necesaria agotar si se desea acudir a la vía contencioso-administrativa.

No obstante, el artículo previamente transcrito continúa: «Dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el Título X de esta ley.»

Cabe recordar que con la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, en adelante, LMMGL, se introdujo un nuevo título, concretamente el Título X de la LRBRL, en la cual se estableció un régimen de organización específico para los municipios de gran población, introduciendo para este tipo de municipios la vía económico-administrativa. En estos supuestos:

- Los interesados podrán interponer con carácter previo y potestativo recurso de reposición.
- Contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición podrá interponerse en su caso reclamación económico-administrativa ante el órgano económico-administrativo creado al efecto (órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas).
- Contra la resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa podrá interponerse recurso contencioso-administrativo (para el cual se requiere la presencia de abogado y procurador).

Se distinguen de esta manera, a raíz de la aprobación de la LMMGL en materia de revisión de actos en vía administrativa, dos regímenes: uno general y uno especial de revisión para municipios de gran población.

Aunque el contribuyente crea que el órgano económico-administrativo no va a defender sus intereses, es preceptivo agotar la vía económico-administrativa mediante la presentación de la reclamación previa al contencioso. Pero, ¿se lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva por el hecho de tener que interponer una reclamación previa y preceptiva?

El hecho de que la reclamación económico-administrativa sea preceptiva no lesiona el derecho a la tutela judicial efectiva, según dispone la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 275/2005, de 7 de noviembre de 2005 (NFJ021301). En la mencionada sentencia, el TC declaró la inadmisibilidad del recurso presentado por no haberse agotado la vía administrativa previa al considerar que «la falta de agotamiento de la vía administrativa es un defecto insubsanable que excusa legítimamente de cualquier pronunciamiento sobre el fondo del asunto».

Tres diferentes denominaciones para un mismo órgano. Consejo tributario, jurado tributario y Tribunal Económico-Administrativo Municipal

El órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas al que hace referencia la LRBRL –el cual contiene entre sus funciones la resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal– ha sido denominado de maneras muy diversas por diferentes ayuntamientos. Por poner algunos ejemplos:

- Consejo tributario en los ayuntamientos de Barcelona, Valladolid, Cartagena, Palma de Mallorca y Córdoba.
- Jurado tributario en los ayuntamientos de Valencia y Málaga.
- Tribunal Económico-Administrativo Municipal en los ayuntamientos de Granada, Madrid, Móstoles y Pozuelo.

Tres denominaciones para un mismo órgano. A efectos de simplificación a la hora de redactar el artículo se ha optado por denominar a este órgano TEAM, si bien, lo expuesto es extensible a cualquiera de ellos independientemente de su denominación.

¿Qué ayuntamientos pueden crear el órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas? Municipios de gran población

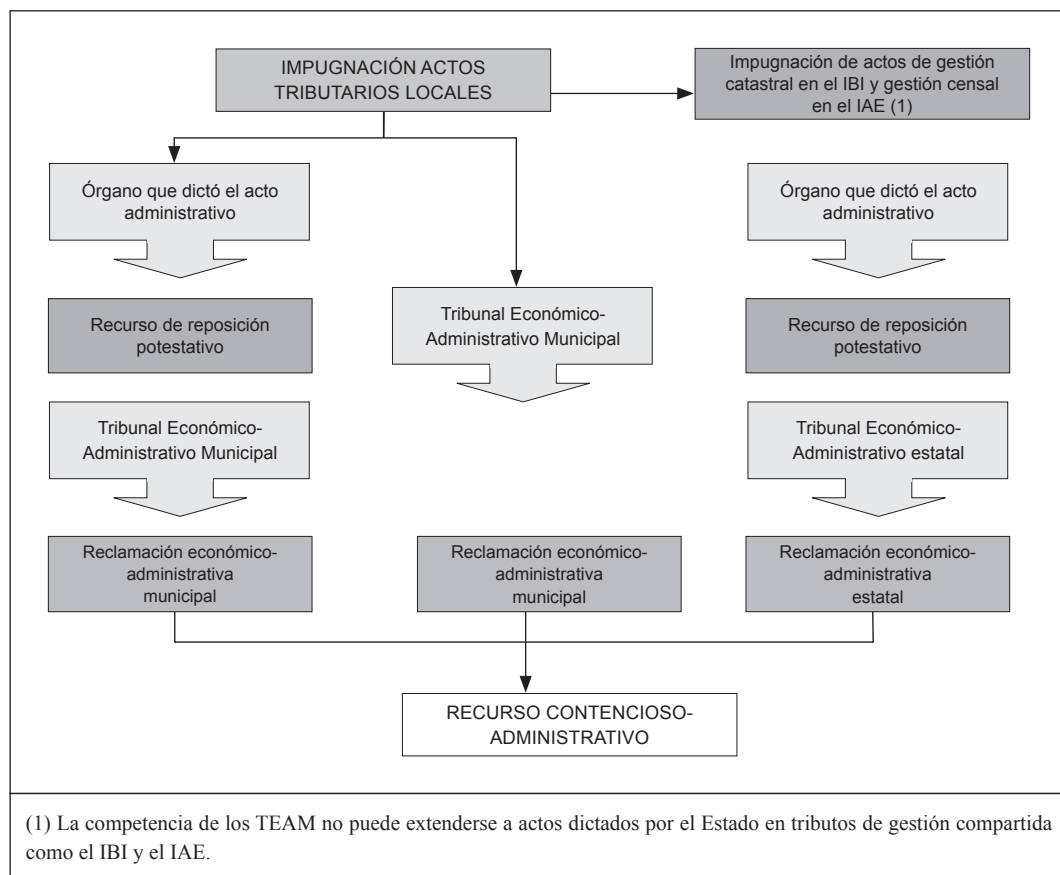
La definición de municipios de gran población se encuentra regulada en el artículo 121 de la LRBRL en el cual se hace distinción entre dos grupos:

- Son municipios de gran población, en todo caso, y por lo tanto les resulta de aplicación el régimen de organización de los municipios de gran población:

- Los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes.
- Los municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes.
- Aquellos que, siendo:
 - Municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas, o
 - Municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales,

hayan solicitado por iniciativa municipal su inclusión en dicho régimen, y así lo decidan las asambleas legislativas de las comunidades autónomas correspondientes.

Estos municipios disponen, por tanto, de una triple vía para, en relación con la impugnación de actos tributarios de ámbito local, alcanzar la vía contencioso-administrativa. Véase el siguiente gráfico:



¿Cuáles son las funciones de los TEAM?

1. El conocimiento y resolución de las reclamaciones sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal. La resolución que se dicte pone fin a la vía administrativa y contra ella solo cabrá la interposición del recurso contencioso-administrativo.
2. El dictamen sobre los proyectos de ordenanzas fiscales.
3. En el caso de ser requerido por los órganos municipales competentes en materia tributaria, la elaboración de estudios y propuestas en esta materia.

Funciones que deberán realizarse bajo criterios de independencia técnica, celeridad y gratuidad.

¿Y con qué finalidad son creados?

Tres motivos justifican su creación:

1. Reducir la conflictividad y saturación de asuntos en vía jurisdiccional (art. 103 de la Constitución Española). O dicho en otras palabras, supone un filtro para los tribunales de lo contencioso. Con carácter general, se decide sobre conflictos de pequeña cuantía y que por tanto no compensa llevar al tribunal contencioso-administrativo.
2. Es un instrumento para abaratar y agilizar la defensa jurídica de los ciudadanos (art. 24 de la Constitución Española).
3. Garantizar la autonomía local (art. 140 de la Constitución Española), al ser un órgano jerárquicamente dependiente del municipio pero con independencia funcional.

No obstante, alcanzar los fines mencionados ha originado una serie de problemas actualmente pendientes de solución. Estos son:

- Falta de coordinación entre los órganos administrativos, lo que deriva en que, en ocasiones, la reclamación sea una duplicación del recurso de reposición.
- Conflictividad, originada con la interposición masiva de los recursos con un mismo objeto.
- Abuso del carácter gratuito del recurso que satura el TEAM perdiendo la razón de su existencia.
- La accesibilidad a la reclamación solo a los ciudadanos de los grandes municipios, con lo que se resiente el derecho a la tutela judicial efectiva.

¿Cuáles podrían ser algunas propuestas de solución a los problemas planteados?

En primer lugar, una mayor coordinación para evitar la conflictividad lo cual podría alcanzarse mediante la adopción de criterios consensuados y uniformes así como mediante la inclusión en la página web del ayuntamiento y en la memoria de los TEAM de los criterios adoptados en las resoluciones.

Frente el abuso del carácter gratuito, existiría la posibilidad de condena en costas (art. 234.4 LGT).

Por último y respecto al derecho de todos los ciudadanos a la interposición de una reclamación, cabría la constitución potestativamente de un TEA provincial o de agrupación de municipios.

Pero, ¿qué sucede si el ayuntamiento no ha creado el TEAM?

Si resultase obligatoria la creación del TEAM, se habría de presentar un recurso inexistente, sin obligación de presentar recurso de reposición. Ante esta situación, el Juzgado de lo Contencioso podrá adoptar dos posturas:

- Inadmitir el recurso al no haberse agotado todas las instancias.
- Admitir el recurso. Sería una solución más garantista, si bien, en este caso, el recurso de reposición adquiriría la condición de preceptivo.

Respecto a la reclamación en particular, ¿qué sucede si se interpone simultáneamente recurso de reposición y reclamación económico-administrativa?

Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo. Si pese a ello se hubiera interpuesto en el plazo establecido para recurrir recurso de reposición y reclamación económico-administrativa simultáneamente sobre el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y el presentado en segundo lugar se declarará inadmisilible (arts. 222 LGT y 21 RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, en adelante, RGRV).

¿Cómo se resuelven?

Existen dos procedimientos:

- Procedimiento ordinario.
- Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales para reclamaciones económico-administrativas cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros, o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones y en los demás supuestos establecidos en el artículo 245.1 de

la LGT. No obstante, estas cuantías pueden ser modificadas por las ordenanzas fiscales de los ayuntamientos. Por ejemplo, el TEAM de Madrid ha establecido que se tramitarán por este procedimiento aquellas reclamaciones de cuantía inferior a 600 euros. En este procedimiento es obligatorio acompañar junto con el escrito de interposición las alegaciones y las pruebas que se estimen convenientes.

¿Y si no se presentan alegaciones?

No debería ser un motivo para inadmitir la reclamación. Se debería admitir, por tanto, resolviendo con las alegaciones presentadas en reposición en el supuesto de que se hubiera presentado dicho recurso con carácter previo.

A estos efectos, ¿cómo se determina la cuantía de la reclamación?

La cuantía de la reclamación será el importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la LGT que sean objeto de impugnación.

En los casos de acumulación previstos en el artículo 230 de la LGT la cuantía de la reclamación será la que corresponda a la de mayor cuantía de las cantidades reclamadas acumuladas.

II. FUENTES NORMATIVAS

A raíz de lo dispuesto en el artículo 137.5 de la LBRL y como recopilación de la normativa aplicable hay que destacar:

- Legislación municipal:
 - Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
 - Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
 - Reglamentos orgánicos y ordenanzas fiscales.
- Legislación estatal:
 - Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
 - Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

- En defecto:
 - Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

¿Se ha de hablar, por tanto, de contradicción o de integración de normas estatales con locales?

Por una parte, el apartado 2 del artículo 106 de la LRBRL dispone: «La potestad reglamentaria de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Las corporaciones locales podrán emanar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas».

Por otra parte, el apartado 1 del artículo 12 del TRLRHL regula para la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales la aplicación directa de las normas legales y reglamentarias. Normas legales que se manifiestan en el siguiente sentido:

- El artículo 7 e) de la LGT incorpora la ordenanza fiscal como fuente del ordenamiento tributario.
- La disposición adicional cuarta.3 de la LGT redacta respecto a las normas relativas a las haciendas locales, que las entidades locales, dentro del ámbito de sus competencias, podrán desarrollar lo dispuesto en esta ley mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales.

Esto es, por un lado, la interpretación literal del artículo 12 del TRLRHL establece la aplicación subsidiaria de las ordenanzas, por otro y por aplicación de la disposición adicional cuarta de la LGT, se regula el desarrollo reglamentario directo de las ordenanzas.

¿Pueden ir las ordenanzas fiscales en contra de un reglamento de desarrollo de la LGT? ¿Qué orden de prelación habría de seguirse en caso de producirse?

La cuestión no está resuelta. No obstante, atendiendo al principio de especialidad, en caso de conflicto prevalecería la ordenanza al objeto de adaptarlo, a su organización y funcionamiento.

III. ALGUNOS ASPECTOS CONFLICTIVOS EN RELACIÓN CON LOS TRIBUTOS LOCALES

1. Tasas

El hecho imponible de las tasas aparece regulado en el artículo 2.2 a) de la LGT, y de forma análoga, en el artículo 20 del TRLRHL, así como en el artículo 6 de Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

La LGT señala en su artículo 2, apartado 2, en su redacción original que «Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público».

Con este segundo párrafo se obligaba a que la gestión de los servicios públicos se llevara a cabo por un ente público, pues se consideraba que si la prestación del servicio era gestionado por un ente privado a modo de concesión del mismo perdería su naturaleza de tasa.

No obstante, como respuesta a la jurisprudencia dictada por el Tribunal Supremo (TS) [SSTS de 20 de julio de 2009, rec. n.º 4089/2003 (NFJ042811) (tasa por el servicio de suministro de agua potable), y de 12 de noviembre de 2009, rec. n.º 9304/2003 (NFJ038070) (tasa por el servicio de alcantarillado)], la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, en su disposición final quincuagésima octava ha suprimido el segundo párrafo de la letra a) del artículo 2.2 de la LGT, modificación que permitirá cobrar una tasa aun cuando sea una entidad de derecho privado la que preste el servicio o desarrolle directamente la actividad.

Diferencias entre tasas y precios públicos

Tasas	Precios públicos
Requisitos: • Solicitud obligatoria. El administrado no tiene más opciones para recibir la prestación. • No concurre el sector privado. • Financia servicios básicos e indispensables.	Requisitos: • Solicitud o recepción voluntaria • Concurrencia del sector privado • Que no sea imprescindible para la sociedad
Precio máximo: el coste del servicio	Precio mínimo: el coste del servicio (beneficios)
Rige el principio de equivalencia	Rige el principio de capacidad económica
Constituyen ingresos tributarios	Suponen ingresos patrimoniales

Tasa de cajeros automáticos

¿Existe aprovechamiento especial del dominio público? El TS en Sentencias de 12 de febrero de 2009, recurso n.º 6385/2006 (NFJ032272), y de 22 de octubre de 2009, recurso n.º 32/2008 (NFJ036591), ha reconocido que las entidades financieras se benefician de una utilización especial del espacio público al instalar sus cajeros automáticos en la calle, con lo que avala que los ayuntamientos cobren a las entidades financieras una tasa por los cajeros automáticos que se sitúen en la vía pública.

Según expone el Supremo, los cajeros automáticos constituyen auténticas oficinas de urgencia de las entidades financieras. Mediante este sistema operativo, usual en la práctica bancaria, determinados servicios y operaciones propias de los contratos de naturaleza bancaria que tales entidades ofrecen a sus clientes son prestados de forma ininterrumpida no ya en el interior del centro bancario sino con aprovechamiento, de forma no excluyente pero sí especial del espacio exterior, sobre la vía pública, en la que el cliente puede realizar un amplio abanico de operaciones fuera del horario comercial sin necesidad de utilizar las dependencias de la entidad de crédito, que indudablemente obtiene un provecho económico de esta operativa que se realiza en espacio de dominio público local mediante un sistema inteligente que es complemento de su propio centro de actividad.

En estos supuestos existe una utilización especial del dominio público, pues en la realización de operaciones bancarias desde la vía pública a través de tales instrumentos, con la consiguiente ocupación de la vía pública por los clientes receptores de los servicios bancarios, la prestación del servicio es trasladada así desde el interior de la oficina bancaria a la vía pública. Todo ello permite apreciar que la existencia de esos cajeros automáticos comporta un aprovechamiento, no privativo pero sí especial de la vía pública por parte de la entidad bancaria titular del cajero automático, que es la que obtiene con dicha instalación un beneficio económico específico y exclusivo, que justifica el cobro de la tasa. Sobre esta exposición, el TS, en un tema controvertido, reconoció finalmente la legalidad para cobrar la tasa municipal.

Respecto a esta tasa es necesario efectuar dos precisiones

Aun cuando la tasa haya de ser abonada por las entidades bancarias no hay que olvidar que el pago de las mismas repercutirá en los usuarios que verán internalizada la tasa vía comisión.

En muchos casos, la tasa es cobrada por la solicitud de un cajero por parte de una entidad bancaria sin tener en cuenta si los mismos se instalarán o no en la vía pública, cuando la misma, como ya se ha expuesto, solo puede ser exigida por los cajeros automáticos que se sitúen en la vía pública.

Tasa por recogida de basuras

La reciente aprobación de la tasa por prestación del servicio de gestión de residuos urbanos (más conocida, como tasa por recogida de basuras) por el ayuntamiento de Madrid ha causado un gran revuelo pues han sido muchas las voces que afirmaban la ilegalidad en el cobro de la misma. Una tasa que ya con anterioridad era cobrada en numerosos municipios, y de la cual constituye el hecho imponible la prestación de un servicio público de limpieza a empresas y particulares, siendo el elemento tributario básico que origina la liquidación, en el caso del ayuntamiento de Madrid, el valor catastral de los inmuebles.

¿Pero realmente se ajusta a la legalidad? Voces discordantes se han oído tanto en relación con el hecho imponible como con su cuantificación. Analicémoslas por separado. No obstante hemos de indicar previamente que el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid, en Sentencia de 27 de julio de 2010, recurso n.º 253/2009 (NFJ040694), se ha manifestado al respecto declarándola legítima, si

bien, el propio Tribunal indica que existen otros métodos alternativos de cuantificación de la tasa enjuiciada más adecuados.

Hecho imponible

El artículo 21.1 del TRLRHL delimita el hecho imponible de las tasas mediante la enumeración de una serie de servicios por los que las entidades locales no pueden exigir tasas. Entre estos servicios la letra e) recoge la limpieza de la vía pública. Esto es, la limpieza de la vía pública es obligatoria por parte de los ayuntamientos, no así la limpieza de las viviendas y sociedades.

Viviendas, sociedades, garajes y trasteros. ¿Pero se realiza el hecho imponible en los garajes? El TS se ha manifestado respecto a la imposibilidad de exigir un tributo sin hecho imponible. Asimismo, tampoco queda probado que un trastero genere tantos residuos como una vivienda. Pese a ello, los ayuntamientos lo exigen sin aplicación de ningún coeficiente reductor en estos casos.

Por otro lado, es indiferente la efectiva utilización del servicio para el nacimiento de la obligación tributaria, esto es, es exigible se use o no el servicio por el sujeto pasivo o se encuentre o no ocupada la vivienda o local de que se trate. No cabe alegar, por tanto, su no utilización para evitar el pago de la tasa.

Cuantificación

El ayuntamiento de Madrid ha elegido como elemento cuantificador de la obligación tributaria el valor catastral de la vivienda. Esto es, la tributación no se origina en función de la generación de residuos sino en función del valor catastral. De esta manera, se tributa en función de la capacidad económica y no en función de la eficiencia ambiental y del grado de contaminación, atendiendo al principio, «quien contamina, paga», sino a criterios objetivos. Se crea así una tasa con progresividad: a mayor valor catastral, mayor importe a pagar.

El TSJ de Madrid en la sentencia mencionada señala que, sin duda, pueden existir otros métodos alternativos de cuantificación de la tasa enjuiciada más adecuados, como, por ejemplo, el consumo de agua, el número de habitantes por vivienda, etc., pero ello no conduce, por sí solo, a la ilegalidad del método de cuantificación que aquí se ha elegido, en función, básicamente del valor catastral.

¿Qué puede haber impulsado la aplicación de este elemento cuantificador? El valor catastral resulta poco adecuado, pero facilita la practicabilidad administrativa.

Por añadir algunos ejemplos de otros ayuntamientos, el ayuntamiento de Coslada exige la tasa en base a la superficie del inmueble, el de Sevilla en función del consumo de suministros.

Por último, tampoco prospera la idea de doble imposición, al considerar la tasa como un gravamen supletorio al IBI por considerarse que hasta el momento se encontraba incluida en el IBI sin rebaja alguna en el coste de este impuesto.

2. Impuestos locales

Compatibilidad entre el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y la tasa por licencia de obras

Una determinada construcción, instalación u obra puede estar sometida a la tasa de licencias de obra y al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en adelante, ICIO, al no existir duplicidad impositiva. Han sido muchos los pronunciamientos en los que el TS ha confirmado la compatibilidad entre ambos indicando al respecto que se trata de dos hechos imponible distintos, entre otros, en Sentencias de 5 de mayo de 1997, recurso n.º 3927/1992 (NFJ005327), y de 18 de junio de 1997, recurso n.º 7779/1992 (NFJ005416).

Por una parte, la tasa por licencias urbanísticas es exigible en base a la actividad administrativa dirigida a la verificación de la concurrencia de las condiciones necesarias para que la licencia pueda ser concedida (en función del cumplimiento de las normas urbanísticas previstas), lo cual culmina, en su caso, en el otorgamiento de la licencia.

Por otro parte, el ICIO grava la capacidad económica puesta de manifiesto con la realización de una construcción, instalación u obra.

Si bien, ante esta situación el artículo 103.3 del TRLRHL dispone que las ordenanzas fiscales podrán regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate.

Por ello, ¿dónde se ha hallado tradicionalmente el origen de la problemática en ambos impuestos? El punto discordante no se encuentra en el hecho imponible como siempre se ha insistido, sino en la cuantificación.

En 1988, fecha en la cual se acometió una nueva ordenación del sistema tributario municipal, se implantó el ICIO, el cual se pensó en un principio que sustituiría a las tasas por licencias urbanísticas exigidas hasta el momento, lo que no ocurrió, existiendo, por tanto, a raíz de entonces, dos tributos. Para el ICIO se estableció un tipo de gravamen máximo del 4 por 100, aplicable por todos los ayuntamientos.

La base imponible del impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción, instalación y obra, siendo la cuota el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen, fijado por cada ayuntamiento, sin exceder del 4 por 100. La base imponible de la licencia por obras, la misma, coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate. Esto es, se vienen aplicando los mismos criterios que para la determinación de la base imponible en el ICIO. No obstante, no es pacífico el criterio que se mantiene de que sea el presupuesto de ejecución material la base imponible para el cálculo de la tasa.

Por hacer referencia a un supuesto concreto, la ordenanza de Madrid para 2011 establece para el ICIO que el tipo de gravamen será del 4 por 100. En un supuesto en el cual se produzca el hecho imponible

nible y por lo tanto se haya pagado la liquidación provisional con el tipo máximo por la ejecución de la obra, cualquier pago de la tasa va a superar el 4 por 100 máximo permitido. Si realmente el ayuntamiento pretende gravar la actividad administrativa debería establecer una base imponible basada en otros elementos que permitieran medir el trabajo que hay detrás y no en el presupuesto de ejecución.

A efectos de la exención en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica de vehículos para personas de movilidad reducida así como los matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, ¿qué personas cabe calificar de discapacitadas?

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en adelante, IVTM, es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría. Establecido como un impuesto de carácter obligatorio se beneficia de las exenciones aplicables especificadas en el artículo 93 del TRLRHL.

En concreto, la letra e) del artículo 93.1 del TRLRHL regula una exención que afecta a los vehículos para personas de movilidad reducida así como a los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. A estos efectos, señala el artículo, se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por 100.

No obstante, es necesario hacer referencia en este punto a la legislación social, pues en la misma, y concretamente en el Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre, por el que se determina la consideración de persona con discapacidad a los efectos de la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad, se considera afectados por una discapacidad en grado igual o superior al 33 por 100 aquellas personas que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez.

Con el objeto de uniformar la legislación fiscal y laboral sería necesaria una reforma tributaria, no obstante es necesario hacer mención en este punto a la Consulta de la Dirección General de Tributos, de 04-03-2004, n.º 508/2004 (NFC019965)], en la cual sí se reconoce pues se señala: «No obstante lo anterior, y sin perjuicio de lo que se establezca en la ordenanza fiscal correspondiente y de las competencias gestoras del ayuntamiento competente, este centro directivo entiende que podría considerarse suficientemente probado el requisito sustantivo para la exención del pago del IVTM, de vehículo matriculado a nombre de una persona con minusvalía, de que el titular del vehículo es una persona que tiene la condición legal de minusválido en grado igual o superior al 33 por 100, mediante la constancia de resolución por la que la Seguridad Social reconoce al sujeto pasivo del IVTM una pensión de incapacidad permanente en el grado de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, en la medida en que el reconocimiento de tales prestaciones presuponga el de tal grado de minusvalía».

¿Y están sujetos los vehículos eléctricos?

La tarifa del IVTM resulta de asignar a cada clase o categoría de vehículos una cuota en euros según dispone el artículo 95 del TRLRHL.

Técnicamente, los vehículos eléctricos carecen de cilindrada y de caballos fiscales, por lo que surgen problemas a efectos de cuantificar la cuota gradual.

Pese a que la jurisprudencia del TC exige la regulación por ley de todos los elementos de cuantificación de un tributo, la praxis administrativa establece su sujeción a la cuota gradual más baja, lo cual plantea problemas de legalidad.

Y para terminar, unos últimos apuntes sobre este impuesto

El sujeto pasivo del IVTM es el titular del permiso de circulación en la fecha de devengo, esto es, el 1 de enero, siendo el ayuntamiento competente para liquidar el ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de conducir y con independencia del lugar donde resida habitualmente el titular registral. En caso de cambio de domicilio de un sujeto pasivo a otro municipio en el mismo periodo impositivo, no cabe prorrateo, esto es, se mantiene el municipio competente en el momento del devengo.

EL RESULTADO GLOBAL EN ESPAÑA. EFECTOS DEL TAMAÑO Y DEL SECTOR

NÚRIA ARIMANY SERRAT

*Facultad de Empresa y Comunicación.
Universidad de Vic*

SOLEDAD MOYA GUTIÉRREZ

*Departamento de Economía de la Empresa.
Universidad Autónoma de Barcelona*

GONZALO RODRÍGUEZ-PÉREZ

*Departamento de Economía de la Empresa.
Universidad Autónoma de Barcelona*

Extracto:

EN este trabajo hallamos diferencias entre el resultado neto y el global (total de ingresos y gastos reconocidos) para el 84 por 100 de los grupos cotizados en España en 2008. En la mayoría de empresas en que los resultados difieren, el resultado global es inferior al neto. Por otro lado, a mayor tamaño más diferentes son ambos resultados, y estas divergencias afectan en mayor medida a empresas de determinados sectores. También las empresas de mayor tamaño utilizan en mayor medida que las de menor tamaño los diferentes componentes de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio. Respecto a estas partidas, los resultados por diferencias de conversión (que en algunos casos afectan de forma positiva y en otros negativamente al resultado) y por coberturas de flujos de efectivo (casi siempre con efecto negativo) son las partidas que más explican las diferencias entre los dos resultados.

Palabras clave: relevancia valorativa, resultado global, resultado neto, valor razonable y mercado de capitales.

THE COMPREHENSIVE INCOME IN SPAIN. EFFECTS OF SIZE AND SECTOR

NÚRIA ARIMANY SERRAT

*Facultad de Empresa y Comunicación.
Universidad de Vic*

SOLEDAD MOYA GUTIÉRREZ

*Departamento de Economía de la Empresa.
Universidad Autónoma de Barcelona*

GONZALO RODRÍGUEZ-PÉREZ

*Departamento de Economía de la Empresa.
Universidad Autónoma de Barcelona*

Abstract:

In this work we find differences between net income and comprehensive income (total revenues and expenses recognized) for 84 per 100 of quoted groups in Spain in 2008. For most of the companies comprehensive income is smaller than net income. The bigger the company the greater the difference and we also find divergences by sector. Big companies are the ones that record income and expenses directly in equity more times, and the most influential adjustment is foreign currency.

Keywords: value relevance, comprehensive income, net income, fair value and capital markets.

Sumario

1. Introducción.
2. Marco normativo del resultado global en España.
3. La comparación resultado global/neto en estudios previos.
4. Muestra.
5. Análisis de resultados.
 - 5.1. Diferencias por tamaño.
 - 5.2. Diferencias por sector.
 - 5.3. Importancia de las partidas que diferencian al resultado neto del global.
6. Conclusiones e implicaciones para directivos, inversores y reguladores.

Bibliografía.

NOTA: Esta investigación ha recibido financiación del Ministerio de Educación y Ciencia (SEJ2007-60995) y de la Generalitat de Catalunya (2009SGR976).

1. INTRODUCCIÓN

En España se han incorporado a la normativa contable valoraciones a valor razonable, y así la posibilidad de reconocer resultados no realizados tanto en el resultado neto (distribuibles) como directamente en el patrimonio (no distribuibles). El conjunto de todos los resultados (distribuibles y no) da lugar al concepto de resultado global, recogido en España en el *Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR)*, primer documento integrante del *Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN)*.

El objetivo de este trabajo es determinar si el resultado global, que incorpora todas las variaciones del neto patrimonial exceptuando las aportaciones de los accionistas, es diferente del resultado neto para los grupos cotizados en el mercado continuo español en 2008. Se analizan las diferencias por tamaño y sector, verificando qué partidas explican las divergencias.

Existen autores que se han pronunciado a favor del resultado global (O'HANLON y POPE, 1999; SCHIPPER y VINCENT, 2003; GINER y PARDO, 2004), pues afirman que es más transparente al incluir todos los cambios producidos durante un periodo en los activos netos de una compañía no debidos a fuentes propias. En cambio, los detractores del resultado global afirman que este presenta más componentes transitorios que el resultado neto, por lo que este predice mejor el valor de la empresa (KORMENDI y LIPE, 1987; EASTON y ZMIJEWSKI, 1989; SKINNER, 1999). La inclusión en el resultado de partidas no recurrentes impide que nos informe sobre sus posibilidades como generador de efectivo en el futuro.

La discusión sobre el resultado global es de gran interés debido a los cambios que en su presentación se pueden dar en un futuro próximo. La actual presentación del Plan General de Contabilidad de 2007 (PGC07) ya ha sido eliminada en la nueva Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 revisada en 2007, que establece la opción de presentar únicamente el Estado de Resultados Globales, o bien presentar de forma desglosada la Cuenta de Pérdidas y Ganancias e inmediatamente después el Estado de Resultados Globales utilizando una clasificación por naturaleza o funcional. Así, el regulador considera que el resultado global es una variable importante y que conviene hacer explícita. Al plantearnos si el resultado neto y el global presentan diferencias ofrecemos argumentos a la discusión

sobre si conviene hacer explícitas las dos magnitudes (si son diferentes o no explican lo mismo) o presentando solo una es suficiente.

Nuestros resultados muestran que el resultado global y el neto son diferentes para el 84 por 100 de las empresas analizadas (grupos consolidados que cotizaban en el mercado continuo en 2008), y que el porcentaje de empresas con diferencias aumenta con la dimensión y difiere según el sector. Además, el resultado global es inferior al neto en la mayoría de casos, seguramente debido al periodo de crisis analizado.

Tras esta introducción se presenta un apartado donde se explica la presentación del resultado global según la normativa española. Posteriormente se detallan los resultados de estudios previos, para después describir la muestra, analizar los resultados y establecer las conclusiones e implicaciones para empresarios, inversores y reguladores.

2. MARCO NORMATIVO DEL RESULTADO GLOBAL EN ESPAÑA

El nuevo PGC07 distingue el resultado repartible (resultado de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias) del no repartible (imputado directamente a patrimonio neto, sin pasar por la Cuenta de Pérdidas y Ganancias para ser transferido posteriormente a esta al dar de baja los activos relacionados). La suma de los resultados repartibles y no repartibles se denomina resultado global, también denominado renta global, resultado total, ingresos y gastos reconocidos –denominación adoptada por el PGC07–, en el ámbito internacional y de forma más general, *comprehensive income*.

Los antecedentes del resultado global los encontramos en Estados Unidos –*FASB Statement n. 130* (1997)–, que define así el resultado global:

«Los cambios en el patrimonio neto de una empresa de negocios durante un periodo, que tienen su origen en transacciones y otros sucesos y circunstancias no relacionados con operaciones con la propiedad. Incluye todos los cambios en el neto durante un periodo, excepto aquellos resultantes de las inversiones de los propietarios y de las distribuciones de fondos a los mismos».

La incorporación del resultado global en la normativa española se inicia en 2005 con la aplicación obligatoria de las NIC para los grupos cotizados, y continúa para la mayoría de empresas con la Ley 62/2003 y el Real Decreto 1514/2007, que da lugar al nuevo PGC07, donde el resultado global se recoge dentro del *Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (EIGR)*, no obligatorio para las PYMES, primer documento integrante del *Estado de Cambios en el Patrimonio Neto* (ECPN). En el **cuadro 1** se muestra el modelo de EIGR utilizado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) para los grupos de empresas analizados. El resultado global –total de Ingresos y Gastos Reconocidos– parte del resultado después de impuestos de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, al que agrega los gastos e ingresos imputados directamente a patrimonio neto, desagregados por naturaleza, junto con las transferencias a la cuenta de resultados en el momento de realización, baja o deterioro de los activos y pasivos asociados, es decir, cuando estos resultados se convierten en repartibles.

CUADRO 1. *Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos (modelo utilizado por la CNMV, basado en el PGC07).*

A) RESULTADO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
B) INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO
1. Por revalorización/(reversión de la revalorización) del inmovilizado material y activos intangibles 2. Por valoración de instrumentos financieros: a) Activos financieros disponibles para la venta b) Otros ingresos/(gastos) 3. Por coberturas de flujos de efectivo 4. Diferencias de conversión 5. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes 6. Entidades valoradas por el método de la participación 7. Resto de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto 8. Efecto impositivo
C) TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
1. Por valoración de instrumentos financieros: a) Activos financieros disponibles para la venta b) Otros ingresos/(gastos) 2. Por coberturas de flujos de efectivo 3. Diferencias de conversión 4. Entidades valoradas por el método de la participación 5. Resto de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto 6. Efecto impositivo
TOTAL INGRESOS/(GASTOS) RECONOCIDOS (A + B + C)
a) Atribuidos a la entidad dominante b) Atribuidos a intereses minoritarios

Partidas integrantes del EIGR del cuadro 1:

- *Resultados por revalorización/reversión del inmovilizado material y de activos intangibles.* Variaciones del valor razonable de inmovilizados materiales e intangibles según las NIC 16 y NIC 38. Esta opción no está permitida en el PGC07, pero sí para los grupos cotizados.
- *Resultados por valoración de instrumentos financieros.* Variaciones del valor razonable de activos financieros clasificados como disponibles para la venta.

- *Resultados por coberturas de flujos de efectivo.* Variaciones en el valor razonable de los derivados que han sido asignados para cubrir flujos de efectivo.
- *Resultados por diferencias de conversión.* Diferencias de cambio por la conversión de resultados de la moneda funcional a la de presentación. Contiene diferencias de cambio surgidas al convertir los estados financieros de un negocio en el extranjero para su inclusión en los de la empresa que informa.
- *Resultados por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.* Actualizaciones de valor que originan pérdidas y ganancias actuariales derivadas de las retribuciones post-empleo en sistemas de prestación definida, o bien variaciones en el valor razonable de los activos relacionados con estas.
- *Resultados por valoración de entidades por el método de participación.* Resultados generados por la valoración según este método de las entidades asociadas o multigrupo.
- *Efecto impositivo.* Se deriva de todas las variaciones de las partidas anteriores.

En la NIC 1, revisada en 2007 y por tanto de futura aplicación en la Unión Europea, es necesario formular el Estado de Resultados Globales (ERG) con autonomía propia dentro de las cuentas anuales, ofreciendo dos opciones e insistiendo en que el resultado global quede reflejado claramente en un estado autónomo:

- a) En un único estado: el ERG.
- b) En dos estados contables:
 - Cuenta de Pérdidas y Ganancias.
 - El estado resultante de añadir a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias el resultado no repartible.

Así, el debate referente a la presentación y utilidad del resultado global está ahora más vigente que nunca.

3. LA COMPARACIÓN RESULTADO GLOBAL/NETO EN ESTUDIOS PREVIOS

Los estudios que han comparado el resultado neto con el global se han centrado en analizar cuál de ellos presenta mayor relevancia valorativa, es decir, cuál explica mejor el valor y la rentabilidad bursátil. Este análisis excede los objetivos de nuestro trabajo, aunque no es útil para tener indicaciones previas de si los dos resultados estudiados difieren. Si los dos resultados fuesen iguales, hasta cierto punto, entonces ambos explicarían igual el valor de mercado y la rentabilidad. Por el contrario, si uno de los dos explica mejor alguna de las dos magnitudes anteriores debemos entonces suponer que son diferentes.

En el **cuadro 2** se muestran diferentes investigaciones, de las que se deduce que el resultado neto y el global son diferentes. Podemos observar cómo para la mayoría de ellas se puede inferir que los resultados neto y global difieren, pero algunas indicarían que la diferencia puede deberse a factores como el país, el tamaño y el sector.

CUADRO 2. *Resultados de estudios previos (RG = resultado global; RN = resultado neto).*

Estudio	País	Año	Resultado neto diferente al global
DHALIWAL <i>et al.</i> (1996)	US	94-95	Depende del sector
O'HANLON & POPE (1999)	UK	73-92	Sí
CAHAN <i>et al.</i> (2000)	NZ	92-97	Sí
GINER y PARDO (2004)	F, D, I, NL, UK	89-02	Depende del país
BRIMBLE & HODGSON (2005)	AUS	88-97	Sí
WANG <i>et al.</i> (2006)	NL	88-97	Sí
KUBOTA <i>et al.</i> (2006)	J	98-03	Sí
GONCHAROV & HODGSON (2008)	16 países UE	91-05	Depende del país
MITRA y HOSSAIN (2009)	US	05-06	Depende del tamaño
KANAGARETNAM <i>et al.</i> (2009)	CAN	98-03	Sí

A la hora de establecer hipótesis sobre las diferencias entre resultado neto y global de las empresas analizadas hemos de considerar el periodo analizado (2008), en que existe una crisis a nivel mundial. Las partidas que diferencian al resultado neto del global son en su mayor parte transitorias, y por ello dependientes en mayor medida de los ciclos económicos que las del resultado neto. Por ello habríamos de esperar que estas partidas provocasen que ambos resultados fuesen diferentes, siendo el resultado global inferior al neto.

Por otro lado, si tenemos en cuenta las partidas que diferencian a ambos resultados observamos cómo algunas están muy directamente ligadas al tamaño de la empresa. Los resultados por diferencias de conversión pueden depender en gran medida de la dimensión del grupo de empresas, además de otros factores como los países en que se encuentran las filiales, por ejemplo. Similar razonamiento cabría realizar sobre la partida de resultados por valoración según el método de la participación. También podríamos suponer que las empresas de mayor tamaño generarían mayores resultados por valoración de instrumentos financieros llevados directamente a patrimonio, al tener más inversiones financieras que las de menor dimensión, o que utilizarían más operaciones de coberturas de flujos de efectivo. Por ello podríamos suponer que las diferencias entre el resultado neto y el global podrían ser mayores para las empresas más grandes, y que el grado de utilización de las partidas que llevan a que los resultados neto y global sean diferentes dependerá del tamaño.

Parecidos argumentos cabría suponer al efectuar un análisis por sectores, ya que empresas de diferentes industrias generarían diferentes magnitudes de las partidas que diferencian al resultado global del neto, llevando a que la diferencia entre ambos resultados dependiese del sector.

4. MUESTRA

La muestra parte de los grupos no financieros del mercado continuo español en 2008 (105 empresas para los análisis descriptivos). En el **cuadro 3** se presenta la media de las variables estudiadas, segmentando por tamaño (dividiendo la muestra en terciles según el activo) y sector.

CUADRO 3. Descripción de la muestra.

	Media			
	Pequeñas	Medianas	Grandes	Total
Valor contable/acción	4.422	7.732	13.317	8.490
Resultado neto/acción	0.368	1.454	0.555	0.792
Resultado global/acción	0.340	1.020	-0.733	0.209
Número de empresas	35	35	35	105

	Media					
	Bienes de consumo	Mat. básicos, indus. y construcción	Petróleo y energía	Serv. de consumo	Serv. financ. e inmobiliarios	Tecnología y comunicaciones
Valor contable/acción	6.241	14.420	8.865	3.207	9.986	2.346
Resultado neto/acción	0.494	2.661	1.561	0.615	-2.429	0.613
Resultado global/acción	0.441	1.211	1.194	0.380	-3.135	0.395
Número de empresas	27	27	13	17	15	6

El resultado global medio por acción es inferior al neto tanto para el total de la muestra como por tamaños, aunque parece que a mayor dimensión mayor diferencia entre resultado medio global y neto, lo que indicaría que a mayor tamaño más varía el resultado global respecto al de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Al analizar los sectores en que se divide la muestra, se observa también cómo el resultado neto medio es inferior en todos los sectores al global, acentuándose esta diferencia en algunos de ellos. Este primer análisis señalaría diferencias entre el resultado neto y el global, que podrían deberse al tamaño y al sector.

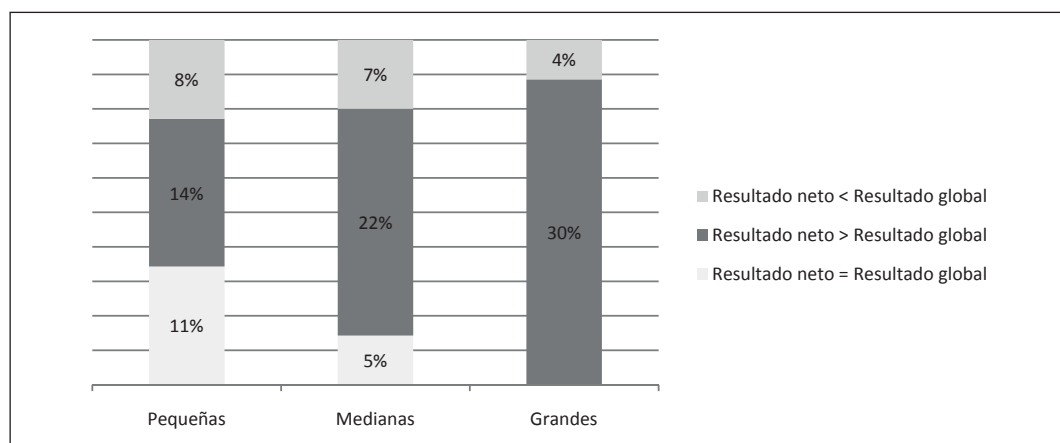
5. ANÁLISIS DE RESULTADOS

5.1. Diferencias por tamaño

En el **gráfico 1** se observa cómo para el 84 por 100 de las empresas existen diferencias entre el resultado neto y el global, y que para la mayoría de las empresas este último es menor (66%). El porcentaje de empresas para las que los resultados son diferentes aumenta según el tamaño. Asimismo-

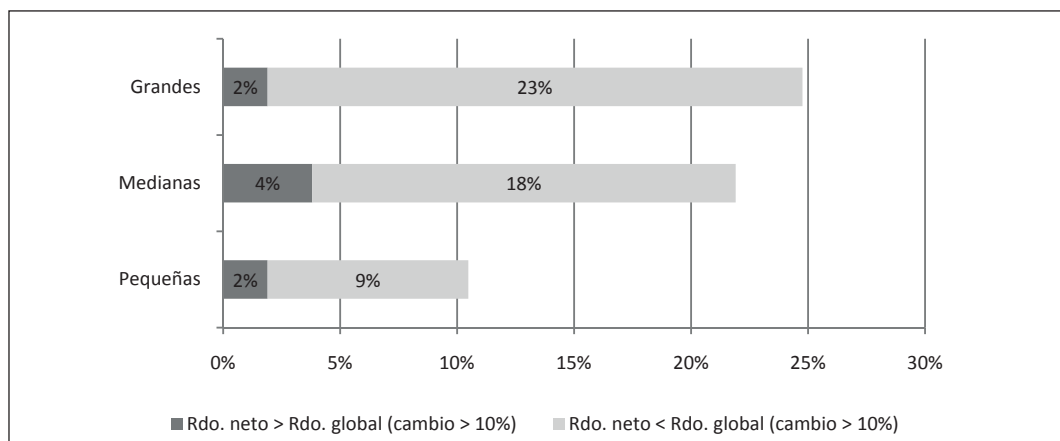
mo, el porcentaje de empresas que presenta un resultado neto inferior al global es relativamente bajo, y disminuye con el tamaño. Por otro lado, no existe ninguna empresa de las clasificadas como grandes que presente un resultado neto igual al global. Los resultados indicarían que a mayor tamaño mayor diferencia entre resultado neto y global.

GRÁFICO 1. *Porcentaje de empresas con resultado neto igual o diferente del resultado global. Datos por tamaño.*



En el **gráfico 2** se muestra el porcentaje de empresas, por tamaño, para las que el resultado global es diferente al neto en un ± 10 por 100, considerando este umbral como indicador de materialidad (una variación inferior se consideraría poco importante). El mayor porcentaje de empresas se da entre las grandes (28%) y el menor entre las pequeñas (11%). El efecto de las partidas que diferencian al resultado global del neto es casi siempre negativo.

GRÁFICO 2. *Porcentaje de empresas con variaciones de ± 10 por 100 entre resultado neto y global. Datos por tamaño.*



5.2. Diferencias por sector

En el **gráfico 3** observamos cómo para la mayoría de sectores el resultado neto es mayor que el global. En el **gráfico 4** observamos cómo al considerar la materialidad de la diferencia entre resultados existen divergencias entre sectores. Se mantiene la tónica global de que las partidas que diferencian al resultado global del neto afectan mayoritariamente de forma negativa (excepto en el sector de tecnología y comunicaciones, en que el efecto es muy similar). El sector más afectado es el de materiales básicos, industria y construcción, en que para un 26 por 100 de las empresas el resultado global presenta una diferencia de ± 10 por 100 respecto al neto. El sector de bienes de consumo también se ve afectado en un porcentaje del 19 por 100, y el de servicios de consumo en un 17 por 100.

GRÁFICO 3. *Porcentaje de empresas con resultado neto igual o diferente del resultado global. Datos por sector.*

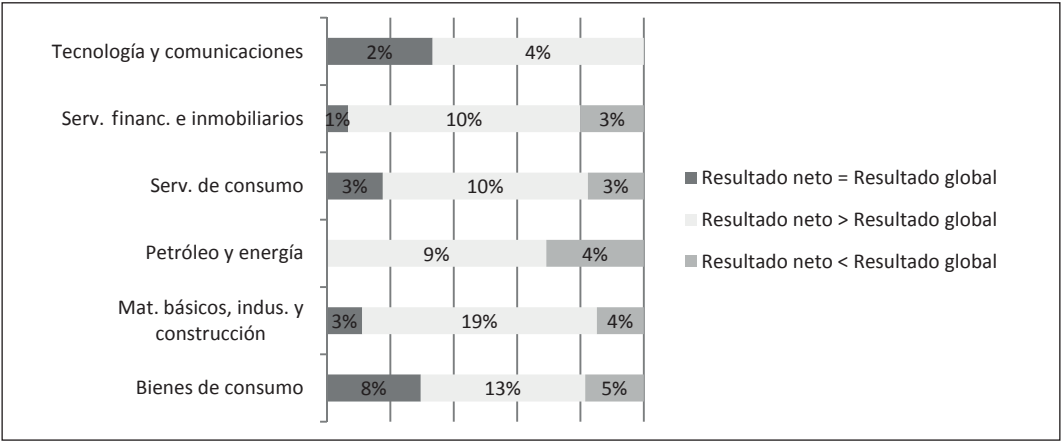
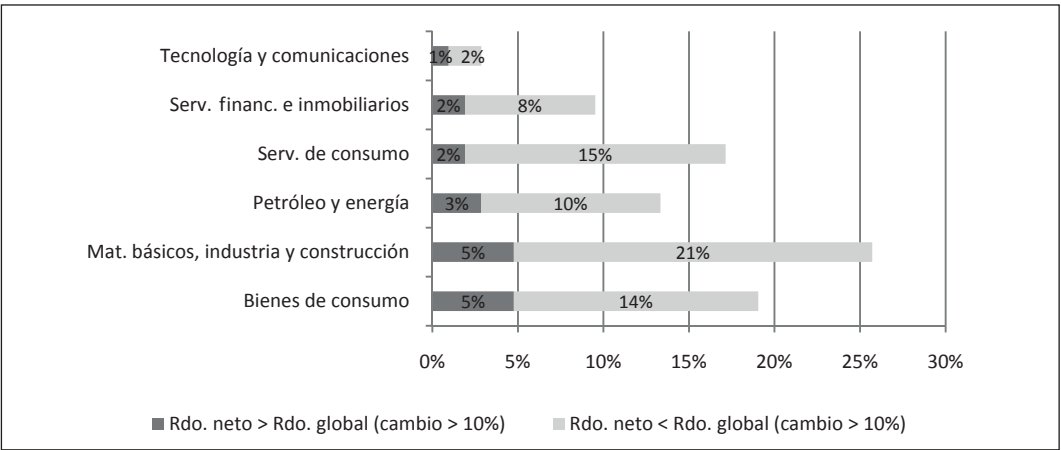


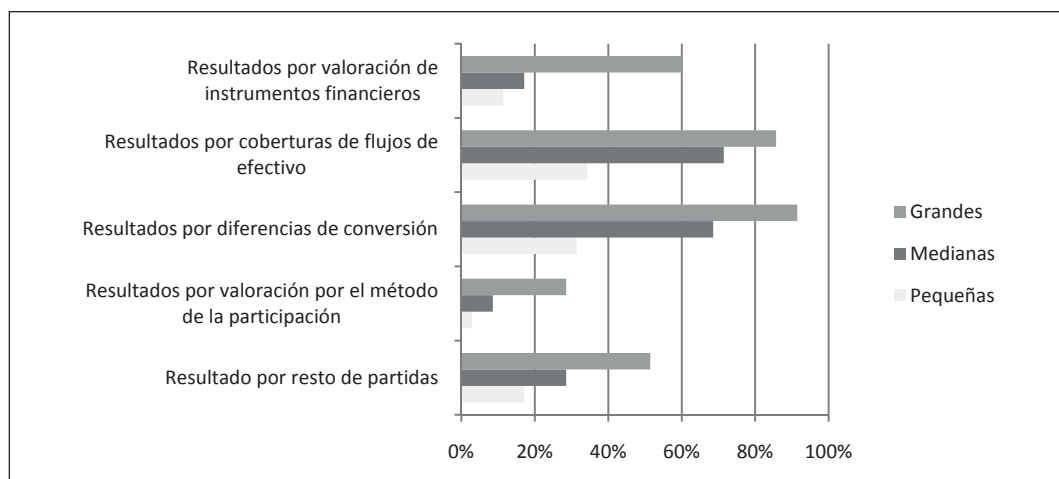
GRÁFICO 4. *Porcentaje de empresas con variaciones de ± 10 por 100 entre resultado neto y global. Datos por sector.*



5.3. Importancia de las partidas que diferencian al resultado neto del global

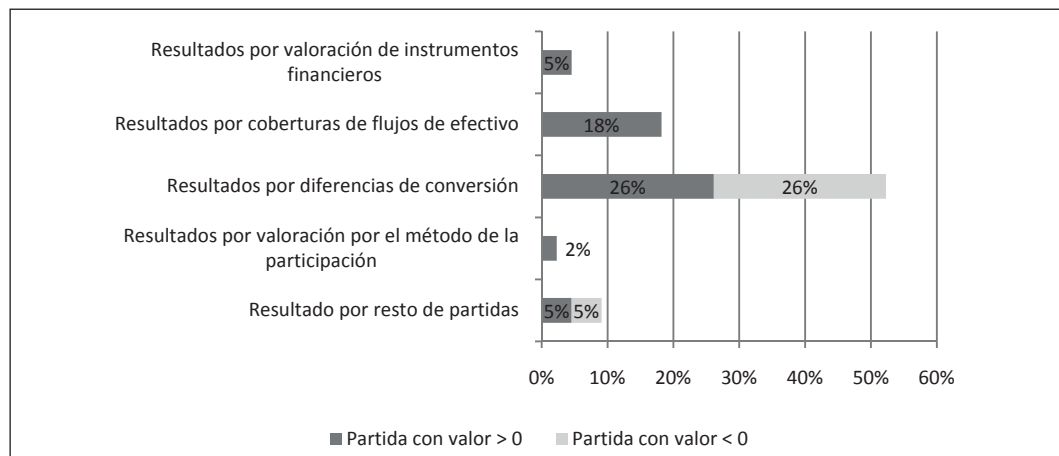
Respecto a las partidas que más contribuyen a que haya diferencias entre el resultado global y el neto, en el **gráfico 5** observamos cómo también existen diferencias por tamaño: a mayor dimensión mayor generación de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio. Las partidas más utilizadas son los resultados por diferencias de conversión y por coberturas de flujos de efectivo, con porcentajes similares, seguidos de los resultados por valoración de instrumentos financieros con cambios en patrimonio, aunque esta partida es muy poco utilizada por las empresas medianas y pequeñas, así como los resultados por valoración según el método de participación.

GRÁFICO 5. *Porcentaje de empresas con la partida que diferencia al resultado global del neto diferente de cero. Datos por tamaño.*



En el **gráfico 6** se muestra el porcentaje de empresas para las que cada partida de las que diferencian al resultado global del neto es la de mayor cuantía, la más influyente. Los resultados por diferencias de conversión aparecen como la partida más importante para el 52 por 100 de las empresas (con efectos positivos y negativos repartidos por igual). Los resultados por coberturas de flujos de efectivo es la siguiente partida en influencia, siempre con valor positivo.

GRÁFICO 6. *Porcentaje de empresas en que la partida que diferencia al resultado global del neto es la de mayor cuantía.*



6. CONCLUSIONES E IMPLICACIONES PARA DIRECTIVOS, INVERSORES Y REGULADORES

Para el 84 por 100 de las empresas analizadas el resultado global es diferente al neto, y en el 66 por 100 de los casos las partidas de ingresos y gastos reconocidas directamente en el patrimonio tienen una influencia negativa, probablemente debido a que en el periodo estudiado las cifras están afectadas por una crisis a nivel mundial. Parecen existir diferencias según la dimensión: las empresas más grandes se ven más afectadas por las partidas de resultado no distribuible, de carácter más transitorio que las del resultado neto. Para el 25 por 100 de las empresas mayores el resultado neto y el global varían más de un ± 10 por 100, frente al 11 por 100 para las empresas más pequeñas. Existen también sectores en que el número de empresas afectadas por diferencias entre el resultado neto y el global es mayor que en otros.

También a mayor tamaño más presencia de partidas que hacen diferentes a los dos resultados. Los ingresos y gastos por diferencias de conversión parece ser la partida más influyente, ya que para el 52 por 100 de las empresas en que los resultados difieren es la de mayor cuantía (repartiéndose por igual efectos positivos y negativos), seguido por los resultados por coberturas de flujos de efectivo (18% de las empresas).

Los resultados anteriores tienen implicaciones para directivos, inversores y reguladores. Los directivos han de tener en cuenta no tan solo el resultado distribuible (el neto), sino también el total del incremento de patrimonio de los accionistas (el resultado global). La diferencia entre ambos puede ser importante para numerosas empresas, sobre todo para las de mayor tamaño y para las que incorporan resultados provenientes de diferencias de conversión (partida más importante cuanto mayor es el grupo de empresas) o por coberturas de flujos de efectivo.

El regulador debería tener en cuenta que para las empresas de menor tamaño el resultado global se acerca más al neto que para las de mayor dimensión, debido a que estas últimas generan en mayor medida resultados no distribuibles, llevados directamente a patrimonio. De hecho el actual PGC07 ya reconoce este hecho, al eximir a las empresas de menor tamaño la presentación del Estado de Ingresos y Gastos Reconocidos, que de elaborarse mostraría unos valores muy similares a los de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias para estas empresas siendo entonces esta información poco relevante.

Bibliografía

- BRIMBLE, M. y HODGSON, A. [2005]: «The value relevance of comprehensive income and components for industrial firms», *Working Paper Amsterdam Business School*.
- CAHAN, S.; COURTENAY, S.; GRONEWOLLER, P. y UPTON, D. [2000]: «Value relevance of mandated comprehensive income disclosures», *Journal of Business Finance & Accounting*, 27 (9): 1.273-1.301.
- DHALIWAL, D; SUBRAMANYAM, K. y TREZEVANT, R. [1999]: «Is comprehensive income superior to net income as a measure of firm performance?», *Journal of Accounting and Economics*, 26: 43-67.
- EASTON, P. y ZMIJEWSKI [1989]: «Cross-sectional Variation in the Stock Market Response to Accounting Earnings Announcements», *Journal of Accounting and Economics*, 11: 2-3.
- GINER, B. y PARDO, F. [2004]: «The value relevance of comprehensive income vs. net income: a European perspective». *Working paper*.
- GONCHAROV, I. y HODGSON, A. [2008]: «Comprehensive income in Europe: valuation, prediction and conservative issues», *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 1 (10).
- KANAGARETNAM, K.; MATHIEU, R. y SHEHATA, M. [2009]: «Usefulness of comprehensive income reporting in Canada», *Journal of Accounting and Public Policy*, 28: 349-365.
- KORMENDI, R. y LIPE, R. [1987]: «Earnings innovations, earnings persistence and stock returns». *Journal of Business*, 60: 323-345.
- KUBOTA, K.; SUDA, K. y TAKEARA, H. [2006]: «Reporting of net income plus other comprehensive income: information content test of the Japanese firms», *Working paper*, Musashi University.
- MITRA, S. y HOSSAIN, M. [2009]: «Value-relevance of pension transition adjustments and other comprehensive income components in the adoption year of SFAS n. 158», *Review of Quantative Financial Accounting*, 33: 279-301.
- O'HANLON, J. y POPE, P. [1999]: «The value relevance of UK dirty surplus accounting flows», *British Accounting Review*, 31: 459-482.
- OHLSON, J. [1995]: «Earnings, Book Values and Dividends in Equity Valuation», *Contemporary Accounting Research*, 18 (1): 107-120.
- SCHIPPER, K. y VINCENT, L. [2003]: «Earnings quality», *Accounting Horizons*, Supplement, 17: 97-110.
- SKINNER, J. [1999]: «How well does net income measure firm performance? A discussion of two studies», *Journal of Accounting and Economics*, 26: 105-111.
- WANG, Y.; BUIJINK, W. y EKEN, R. [2006]: «The value relevance of dirty surplus accounting flows in The Netherlands», *The International Journal of Accounting*, 41: 386-405.

MÉTODO DE INTEGRACIÓN PROPORCIONAL I: DEFINICIÓN Y CRITERIOS APLICABLES (XI)

JAVIER DOMÍNGUEZ PEÑA

*Técnico de la Dirección de Informes Financieros y Contables de la
Comisión Nacional del Mercado de Valores*

Extracto:

EL método de integración proporcional consiste en integrar la parte proporcional de los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad multigrupo en las cuentas consolidadas.

El Real Decreto 1159/2010 incluye en línea con lo establecido en la NIC 31, el método de integración proporcional como una alternativa para incorporar las cuentas de negocios conjuntos en las cuentas consolidadas del grupo. El presente artículo desarrolla de forma pragmática el método de integración proporcional, incluyendo los casos relativos a negocios controlados conjuntamente clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta y aquellos otros relativos a aportaciones no dinerarias entre el negocio conjunto y los propietarios del negocio conjunto.

Palabras clave: multigrupo, negocio conjunto, proporcional y unión temporal de empresas (UTE).

PROPORTIONAL INTEGRATION METHOD I: DEFINITION AND APPLICABLE CRITERIA (XI)

JAVIER DOMÍNGUEZ PEÑA

*Técnico de la Dirección de Informes Financieros y Contables de la
Comisión Nacional del Mercado de Valores*

Abstract:

THE application of proportionate consolidation means that the statement of financial position of the venturer includes its share of the assets that it controls jointly and its shares of the liabilities for which it is jointly responsible. Spanish rule (RD 1159/2010) includes as IAS 31, this method as an option to incorporate jointly controlled entities in the group financial statements. This article develop in an empirical way proportionate consolidation method, including the especial cases of jointly assets classified as non-current assets held for sale and non monetary contributions between the jointly company and the venturer or parent of the group.

Keywords: multigroup, joint venture, proportional and temporary joint venture.

Sumario

1. Introducción.
2. Concepto de entidad multigrupo.
3. Método de integración proporcional.
 - 3.1. Método de integración proporcional: explicación y ejemplo.
 - 3.2. Aportaciones no monetarias.
 - 3.3. Activos no corrientes mantenidos para la venta.
4. Futuro del método de integración proporcional: otras aplicaciones.
 - 4.1. Sustancia sobre la forma: sociedades multigrupo que se contabilizan como explotaciones o activos bajo control conjunto.
5. Conclusión y primera aplicación.

Bibliografía.

NOTA: Este artículo es responsabilidad exclusiva de su autor y no refleja necesariamente la opinión de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

1. INTRODUCCIÓN

La publicación del Real Decreto 1159/2010 obliga a replantear las técnicas de consolidación contable en España, a lo largo de diferentes artículos se pretende realizar un repaso al nuevo texto normativo, poniendo de manifiesto de forma práctica cómo queda la consolidación tras su publicación. El presente artículo se centra en explicar el método de integración proporcional (art. 51 de la citada normativa), su valor añadido radica en su carácter práctico y simple, de tal forma que permite al neófito acercarse con sencillez al método de integración proporcional y al experto, valorar de forma rápida los pequeños cambios introducidos por la nueva normativa, haciéndose especial hincapié en las aportaciones no dinerarias realizadas a o desde entidades multigrupo.

A la hora de situar al lector, conviene hacer un pequeño repaso histórico que aclaré por qué surge este método de integración y el valor añadido que aporta. En este sentido, los albores de la legislación española en materia de consolidación se remontan a 1942¹, año este en que se habilitaba a la Hacienda Pública para *liquidar las contribuciones sobre beneficios, considerando como unidad económica a la entidad que ejerza el control y a las que estén sometidas al mismo, mediante la consolidación o integración de sus respectivos balances y cuentas de resultados*, tratando así de evitar fraudes fiscales motivados por las operaciones entre empresas de un mismo grupo. El marcado carácter sancionador, y conceptualmente poco definido de la normativa de 1942, evoluciona, de tal forma que a partir de 1977 se permitirá la tributación consolidada y se definirán los parámetros para la realización de la misma², surgiendo entonces las primeras definiciones legislativas de grupo³ en las que se concebía este a partir de la existencia de una sociedad con una participación mayoritaria en otra u otras, quedando fuera de la declaración consolidada las entidades gestionadas conjuntamente o en las que se poseyera una influencia significativa.

Es significativo resaltar que las anteriores normas obedecen a razones meramente contributivas o fiscales, no siendo hasta 1982 cuando se emiten normas mercantiles relacionadas con la consolidación de cuentas anuales. En concreto, la Orden del Ministerio de Hacienda de 15 de junio de 1982 por la que se aprueban las normas sobre formación de las cuentas de los grupos de sociedades, es la primera norma de carácter mercantil en la que se promulgan los métodos de elaboración de las cuentas anuales consolidadas, y, por primera vez, se extendía la elaboración de las cuentas consolidadas a las sociedades multigrupo y asociadas. Así, la introducción del texto legislativo establecía:

¹ Real Decreto-Ley de 10 de noviembre de 1942 (art. 5).

² Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública.

³ Artículo 4 del Real Decreto Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública: «Uno. A los efectos de la declaración consolidada tendrá carácter de grupo de sociedades todo conjunto de sociedades anónimas formado por una sociedad dominante y una o más sociedades dependientes, cualquiera que sea el tipo de actividad que ejerzan.

Dos. Una sociedad anónima tiene el carácter de dominante del grupo consolidado cuando se trate de una sociedad residente en España que posea, directa o indirectamente, más del cincuenta por ciento del capital social de la sociedad o sociedades dependientes.

Tres. Una sociedad anónima residente en España o en el extranjero tiene el carácter de sociedad dependiente cuando su capital social es poseído –directa o indirectamente– en más del cincuenta por ciento por la sociedad dominante del grupo».

«En la perspectiva histórica, la consolidación comprendía únicamente a las sociedades del grupo. Pero este punto de vista ha sido modificado en el curso del tiempo. Actualmente la consolidación incluye, además, a las sociedades multigrupos y a las sociedades asociadas. Esta ampliación responde a la propia forma de operar de los grupos, pues muchas de las operaciones de estos se canalizan a través de las sociedades acabadas de citar. Así pues, las formas de asociación y multigrupos cobran cada día mayor fuerza mediante el proceso permanente de aceptación de los grupos a la realidad tan cambiante del mundo económico contemporáneo. Con la consolidación de las sociedades asociadas y sociedades multigrupo las cuentas del grupo se perfeccionaron al presentarse con mayor desarrollo y por tanto, más pormenorizadas. Por su parte, los destinatarios de las informaciones disponen con ello de unos datos adicionales de clara utilidad para formar su opinión sobre la situación del grupo.»

No obstante lo anterior, se especificaba que el hecho de que se debieran incluir las sociedades asociadas y las multigrupo a las cuentas consolidadas para una mejor comprensión de la situación financiera y patrimonial, no quería decir que este tipo de sociedades formaran parte del grupo ya que este se compone únicamente por la sociedad dominante y sus dependientes.

«Ahora bien, el hecho de que la consolidación comprenda a las sociedades multigrupo y a las sociedades asociadas no implica en absoluto modificar la noción del grupo ya que este, según la doctrina más moderna y más aceptada, está formado solamente por la sociedad dominante y las sociedades dependientes cuando se gestionan con dirección única. Por consiguiente, para interpretar y aplicar correctamente estas normas, habrá que distinguir entre el grupo propiamente dicho y el conjunto que comprende la consolidación. Este último, por propia definición, es más extenso que el primero», e incluirá a las sociedades dominadas, a las multigrupo y a las asociadas.

La norma establecía que las sociedades multigrupo eran aquellas cuyo capital social perteneciera a dos o más grupos y siempre que su dirección se ejerciera colegiadamente. Se permitía incorporarlas en las cuentas anuales consolidadas bien por el método de integración proporcional, o bien mediante puesta en equivalencia ⁴.

«El método de integración proporcional incorpora al balance de la sociedad dominante, en proporción a la participación que esta tenga directa o indirectamente en el capital social de cada una de las sociedades multigrupo, los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de estas últimas. También se incorporarán en idéntica proporción a la cuenta de pérdidas y ganancias de la dominante los ingresos y los gastos que concurren en la determinación del resultado de las segundas ⁵.»

Con independencia de que el texto citado fuera de aplicación voluntaria, en él ya se establecían las ideas fundamentales que siguen vigentes en la actualidad y que hay que tener claras antes de profundizar en la integración proporcional:

- El concepto de grupo es diferente del concepto de perímetro de consolidación, el primero se circunscribe estrictamente a la sociedad dominante y a sus dependientes, el segundo engloba a otro conjunto de sociedades en las que el grupo tiene una influencia significativa

⁴ Método este que se tratará en artículos posteriores.

⁵ Norma 5.ª de la OM 15 de junio de 1982.

va en su gestión, bien porque la realice conjuntamente (multigrupo), o bien porque simplemente tenga un papel significativo en la toma de sus decisiones estratégicas (asociada). Es necesario incorporar a las cuentas consolidadas del grupo la información que deviene de la situación financiera y patrimonial de las sociedades multigrupo y asociadas para conocer la realidad económica del patrimonio y actividades del grupo ⁶.

- Las sociedades multigrupo, al ser gestionadas conjuntamente, se podrán integrar en las cuentas consolidadas mediante el método de integración proporcional, consistente en incorporar los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la sociedad multigrupo en proporción a la participación que tengan las sociedades del grupo, en el capital de la sociedad multigrupo. No obstante, también cabe su incorporación a través del método de puesta en equivalencia, o también llamado de la participación.

2. CONCEPTO DE ENTIDAD MULTIGRUPO ⁷

El Código de Comercio en su artículo 47, apartado 1, establece que «Cuando una sociedad incluida en la consolidación gestione conjuntamente con una o varias sociedades ajenas al grupo otra sociedad, esta podrá incluirse en las cuentas consolidadas aplicando el método de integración proporcional, es decir, en proporción al porcentaje que de su capital social posean las sociedades incluidas en la consolidación».

Las NOFCAC desarrollan un poco más la referencia incluida en el Código de Comercio ⁸, definiendo a aquellas sociedades, no incluidas como dependientes, que son gestionadas por una o varias sociedades del grupo con otra u otras personas ajenas al grupo, ejerciendo el *control conjunto*, como **sociedades multigrupo**; siendo estas las únicas susceptibles de integrarse por el método de integración proporcional. Adicionalmente, se presume que existe control conjunto sobre otra sociedad cuando, además de participar en el capital, exista un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad, requieran el consentimiento unánime de todos los que ejercen el control conjunto de la sociedad. Al conjunto de entidades consolidadas por integración global junto con aquellas consolidadas por el método de integración proporcional se le denomina conjunto consolidable.

Las normas internacionales de contabilidad, en concreto, la NIC 31, relativa a negocios conjuntos que está en línea con lo establecido en la normativa española en materia de integración proporcional, expone algunas materias que deben tratar los citados acuerdos a fin de poder ser considerados susceptibles de integración proporcional y que pueden ayudar a aclarar este aspecto:

⁶ Si bien es cierto que si el interés de estas para representar la imagen fiel del grupo fuera poco significativo, podría eximirse su incorporación, como se detalla en el artículo «Introducción. Sujetos de la consolidación. Obligación de consolidar. Métodos de consolidación y procedimientos de puesta en equivalencia» RCyT. CEF, núm. 333 (apartado 4.3.2) de Javier GONZÁLEZ SAINZA.

⁷ Si bien el presente artículo se ha elaborado de tal forma que el lector pueda aproximarse a la integración proporcional de forma independiente a lo establecido en otros artículos de la Revista, recomendamos la lectura del artículo: «Introducción. Sujetos de la consolidación. Obligación de consolidar. Métodos de consolidación». Anteriormente citado.

⁸ Artículo 4 del Real Decreto 1159/2010.

«Cualquiera que sea la forma, el acuerdo contractual se formaliza generalmente por escrito, y trata cuestiones tales como las siguientes:

- a) La actividad, su duración y las obligaciones de información financiera del negocio conjunto.
- b) El nombramiento del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente del negocio conjunto, así como los derechos de voto de los partícipes;
- c) Las aportaciones al capital hechas por los partícipes; y
- d) El reparto entre los partícipes de la producción, los ingresos, los gastos o los resultados del negocio conjunto ⁹.»

La idea fundamental que subyace a la entidad multigrupo es el control conjunto, por lo que el acuerdo contractual debe asegurar que ningún partícipe aislado estará en una posición de controlar la actividad unilateralmente.

En este sentido, se utiliza comúnmente el término de dirección colegiada, es decir, en la entidad multigrupo las estrategias y políticas de gestión van a depender de varias entidades (personas jurídicas...) independientes entre sí que actúan de forma conjunta. Es importante tener claro este aspecto y no confundirlo con la dirección única, que es aquella que se produce cuando una misma entidad es la que toma las decisiones en una o varias sociedades de forma unilateral (grupos dominante-dominada y grupos horizontales) ¹⁰.

El Código de Comercio en su artículo 47.3 y las NOFCAC en su artículo 10.3 establecen dos alternativas para incorporar las entidades multigrupo a las cuentas anuales consolidadas: el método de integración proporcional y la puesta en equivalencia. En cualquier caso, la decisión de utilizar uno u otro método debe tomarla la dirección del grupo, consciente de que debe ser uniforme para todas las sociedades multigrupo que se gestionen ¹¹.

Las razones por las que la normativa permite ambas alternativas hay que buscarlas en lo que implica la utilización de uno u otro método, el primero, como ya se ha mencionado, integra la parte proporcional de los activos, pasivos, gastos, ingresos y flujos de efectivo de la sociedad multigrupo, agregándolos a los demás activos, pasivos, resultados y flujos del grupo. De tal forma que el lector de las cuentas consolidadas no puede diferenciar qué parte de un activo concreto (por ejemplo, los elementos de transporte), que figura en el balance consolidado pertenece al grupo y qué parte pertenece a la sociedad multigrupo.

El procedimiento de puesta en equivalencia es un método de valoración, en el que se asocia un determinado importe al conjunto de la participación y este es el que aparece en el balance conso-

⁹ Párrafo 10 de la NIC 31.

¹⁰ Ejemplos de grupos horizontales y los aspectos a tener en cuenta sobre los mismos a la hora de presentar cuentas anuales vienen detallados en el Capítulo 1, ap. 4.2.2.3., RCyT. CEF, núm. 333, diciembre 2010.

¹¹ Artículos 10 y 11 de la NOFCAC.

lidad, no incorporándose a este último, por tanto, los activos, pasivos, gastos, ingresos o flujos de efectivo de la sociedad multigrupo.

Lógicamente, el primero de los métodos aporta una mayor información y más detalle sobre la gestión conjunta realizada, en particular sobre la parte que le corresponde al grupo sobre los beneficios económicos futuros de la entidad multigrupo. No obstante lo anterior, no es menos cierto que el hecho de no poder diferenciar en las cuentas consolidadas las partidas referentes al grupo y las que son de la sociedad multigrupo, cuando las decisiones de gestión sobre los activos y demás elementos patrimoniales procedentes de la sociedad multigrupo no dependen exclusivamente del órgano de administración de la dominante, podría inducir a cierta confusión en los lectores de la información financiera sobre la evolución del grupo, lo que permite defender la exclusión de las entidades multigrupo de cualquier método de integración, abogándose por un método de valoración, como es el de puesta en equivalencia.

El lector puede observar que ambas posturas son razonables, motivo por el que se facilita la alternativa por el legislador. No obstante lo anterior, cabe señalar que si bien la normativa española no da preferencia a ningún método, las normas internacionales de contabilidad sí lo hacen, y aunque permiten ambos, prefieren la utilización del método de integración proporcional para la incorporación de las sociedades multigrupo a las cuentas consolidadas, permitiendo, coherentemente, un formato de presentación de las partidas de los estados financieros en los que se diferencien aquellas partidas (activos, gastos...) provenientes del grupo, de las que provengan de la entidad multigrupo ¹².

En resumen, la sociedad multigrupo es aquella cuyo control es conjunto, y cabe su incorporación a las cuentas consolidadas mediante el método de integración proporcional o la puesta en equivalencia. A continuación se exponen unos breves ejemplos aclaratorios del concepto:

EJEMPLO 1:

La sociedad «A» dispone exclusivamente del 50 por 100 de la sociedad «Z», gestionándola conjuntamente con otra sociedad independiente.

Se pide:

Determine el método de consolidación aplicable:

Solución:

Para que la sociedad «A» tenga obligación de presentar cuentas consolidadas, debe existir un grupo, el hecho de que exista una sociedad que posea el 50 por 100 de otra no implica grupo y por tanto no existe obligación de presentar cuentas consolidadas, por lo que simplemente aparecerá la participación en las cuentas individuales de la sociedad «A» a su valor razonable, conforme se determina en la norma novena del Plan General de Contabilidad.

.../...

¹² NIC 31, p. 40.

.../...

En el supuesto en que la sociedad «A» formara parte de un grupo de sociedades, o tuviera el control sobre otras, la sociedad «Z» se integraría en las cuentas consolidadas del grupo de forma proporcional o por puesta en equivalencia, tal y como se ha explicado en el apartado anterior.

EJEMPLO 2:

La sociedad de labradores de Paredes de Nava y la sociedad de cazadores de la misma villa para zanjar las disputas existentes han decidido contratar a la sociedad «CONSULTORES AGRO-ESTRATÉGICOS, SL» para que gestione la sociedad «COTO DE CAZA DE PAREDES DE NAVA, SL». Las decisiones sobre repoblación y tarifas de las tarjetas de caza se toman conjuntamente entre las tres sociedades, de tal forma que cualquiera puede vetar las decisiones, si bien la experiencia es que se suele aprobar la propuesta realizada por «CONSULTORES AGRO-ESTRATÉGICOS, SL» que como remuneración percibe el 20 por 100 de los beneficios de «COTO DE CAZA DE PAREDES DE NAVA, SL»

Se pide:

¿Cómo debe incorporar la sociedad «CONSULTORES AGRO-ESTRATÉGICOS, SL» a sus cuentas consolidadas?

Solucion:

La sociedad de consultoría no tiene participación en el capital del coto de caza, la norma establece que además del control conjunto es necesaria la participación en la sociedad multigrupo, por pequeña que sea esta. En el momento que la junta de accionistas decida rescindir el contrato de gestión de la sociedad de consultoría, esta dejaría de intervenir en las decisiones, por lo que con independencia de que la remuneración sea fija o dependa de los beneficios de la sociedad «COTO DE CAZA DE PAREDES DE NAVA, SL», la sociedad de consultoría no integrará las cuentas de dicha sociedad en su grupo consolidable.

EJEMPLO 3:

El grupo de sociedades «A» y el grupo de sociedades «B» tienen el 50 por 100 cada uno de la sociedad «Z», y un acuerdo para gestionarla conjuntamente, sin embargo, el grupo «A», que venía integrándola por consolidación proporcional, atraviesa una difícil situación económica, estando alguna de sus sociedades, entre ellas la tenedora de las participaciones de la sociedad «Z», en concurso de acreedores.

.../...

.../...

Se pide:

En esta situación ¿se debe alterar el criterio de registro contable?:

Solución:

El hecho de que alguna de las sociedades del grupo «A» esté en concurso no impide que siga incorporando la sociedad «Z» como venía haciéndolo hasta ahora. Salvo que en el contrato de gestión conjunta se establezca algún tipo de condicionante para los casos en los que las entidades que lo firman entren en concurso o tengan dificultades financieras, el hecho de que existan este tipo de situaciones no es óbice para que el grupo de sociedades siga presentando sus cuentas con arreglo a la normativa, ya que esta no contempla excepción alguna para estos casos.

3. MÉTODO DE INTEGRACIÓN PROPORCIONAL

3.1. Método de integración proporcional: explicación y ejemplo

La integración del método de integración proporcional consiste en la incorporación a las cuentas anuales consolidadas de la porción de activos, pasivos, gastos, ingresos, flujos de efectivo y demás partidas de las cuentas anuales de la sociedad multigrupo correspondiente al porcentaje que de su patrimonio neto posean las sociedades del grupo, sin perjuicio de las homogeneizaciones previas y de los ajustes y eliminaciones que resulten pertinentes ¹³.

En el supuesto de que la sociedad multigrupo sea a su vez sociedad dominante de un grupo, las cuentas de la sociedad multigrupo a incorporar son las cuentas consolidadas de dicha entidad multigrupo.

Al método de integración proporcional le son de aplicación las normas establecidas en el método de integración global, en lo relativo a homogeneizaciones y eliminaciones, si bien con los siguientes matices ¹⁴:

- a) 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.

¹³ Artículo 50.1 del Real Decreto 1159/2010.

¹⁴ Artículo 51 del Real Decreto 1159/2010.

- b) Los créditos y débitos, los ingresos y gastos, flujos de efectivo y los resultados por operaciones con sociedades multigrupo se eliminarán en proporción a la participación existente en la sociedad multigrupo. Las diferencias que no hayan podido ser eliminadas figurarán en partidas independientes en las cuentas consolidadas.
- c) No figurarán en las cuentas anuales consolidadas ninguna partida referente a socios externos de la entidad multigrupo, ya que por el método de integración proporcional se realiza la consolidación de la sociedad multigrupo en la parte proporcional que represente la participación en las sociedades del grupo, en el capital de la multigrupo.
- d) En el caso de que las aportaciones no monetarias realizadas por sociedades del grupo en la sociedad multigrupo hayan generado pérdidas o ganancias, en las cuentas consolidadas solo se reconocerá la porción correspondiente al capital poseído por los demás partícipes de la sociedad multigrupo. Estas pérdidas y ganancias deben ser eliminadas ajustando el valor del activo correspondiente. Se reconocerá el importe de cualquier pérdida cuando la operación haya puesto de manifiesto un deterioro de valor de los activos transferidos.
- e) En el caso de que las sociedades del grupo efectúen aportaciones no monetarias de negocios a la sociedad multigrupo, debe tenerse en cuenta la posible pérdida del control que sobre dicho negocio existiría y las implicaciones que conlleva. Por ejemplo, si una dependiente pasara a considerarse sociedad multigrupo, a efectos de la valoración inicial de la participación en la entidad multigrupo, se atendería al valor razonable de la participación retenida en dicha fecha ¹⁵.

En lo referente al formato de presentación de las cuentas consolidadas cuando se aplica el método de integración proporcional, las normas internacionales de contabilidad ¹⁶ permiten dos alternativas. En la primera de ellas el grupo podrá combinar su parte de cada uno de los activos, pasivos, gastos e ingresos línea a línea con las partidas similares de sus estados financieros. Por ejemplo, puede combinar su parte de los elementos de transporte en la entidad controlada conjuntamente con sus propios elementos de transporte. Alternativamente, el grupo podría incluir en partidas separadas dentro de sus estados financieros, su parte de los activos, pasivos, ingresos y gastos en la entidad controlada conjuntamente. Por ejemplo, podría presentar su parte de los activos corrientes en la entidad controlada conjuntamente por separado dentro de sus activos corrientes. En ambos casos tanto el resultado del ejercicio como las clasificaciones agregadas de las diferentes partidas mostrarán idénticos importes.

En cuanto al formato de presentación, la normativa nacional no hace ninguna mención, por lo que no es necesario diferenciar activos, pasivos, gastos, ingresos, flujos de efectivo y demás partidas del balance de la entidad multigrupo en las cuentas consolidadas, siendo lo habitual el combinarlas con las del grupo. No obstante, dado que el Real Decreto 1159/2010 permite realizar subdivisiones más detalladas de las partidas que figuran en los estados ¹⁷, no vemos oposición explícita para que la entidad que desee desagregar las partidas con arreglo a la segunda de las alternativas que plantea la normativa internacional, no pueda llevarla a cabo, aportándose con esta segunda opción mayor detalle en la información facilitada.

¹⁵ Cfr. artículo 31 del Real Decreto 1159/2010.

¹⁶ NIC 31 p. 10 y ss.

¹⁷ Cfr. artículo 77.

EJEMPLO 4:**El método de integración proporcional. Eliminaciones económicas**

Los balances a 31 de diciembre del año X2 de las sociedades «A», «B» y «C» son los siguientes en u.m.:

Balances	Sociedad «A»	Sociedad «B»	Sociedad «C»
Tesorería	300	600	200
Deudores	1.350	400	500
Existencias	800	300	400
Inmovilizado material	800	300	400
Otro inmovilizado financiero	100	–	60
Otro inmovilizado	900	200	840
Participación en «B»	900	–	–
Participación en «C»	850	–	–
Total activo	6.000	1.800	2.400
Capital social	2.000	700	1.100
Reservas	2.000	400	700
Acciones propias	–	–	–100
Otros ajustes por valoración	10	–	7,5
Resultado del ejercicio	800	200	300
Amortización acumulada de inmovilizado material	700	150	200
Acreedores y otros pasivos emitidos	490	350	192,5
Total patrimonio neto y pasivo	6.000	1.800	2.400

Las cuentas de pérdidas y ganancias de las referidas sociedades son las siguientes a la misma fecha y en u.m.:

Pérdidas y ganancias	Sociedad «A»	Sociedad «B»	Sociedad «C»
Variación de existencias	–	100	200
Compras	8.600	2.250	3.450
Otros costes	3.000	800	1.000
Amortización del inmovilizado material	200	50	150
Saldo acreedor (beneficio)	800	200	300
Total debe	12.600	3.400	5.100
Variación de existencias	300	–	–
Ventas	12.000	3.000	5.000
Otros ingresos	100	300	50
Otros beneficios	200	100	50
Total haber	12.600	3.400	5.100

.../...

.../...

La sociedad «A» adquirió el 80 por 100 del capital social (y derechos de voto proporcionales) de la sociedad «B» el 31 de diciembre del año X0 e igualmente adquirió en la misma fecha el 50 por 100 de la sociedad «C», cuando el patrimonio neto constituido por los fondos propios de las referidas sociedades era el siguiente:

Conceptos	Sociedad «B»	Sociedad «C»
Capital	700	1.100
Reservas	200	400
Acciones propias	0	-100
Resultado del ejercicio	100	200
Total	1.000	1.600

La sociedad «A» y un tercero ajeno al grupo han firmado un acuerdo de gestión conjunta de la sociedad «C», de tal forma que ambos tienen derecho de veto sobre las decisiones estratégicas de la sociedad «C». La sociedad «A» tiene por política contable integrar proporcionalmente, en las cuentas consolidadas, las sociedades multigrupo.

Han de tenerse en cuenta las siguientes operaciones realizadas:

1. Durante el año X2 la sociedad «A» ha vendido mercaderías a la sociedad «C» por importe de 200 u.m., con un beneficio de 50 u.m. El importe de dicha compraventa está pendiente de pago. Durante el ejercicio la sociedad «C» ha vendido a terceros ajenos al grupo el 40 por 100 de las mercaderías adquiridas con un beneficio del 20 por 100 sobre el precio de adquisición.
2. En el inventario inicial de la sociedad «B» figuraba una partida de mercaderías adquiridas a la sociedad «C» en el ejercicio X1 por importe de 100 u.m. El importe de la transacción se ha satisfecho a principios del año X2. Dicha mercancía se había vendido intergrupo con un beneficio de 30 u.m. Durante el ejercicio X2 la sociedad «B» ha enajenado a terceros ajenos al grupo el 40 por 100 de dichas mercaderías con un beneficio de otro 30 por 100 sobre su precio de coste.
3. El 1 de enero del año X1 la sociedad «A» ha vendido a la sociedad «C» una maquinaria por un importe de 200 u.m. Dicha maquinaria figuraba en los libros de la sociedad «A» con un coste histórico de 400 y una amortización acumulada de 300 u.m. La vida útil pendiente del equipo vendido era de cuatro años, periodo en el que la sociedad adquirente efectuará la amortización.
4. El 1 de enero del año X2 la sociedad «A» emitió bonos que, a 31 de diciembre, figuran en balance dentro de otros pasivos emitidos por valor de 105 u.m., que tiene registrados a coste amortizado y que acumulan 5 u.m de intereses. En la emisión la sociedad «C» adquirió el 50 por 100 y los tiene registrados en su balance a 31 de diciembre de X2 como activos financieros disponibles para la venta. El precio de venta de dichos bonos, incluyendo intereses devengados, era a 31 de diciembre del X2 de 60 u.m, valor por el que figuran en el balance de «C». Los bonos abonan intereses el 1 de enero de cada ejercicio al euribor, que se ha situado en (la fecha

.../...

.../...

de revisión de fijación del interés para determinar el devengo) el ejercicio X2 en el 5 por 100.

Se pide:

Realizar los ajustes sobre la cuenta de pérdidas y ganancias agregada, el balance de situación agregado y el estado de ingresos y gastos reconocido agregados y obtener el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados para el ejercicio X2 del grupo formado por las sociedades «A» y «B» en el que además se consolida la sociedad «C» por el método de integración proporcional.

Solución:

1. Planteamiento previo

La sociedad «C» ha de incluirse por el método de integración proporcional. Ello va a plantear básicamente tres cuestiones:

- Los importes de los activos, pasivos, gastos e ingresos han de incluirse por la parte proporcional de la participación, frente al método de integración global en el que se incluirán la totalidad de los importes del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, independientemente del porcentaje de participación en el capital de la sociedad dependiente.
- Las eliminaciones a efectuar por transacciones intergrupo, tanto de créditos y débitos, ingresos y gastos, se harán en función de la proporción indicada y la parte que no haya podido ser eliminada figurará en partidas independientes del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados. Lo mismo para las eliminaciones de resultados.
- Adicionalmente, no hay (no puede haber) interés de socios externos.

2. Eliminaciones en forma de asientos en el libro diario

Eliminación inversión-patrimonio neto de primera consolidación.

2.1. De la participación de la sociedad «A» en la sociedad «B»

Se aplica el método de integración global, siendo la participación del 80 por 100. Al 31 de diciembre de X0, fecha de adquisición de dicha participación, la diferencia de primera consolidación es la siguiente:

(+) Contraprestación transferida	900
(-) 80% s/Valor razonable de los activos identificables netos de pasivos _{01-01-X0}	(800)
[80% s/Patrimonio neto contable adquirida _{01-01-X0} : 50% (700 + 200 + 100) = 800]	
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación) ..	100

.../...

.../...

2.2. De la participación de la sociedad «A» en la sociedad «C»

Se aplica el método de integración proporcional, ya que el 50 por 100 adquirido en 31 de diciembre de X0 es insuficiente, según se plantea en el enunciado, para disponer del control (mayoría de derechos de voto, etc.) del grupo en la sociedad «C» y se dan las características para que haya control conjunto (reparto de operaciones y derecho de veto) para optar por el método de integración proporcional elegido por el grupo para integrar a la sociedad «C».

La eliminación inversión-patrimonio neto se realizará de igual forma:

(+) Contraprestación transferida 850
(-) 50% s/Valor razonable de los activos identificables netos de pasivos_{01-01-X0} (800)
(50% s/Patrimonio neto contable adquirida_{01-01-X0}: 50% 1.600 = 800)
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación) .. 50

1. y 2. Venta de mercaderías de «A» a «C», exceso de valoración de mercaderías y eliminaciones de débitos y créditos

1. Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	15	
Existencias		15
Las mercaderías en poder de la sociedad «C» están sobrevaloradas en el 60 por 100 del beneficio obtenido y no realizado: $0,6 \times 50 = 30$, ya que solo se ha vendido a terceros ajenos al grupo el 40 por 100. En el balance consolidado solo se integra el 50 por 100 del importe de cada partida, por lo que solo figurará la mitad de esta adquisición, así el sobreprecio a eliminar será de 15 u.m., entendiendo que el resto se ha realizado frente a terceros ajenos al grupo.		

1. Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Variación de existencias	15	
Saldo del resultado del ejercicio («A»)		15
Por las existencias finales de «C» y la eliminación del beneficio.		

1. Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocidos agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	15	
Saldo del estado total ingresos y gastos reconocidos («A»)		15
Asiento reflejo del efectuado en balance y en la cuenta de resultados.		

.../...

.../...

2. Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Acreedores	100	
Deudores		100
La deuda de la sociedad compradora se elimina en su mitad, ya que solo se ha integrado el 50 por 100 de los importes en el balance agregado. El otro 50 por 100 es un derecho de cobro frente a terceros, entendemos que existe gestión conjunta y por ende reparto de operaciones.		

Cuenta	Debe	Haber
Ventas	100	
Compras		100
Asiento reflejo del efectuado en balance.		

3. *Inventario inicial de mercaderías, realización de parte del beneficio por venta a terceros y diferimiento de la parte no vendida*

3. Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Reservas («C») (Beneficio no realizado en el año X1 por importe de 30, eliminado al 50%)	15	
Resultado del ejercicio («C») (Se ha realizado el 40% del beneficio: $0,4 \times 30 = 12$ u.m. del que solo corresponde integrar el 50%)		6
Existencias (El 60% de las mercaderías no se han vendido a terceros: $30 \times 50\% \times 60\% = 9$)		9
Se entiende realizado el 50 por 100 del beneficio, ya que se entiende que los terceros que gestionan conjuntamente la entidad multigrupo son ajenos al grupo, de tal forma que el 50 por 100 del beneficio se encuentra realizado.		

3. Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo del resultado del ejercicio («C»)	6	
Variación de existencias		6
Las existencias iniciales habría que darlas de «baja» por 15 y las finales habría que darlas de alta por 9, de tal forma que el ajuste en la cuenta de variación de existencias será 6 u.m. (15 - 9).		

3. Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocidos:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo del estado total de ingresos y gastos reconocidos («C»)	6	
Resultado del ejercicio («C»)		6
Asiento reflejo del efectuado en balance y en la cuenta de resultados.		

.../...

.../...

4. y 5. *Venta de la maquinaria, diferimiento del beneficio y corrección de la amortización*

4. Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Inmovilizado material [(400 - 200) × 50%]	100	
Reservas («A»)	50	
Amortización acumulada de inmovilizado material		150
Se ajusta al coste histórico el inmovilizado, así como su amortización acumulada, al 50 por 100 que es el porcentaje por el que se ha agregado el balance de la sociedad multigrupo.		

Al no afectar a los resultados del ejercicio, no corresponde ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, ni en el estado de ingresos y gastos reconocidos.

5. Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Amortización acumulada de inmovilizado material	25	
Reservas («A»)		12,5
Resultado del ejercicio («A»)		12,5
Eliminamos el exceso de amortización en los años X1 y X2 (25 cada ejercicio) al 50 por 100.		

5. Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo del resultado del ejercicio («A»)	12,5	
Amortización del inmovilizado material		12,5
Eliminación del exceso de amortización del año X2.		

5. Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocidos:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo del estado total de ingresos y gastos reconocidos («A»)	12,5	
Resultado del ejercicio («A»)		12,5
Eliminación del exceso de amortización del año X2.		

6. *Por los intereses devengados pendientes de cobro/pago, así como por los bonos adquiridos a la sociedad «A»*

6. Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Otros pasivos emitidos (intereses de obligaciones y bonos) («A») (100 × 0,05 × 50% adquirido por «C», por el 50% de integración proporcional)	1,25	

.../...
.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Otro inmovilizado financiero (int. a corto plazo valores repr. deuda) («C») (Activos financieros clasificados como disponibles para la venta)		1,25
Los intereses devengados deben ser eliminados en la parte proporcional de la participación de la entidad multigrupo.		

Se han devengado unos intereses del 5 por 100, de los cuales el 50 por 100 los va a percibir una sociedad multigrupo participada al 50 por 100, de tal forma que la mitad de esos intereses que va a percibir la sociedad multigrupo sí que son gasto/ingreso del ejercicio para el grupo; pero la otra mitad debe ser eliminada por tratarse de una operación intragrupo.

6. Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Otros ingresos (intereses a cobrar) ($100 \times 0,05 \times 50\%$ adquirido por «C», por el 50% de integración proporcional)	1,25	
Otro costes (intereses a pagar)		1,25
Los intereses devengados en la sociedad «A» deben ser eliminados en la parte proporcional de la participación en la multigrupo.		

6. Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Otros pasivos emitidos [obligaciones y bonos a largo plazo («A»)] ($100 \times 50\%$ adquirido por «C», por el 50% de integración proporcional)	25	
Otro inmovilizado financiero [valores representativos de deuda a largo plazo en «A» («C»)] (activos disponibles para la venta)		25

Hasta aquí se habrían realizado los ajustes pertinentes si la sociedad «C» hubiera registrado los bonos a coste amortizado, ahora bien, como lo ha hecho a valor razonable, cabrían dos alternativas, la primera, si el grupo registra este tipo de activos cuando son adquiridos a coste amortizado sería homogeneizar, eliminando el total incorporado a las cuentas consolidadas por la sociedad multigrupo en ajustes de valoración (es decir, se trataría de dejar las cuentas consolidadas como si por la emisión suscrita por «C» en la parte correspondiente, nunca hubiera existido).

Si nos fijamos en el supuesto, al agregar las cuentas de la sociedad «C» con las de la sociedad «A», figurarán en el activo agregado 28,75 u.m. [$(60 \text{ u.m.} - 2,5 \text{ u.m. de intereses}) \times 50\%$] en activos disponibles para la venta y, en el pasivo agregado 105 por la emisión más los intereses (52,5 de los cuales corresponden a la inversión realizada por la socie-

.../...

.../...

dad multigrupo). Ya hemos eliminado la parte correspondiente a intereses en el asiento anterior, así como la parte correspondiente al principal, figurando en la actualidad en el balance agregado tras los ajustes, un activo disponible para la venta por importe de 3,75 (28,75 – 25). En el pasivo figurarán 25 de principal y 1,25 de intereses pendientes de pago por la parte adquirida por la sociedad multigrupo que se entiende adquirida por terceros.

Los bonos en el mercado cotizan a 60, cuando a coste amortizado serían 52,5, existiendo una revalorización de 7,5 u.m., en el balance agregado se integran las partidas según el porcentaje de participación, es decir, el 50 por 100 en este caso, por lo que existirán unos ajustes de valoración de 3,75 u.m.

Es decir, existe una revalorización en mercado de los bonos de 3,75 u.m. (31,25 – 27,5). Esa diferencia, salvo que hayamos homogeneizado previamente, estará en ajustes de valoración.

En la primera alternativa que estamos planteando, esa diferencia desaparecía al realizar el ajuste de homogeneización, ya que en el balance agregado no habría activos disponibles para la venta al agregarse los balances:

6. Ajuste (homogeneización) en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Ajustes de valoración [(Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta («C»)] [7,5 u.m. = (60 – 52,50) × 50%] Otro inmovilizado financiero [valores representativos de deuda a largo plazo, «C»] (activos disponibles para la venta)	3,75	3,75

6. Ajuste (homogeneización) en estado de ingresos y gastos reconocidos:

Cuenta	Debe	Haber
Ingresos directamente imputados a patrimonio neto por valoración de activos disponibles para la venta [beneficio en AFD-Vta (900)] [7,5 = (60 – 52,50) × 50% de integración proporcional] Saldo del estado total de ingresos y gastos reconocidos («C»)	3,75	3,75
Asiento reflejo del elaborado en el balance de situación.		

Ahora bien, la segunda alternativa sería suponer que el criterio del grupo es registrar la adquisición de activos de renta fija con estas características como activos disponibles para la venta, en cuyo caso se registran a valor razonable y no procedería ajuste de homogeneización, reflejándose en las cuentas consolidadas un activo disponible para la venta en el grupo por 3,75 u.m y ajustes por cambios de valoración en activos financieros disponibles para la venta por el mismo importe.

.../...

.../...

7. Eliminación inversión en «B»-patrimonio neto ajustado

7.1. Asiento de eliminación inversión en «B»-patrimonio neto ajustado en la sociedad dependiente «B»:

7.1. Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Capital social («B»)	700	
Reservas («B»)	400	
Fondo de comercio de consolidación en «B»	100	
Participación en «B» («A»)		900
Intereses de socios externos en «B» de «A» $[20\% \times (700 + 400)]$		220
Reservas en sociedades consolidadas $[80\% \times (1.100 - 1.000)]$		80

7.2. Asiento de eliminación inversión en «C»:

Cuenta	Debe	Haber
Capital social («C»)	550	
Reservas («C»)	335	
Fondo de comercio de consolidación en «C»	50	
Acciones propias en situaciones especiales («C») 50% s/100		50
Participación en «C» («A»)		850
Reserva en sociedades Consolidadas por integración proporcional en «C» $(100 \times 50\% - 15)$		35

Se elimina el 50 por 100 del capital social, de las reservas y de los ajustes por valoración, de tal forma que se integra la parte proporcional de la participación (50%). Se reconoce el fondo de comercio de primera consolidación y se elimina la participación del grupo en la multigrupo, reconociéndose el incremento de reservas y de ajustes por valoración desde la fecha de la adquisición hasta el momento de la consolidación en la sociedad multigrupo.

8. Atribución del beneficio de la sociedad «B» al grupo y a los socios externos para la sociedad «B»

8.1. Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	200	
Resultado del ejercicio atribuido a socios externos en «B» $(20\% \times 200)$		40
Resultado del ejercicio atribuido a «A»		160

.../...

.../...

8.1. Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio atribuido a socios externos en «B»	40	
Saldo de resultado del ejercicio atribuido a «A»	160	
Saldo del resultado del ejercicio («B»)		200

8.1. Ajuste en el estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio atribuido a «A»	160	
Resultado del ejercicio atribuido a socios externos en «B»	40	
Resultado del ejercicio («B»)		200
Asiento reflejo del efectuado en balance relativo a la atribución de resultados.		

9. Por la atribución del saldo del total del estado de ingresos y gastos reconocido

9. Ajuste en el estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo total estado de ingresos y gastos reconocido atribuido a la sociedad dominante «A»	160	
Saldo total estado de ingresos y gastos reconocido atribuido a socios externos en «B»	40	
Saldo total estado de ingresos y gastos reconocido («B»)		200
Ajuste del saldo del estado de ingresos y gastos total por la atribución de resultados.		

Atribución del beneficio de la sociedad «C» al grupo

El saldo rectificado de pérdidas y ganancias de la multigrupo «C» corresponde al grupo, ya que solo se ha integrado el importe de la participación de este (50%) sobre la sociedad «C» y al efectuarse eliminaciones del beneficio de la misma, se ha aplicado idéntico porcentaje del 50 por 100.

Por lo que de las 300 u.m que figuran en el balance de «C», solo se han incorporado 150, sobre las que se han realizado un ajuste por 6 u.m., de tal forma que los resultados atribuidos a la dominante serán de 156 u.m. no siendo necesario ajuste en balance, al igual que sucedería en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el estado de ingresos y gastos agregados. En este último el resultado total será de 156 u.m. más 3,75 u.m. provenientes de los bonos adquiridos.

3.2. Aportaciones no monetarias

El Real Decreto 1159/2010 en su artículo 51 amplía los matices que existen en materia de integración proporcional con respecto a los que señalaba el Real Decreto anterior (1815/1995), haciendo una especial referencia a las aportaciones no dinerarias, bien sea de activos, bien de negocios.

No obstante el régimen expuesto por el Real Decreto 1159/2010 y que se expondrá a continuación, conviene señalar que no difiere del que se venía aplicando en la práctica anterior, de hecho, en 1998 el Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Contabilidad ya recogió el tratamiento que debía darse a estas operaciones en la SIC número 13, que está en línea con lo establecido en el Real Decreto 1159/2010. Si bien, la SIC 13 trata en un sentido más amplio la problemática que se plantea en este tipo de situaciones.

En concreto y de forma resumida, los problemas que se plantean cuando uno de los partícipes de un negocio conjunto transfiere activos a la sociedad multigrupo a cambio de acciones de la sociedad multigrupo, bien en su constitución o en ampliaciones de capital posteriores, son:

- a) Cuándo debe procederse a reconocer, en el resultado del partícipe, la parte de pérdidas y ganancias derivada de una aportación de activos no monetarios al capital de la entidad multigrupo.
- b) Cómo debe el partícipe contabilizar lo recibido a cambio de su aportación no monetaria cuando no son acciones de la sociedad multigrupo (efectivo, otros bienes...).
- c) Cómo debe proceder el partícipe a presentar, en sus estados financieros consolidados, las pérdidas o ganancias no realizadas por este tipo de operaciones.

La solución se resume en el apartado c) del artículo 51 del Real Decreto 1159/2010, en el que se establece que «en el caso de que las aportaciones no monetarias realizadas por sociedades del grupo en la sociedad multigrupo hayan generado pérdidas o ganancias, en las cuentas consolidadas solo se reconocerá la porción correspondiente al capital poseído por los demás partícipes de la sociedad multigrupo. Estas pérdidas y ganancias deben ser eliminadas ajustando el valor del activo correspondiente. Se reconocerá el importe de cualquier pérdida cuando la operación haya puesto de manifiesto un deterioro de valor de los activos transferidos».

La SIC 13 mencionada, detalla que en la contabilización de las aportaciones no monetarias que haya realizado al capital de una multigrupo, el participante reconocerá, en el resultado del periodo en que se produzca la operación, la porción correspondiente a las pérdidas o ganancias atribuibles al capital poseído por los demás participantes, salvo cuando se dé uno cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No han sido transferidos a la sociedad multigrupo los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo o activos no monetarios aportados.
- b) La pérdida o ganancia relativa a los bienes aportados no puede ser medida de forma fiable; o bien.
- c) La transacción de aportación no tenga carácter comercial.

Si se aplica cualquiera de las excepciones de los párrafos (a), (b) o (c) anteriores la pérdida o ganancia se consideraría no realizada, y, por tanto, no se reconocerán en el resultado del periodo.

Si, además de recibir instrumentos de capital de la sociedad multigrupo, el participante obtiene activos monetarios o no monetarios, reconocerá la porción apropiada de la pérdida o ganancia derivadas de la operación en el resultado del periodo.

Las ganancias o pérdidas no realizadas, derivadas de aportaciones de activos no monetarios las multigrupo, deben ser eliminadas del valor de los activos respectivos cuando se utilice el método de consolidación proporcional. Tales pérdidas o ganancias pendientes de realización no deben ser presentadas como resultados diferidos en el balance general del participante.

En definitiva, la sociedad partícipe, tenedora de la participación en la sociedad multigrupo, realiza a nivel de cuentas individuales una permuta en la que entrega un activo a cambio de acciones de la sociedad multigrupo, pudiendo surgir un resultado, que se imputará a nivel de cuentas consolidadas en el porcentaje de participación correspondiente al igual que hemos visto hasta ahora en los apartados anteriores. Ahora bien, si en dicha permuta no se estuvieran traspasando los riesgos y beneficios o se estuviera realizando una permuta no comercial no le corresponderá al partícipe, como es lógico, imputarse ningún beneficio.

EJEMPLO 5:

Método de integración proporcional. Aportaciones no dinerarias

El grupo «A» participa en una sociedad multigrupo «C» en un 60 por 100, que gestiona conjuntamente con el grupo «B». La sociedad multigrupo «C» va a acometer un proyecto para el que es necesario realizar una ampliación de capital. La ampliación de capital se realiza por su nominal el 31 de diciembre del X2 por importe de 100 u.m. acudiendo ambos grupos en el porcentaje de su participación. No obstante, para el proyecto a acometer es necesaria una maquinaria muy específica de difícil obtención en tan corto plazo de tiempo. Se sabe que el coste de la participación del grupo «A» en la entidad multigrupo el 31 de diciembre de 20X0 fue de 400 u.m., y se sabe que no se dan la existencia de plusvalías o minusvalías que no hubieran quedado reflejadas previamente. Los balances en tres años son los siguientes:

Grupo «A»	31-12-X0	31-12-X2	31-12-X3
Total activo	12.000	15.000	17.200
Capital social	10.000	10.000	10.000
Reservas	1.000	4.000	6.200
Resto del pasivo	1.000	1.000	1.000
Total pasivo	12.000	15.000	17.200

.../...

.../...

.../...

.../...			
Sociedad «C»	31-12-X0	31-12-X2	31-12-X3
Total activo	900	1.100	1.000
Capital social	300	400	400
Reservas	500	600	600
Resto del pasivo	100	100	0
Total pasivo	900	1.100	1.000

Se pide:

Realice en forma de asientos de libro diario los ajustes sobre los estados financieros agregados referentes a las eliminaciones necesarias para preparar las cuentas consolidadas del grupo «A» para el ejercicio X2 en los siguientes supuestos:

- El grupo «A» dispone de la maquinaria necesaria, cuyo valor contable el 31 de diciembre del X2 es de 50 u.m. El valor razonable de la citada maquinaria en esa fecha es de 65 u.m. Se acuerda que el grupo «A» entregue la maquinaria en la ampliación de capital y que la empresa «C» le entregue 5 u.m. en efectivo al grupo «A».
- El grupo «A» dispone de la maquinaria necesaria, cuyo valor contable el 31 de diciembre del X2 es de 50 u.m. Sin embargo, el valor razonable, coincidente con el importe recuperable mediante el uso que le va a dar «C», es de 35 u.m. Se acuerda que el grupo «A» entregue la maquinaria en la ampliación de capital y una aportación dineraria de 30 u.m.
- En el mismo supuesto que en el apartado b) pero a finales del ejercicio X3, se estima que el importe recuperable de la máquina es de 40 u.m. La máquina sabemos que se adquirió por «A» el 1 de enero del X0 por 80 u.m., con una vida útil de 8 años. Realice en forma de asientos de libro diario los ajustes sobre los estados financieros agregados referentes a las eliminaciones necesarias para preparar las cuentas consolidadas del grupo «A» para el ejercicio X3.

Solución:**Caso a) Aportación no dineraria con beneficio para el aportante***Cálculo de la diferencia de primera consolidación*

Se aplica el método de integración proporcional, siendo la participación del 60 por 100. A 31 de diciembre de X0, fecha de adquisición de dicha participación, la diferencia de primera consolidación es la siguiente:

(+) Contraprestación transferida 400
 (–) 60% s/Valor razonable de los activos identificables netos de pasivos_{31-12-X0} (480)
 [60% s/Patrimonio neto contable adquirida: 60% (300 + 500)]

.../...

.../...

(=) Diferencia de primera consolidación (diferencia negativa de consolidación) . (80)

Por la aportación no dineraria realizada en el ejercicio X1:

El grupo «A» en las cuentas individuales de la aportante, habrá aplicado la norma sobre permutas comerciales generándose un beneficio de 15 u.m. No obstante, de este beneficio solo está realizado el 40 por 100 que es la parte que le corresponde del bien aportado al resto de partícipes de la sociedad multigrupo ¹⁸.

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A») [(65 - 50) × 60%]	9	
Inmovilizado material [60% × (65 - 50)]		9

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios procedentes de inmovilizado material	9	
Saldo del resultado del ejercicio («A»)		9

Ajuste en el estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	9	
Saldo total estado de ingresos y gastos reconocido («A»)		9

Eliminación inversión-patrimonio neto de X2

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Capital social («C»)	240	
Reservas («C»)	360	
Reservas («A») (dif. neg. cons.)		80
Participaciones en empresas del grupo («C»)		460
Reservas en sociedades consolidadas en intr propor, sociedad «C» (60% s/100)		60

¹⁸ Al ser la contraprestación entregada coincidente con el valor de lo recibido no va a existir diferencia de consolidación en la ampliación de capital.

.../...

.../...

Caso b) Aportación no dineraria con pérdida para el aportante*Cálculo de la diferencia de primera consolidación*

Sería la misma operativa que en el caso a) anterior, surgiendo una diferencia negativa de consolidación de 80 u.m.

Por la aportación no dineraria realizada en el ejercicio X2:

El grupo «A» en las cuentas individuales de la aportante, habrá aplicado la norma sobre permutas comerciales generándose una pérdida de 15 ($35 + 30 - 50$) u.m. De esa pérdida solo estaría realizada el 40 por 100 que es la parte que le corresponde del bien aportado al resto de partícipes de la sociedad multigrupo ¹⁹.

No obstante, puesto que el valor de la maquinaria se ha puesto de manifiesto que está deteriorado, debe reflejarse tal circunstancia en las cuentas consolidadas, existiendo una pérdida realizada total de 15 u.m. para el grupo, no procediendo ajuste en resultados. No obstante, sí existirá ajuste para reclasificar la pérdida por la parte de deterioro y ajustar el deterioro en el balance consolidado.

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Inmovilizado material	9	
Deterioro de valor del inmovilizado material		9

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Pérdidas por deterioro de inmovilizado material	9	
Pérdidas procedentes de inmovilizado material		9

En el estado de ingresos y gastos reconocido no procedería ajuste ya que el resultado del ejercicio es correcto, siendo el anterior ajuste una reclasificación.

Eliminación inversión-patrimonio neto de X2

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Capital social («C»)	240	
		.../...

¹⁹ Al ser la contraprestación entregada coincidente con el valor de lo recibido no va a existir diferencias en la ampliación de capital.

.../...

.../...

Cuenta	Debe	Haber
.../...		
Reservas («C»)	360	
Reservas («A») (dif. neg. cons.)		80
Participaciones en empresas del grupo («C»)		460
Reservas en sociedades consolidadas multigrupo		60

Caso c) Aportación no dineraria con pérdida para el aportante y posterior reversión del deterioro

A finales del ejercicio X3 la maquinaria tendría un valor contable para el grupo «A» de 40. En el supuesto en que dicha maquinaria no se hubiera trasladado a la entidad multigrupo, en la contabilidad individual de «A» estaría registrada por 40 u.m. $(80 - 80/8 \times 4)$. Sin embargo, la entidad multigrupo la tenía registrada por valor de 35 u.m., a finales del X2 y, a finales del X3, la tendrá registrada por 28 u.m. $(35 - 35/5)$.

A finales del X3 ha revertido el deterioro, recordemos que a nivel consolidado no partimos de las cuentas consolidadas de ejercicios anteriores, por lo que habrá que ajustar el valor del bien para el grupo, sin embargo, dicho bien no tiene imputado deterioro alguno en la entidad multigrupo. Por lo que habrá que imputarlo primero contra reservas para luego revertirlo contra resultados del X3.

1. Por la parte del resultado de la venta a la sociedad multigrupo que no se puede considerar realizada por la aportación no dineraria en la ampliación de capital de la sociedad multigrupo:

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Inmovilizado material $[60\% \times (35 - 50)]$	9	
Reservas («A») $(15 \times 60\%)$		9

2. Por el deterioro que se debiera haber reconocido el grupo con cargo a resultados del X2:

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Reservas («A») $[15 \times 60\%]$	9	
Deterioro de valor del inmovilizado material $[60\% \times (35 - 50)]$		9

.../...

.../...

3. Por la reversión del deterioro en el ejercicio X3:

Al no estar deteriorado el bien, habrá que revertir el deterioro e imputar la parte de la pérdida realizada para el grupo en la aportación no dineraria realizada en el X2. Recordemos que la aportación se realizó por valor de 50 u.m. en el X2 con una pérdida de 15 u.m. que a finales del X2 consideramos realizada al 100 por 100 al existir deterioro, pero ahora al haber revertido este, la pérdida que tuvo lugar se considerará realizada en un 40 por 100.

Si nunca se hubiera realizado la operación intragrupo, el bien lo estaría amortizando la sociedad «A» a razón de 10 u.m. al año (80/8). La sociedad multigrupo lo ha amortizado a 7 u.m. (35/5) al año. Es decir, de los 15 de pérdida originales, por el uso de la máquina, se van a ir realizando 3 cada ejercicio (15/5 años de vida útil remanente cuando se produce la aportación).

En consecuencia, la pérdida a ajustar van a ser $15 - 3$, que ya se han realizado, por el porcentaje de participación: $7,2 (12 \times 60\%)$.

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Deterioro de valor del inmovilizado material [(40 - 28) × 60%]	7,2	
Resultado del ejercicio («A») [(40 - 28) × 60%]		7,2

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de resultado del ejercicio («A») [(40 - 28) × 60%]	7,2	
Reversión del deterioro valor del inmovilizado material [(40 - 28) × 60%]		7,2

Ajuste en estado de ingresos y gastos reconocido agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Saldo de total de ingresos y gastos reconocido agregado («A») [(40 - 28) × 60%]	7,2	
Resultado del ejercicio («A») [(40 - 28) × 60%]		7,2

La eliminación inversión-patrimonio neto sería similar a la realizada en el apartado anterior.

3.2.1. *Aportaciones de negocios por el grupo a la sociedad multigrupo en la forma de aportaciones no dinerarias*

El artículo 51 letra e) del Real Decreto 1159/2010 establece que «En el caso de que las sociedades del grupo efectúen aportaciones no monetarias de negocios a la sociedad multigrupo, deberá considerarse lo establecido en el artículo 31, es decir, las mismas reglas que se han tratado en el capítulo tercero relativas a la pérdida del control de una dependiente».

A efectos de entender el texto normativo conviene plantear algunos de los supuestos de hecho relacionados:

1. La aportación no dineraria se ha efectuado entre empresas bajo control común o dirección única del grupo, por lo que el negocio aportado, o bien mantiene su condición de dependiente del grupo, o pasa de ser gestionado conjuntamente a ser controlado por el grupo (una sociedad multigrupo pasa a ser dependiente como consecuencia de la aportación no dineraria).
2. La aportación no dineraria se ha efectuado entre empresas del grupo pero se ha perdido el control del negocio, pasando de ser dependiente a estar gestionado de forma conjunta (la dominante transfiere un negocio a la multigrupo).
3. La aportación no dineraria del negocio supone que la sociedad dominante pierda el control y tras la aportación, no tenga obligación de presentar cuentas consolidadas (La sociedad dominante transfiere todas sus filiales a la sociedad multigrupo).
4. La aportación no dineraria del negocio supone que la dominante del grupo cambie su influencia en la gestión del negocio aportado sin llegar a adquirir el control (Una sociedad asociada se convierte en una sociedad multigrupo).

De forma resumida, se presenta la solución a las diferentes preguntas en la tabla de la página 31, no obstante, podemos adelantar que las soluciones posibles son tres:

1. Valorar los activos y pasivos del negocio adquirido a valor razonable, en cuyo caso surgirá una diferencia en cuentas individuales que habrá que ajustar, conforme se establece en el artículo 51 e) y 31 de las NOFCAC, anteriormente citado. Procedimiento aplicable en las transacciones en las que se pierde el control sobre el negocio aportado.
2. Valorar los activos y pasivos del negocio adquirido a valor contable. No existiendo resultados a nivel individual. Procedimiento aplicable en las transacciones en las que se sigue ejerciendo un ámbito de control en lo que se refiere al negocio aportado (por ejemplo, una multigrupo cede a otra sociedad multigrupo el negocio conjunto, o una dependiente que pasa a ser multigrupo).
3. Valorar los activos y pasivos del negocio adquirido a valor razonable, en cuyo caso surgirá una diferencia en cuentas individuales, sin embargo al no existir obligación de consolidar,

no se podrán ajustar los resultados de la entidad individual ya que no se agregarán al consolidado.

4. Valorar los activos y pasivos del negocio adquirido a valor razonable, así como, en su caso, la participación retenida. La diferencia en cuentas individuales en principio será resultado del ejercicio y habría que ajustarlo para que figure solo la parte cedida a terceros partícipes en la multigrupo en su caso. No obstante, no deberíamos imputarnos resultado alguno si el fondo económico de la participación sigue siendo el mismo, es decir, que la aportación no dineraria realizada, a cambio de las acciones (participaciones) del negocio adquirido se considere una permuta no comercial. En cuyo caso, al no haber variado los flujos provenientes de la participación, ni haberse obtenido el control de esta, no correspondería imputarse resultados, ya que la situación económica para el grupo del bien es la misma ²⁰ **con independencia de que se haya pasado de influencia notable a gestión conjunta.**

²⁰ SIC 13, p. 11.

	Valor de los activos y pasivos en el Balance Consolidado	Valoración de la participación retenida	Resultado de la operación
La dominante transfiere un negocio a la multigrupo (La aportación no dineraria se ha efectuado entre empresas del grupo pero se ha perdido el control del negocio)	A valor razonable en la fecha de la aportación [art. 51 e) y 31 b) NOFCAC]	Se elimina en integración proporcional (o puesta en equivalencia) y se ajusta el porcentaje de interés en el grupo	Aquel que se deba a las reservas. En soc. consolidadas acumuladas se imputarán a Reservas de la aportante (en el porcentaje cedido). Los ajustes de valoración se entenderán realizados (por el porcentaje cedido) y se llevarán a resultados [art. 51 e) y 31 NOFCAC]. Si existiera un sobrante se imputaría a Resultados del ejercicio
Un grupo de sociedades cuya matriz, decide traspasar todos sus activos, pasivos y filiales (es decir, todo su negocio) a una sociedad gestionada conjuntamente (multigrupo)	La obligada a consolidar es exclusivamente la multigrupo que integrará los activos al coste que tenían los activos en las cuentas de los cedentes o bien a valor razonable en la fecha de la aportación (<i>fresh start</i>). Base de conclusiones 188 de la NIIF 3	Se valorará a valor razonable en la fecha de la aportación (Contabilidad individual conforme norma 9. ^a del PGC) [NOFCAC art. 31 c)]	Por la diferencia entre el valor en libros entregado y el valor razonable de lo entregado/ recibido surgirá un resultado en cuentas individuales que no figurará en las cuentas consolidadas de la multigrupo
Una sociedad multigrupo pasa a ser dependiente como consecuencia de la aportación no dineraria (La aportación no dineraria se ha efectuado entre empresas bajo control común o dirección única del grupo)	Se integran por el valor contable que tuvieran en la entidad multigrupo (art. 40 NOFCAC)	No aplica, al eliminarse en integración global (o proporcional si fuera de una multigrupo a otra multigrupo)	No aplica, al registrarse en cuentas individuales las acciones recibidas al valor patrimonial del negocio entregado (Norma 21. ^a del PGC)
Una asociada pasa a ser multigrupo	A valor razonable en la fecha de la aportación	Se elimina en integración proporcional (o puesta en equivalencia) y se ajusta el porcentaje de interés en el grupo	El resultado que debe figurar es el proporcional a la parte cedida en la operación, en su caso, a los terceros partícipes en la multigrupo

3.3. Activos no corrientes mantenidos para la venta

El método de integración proporcional sigue, con criterio general, los mismos principios que el método de integración global con los matices anteriormente señalados, no obstante en lo relativo a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, difiere, ya que en lugar de integrarse (aunque fuera en una línea, como sucede en el método de integración global), no se va a aplicar el método de integración proporcional.

Los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, son aquellos en los que su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, siempre que el activo o grupo de elementos estén disponibles en sus condiciones actuales para su venta inmediata y que su venta sea altamente probable (RD 1514/2007 norma de valoración séptima), valorándose por el menor entre su valor en libros y el valor razonable menos los costes de venta.

En cuentas individuales, la sociedad que posee una participación en una entidad controlada de forma conjunta, la tendrá valorada a su coste histórico menos los deterioros acaecidos desde la fecha de adquisición. A la hora de elaborar las cuentas anuales consolidadas se integrarán proporcionalmente (o por puesta en equivalencia) los activos, pasivos y demás partidas contables conforme se ha explicado en los epígrafes anteriores.

No obstante, existe una excepción a esta forma de proceder, de tal forma que no habrá que incorporar (ni por el método de integración proporcional, ni por puesta en equivalencia) las participaciones en entidades multigrupo clasificadas como activos no corrientes mantenidos para la venta, agregándolas a las cuentas consolidadas por el importe que reflejen las cuentas individuales para dicha participación, como si de un activo más se trataran.

Efectivamente, en el supuesto en que en cuentas individuales la sociedad dominante de la participación en la entidad multigrupo haya decidido enajenar tal participación, clasificando esta en cuentas individuales como activo no corriente mantenido para la venta, el artículo 14, apartado 2 establece que:

«Las inversiones en asociadas y multigrupo que cumplan las condiciones para clasificarse como mantenidas para la venta, se clasificarán y presentarán como activos no corrientes mantenidos para la venta y se valorarán según lo dispuesto en la norma de registro y valoración 7.^a Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta del Plan General de Contabilidad, sin que por tanto resulte de aplicación el método de puesta en equivalencia o integración proporcional.»

La razonabilidad de la excepción hay que buscarla en los criterios de valoración de los activos no corrientes mantenidos para la venta, en la medida que dichas inversiones ya están registradas en cuentas individuales a valor razonable (o su coste si es menor), no parece razonable el valorarlas por puesta en equivalencia o integrar proporcionalmente partidas que para el grupo, en breve, serán tesorería.

La pregunta a la que no responde de forma directa el reglamento es si es necesario realizar los ajustes de homogeneización o consolidación pertinentes, por ejemplo, para eliminar operaciones intragrupo, aunque si bien, al no aplicarse el método podría entenderse que no es necesario que se realicen, este planteamiento podría generar cierta inconsistencia, en la medida que dichas operaciones podrían afectar a la hora de reclasificar el activo por el menor entre el valor razonable y su valor en libros.

En definitiva, el artículo 14.2 de las NOFCAC sí asume en este punto la posición del IASB, plasmada en el párrafo 42 de la NIC 31 que, con una política diferente a la aplicada a sociedades dependientes (art. 14.1 NOFCAC; NIIF 5, párrafo 8A), introduce una excepción a la aplicación de la integración proporcional (o la puesta en equivalencia) cuando los intereses en la entidad bajo control conjunto cumplen las condiciones señaladas para su catalogación como «activo no corriente mantenido para la venta».

Dicha participación pasa entonces a valorarse de acuerdo con las reglas especiales prescritas para ese tipo de activos, que sustituyen a partir de esa fecha a las generales de la integración proporcional. Aparentemente, dicha excepción se aplica a las participaciones comprendidas en el plan de venta en todo caso, con independencia de que la ejecución de dicho plan conlleve o no pérdida de control conjunto (o influencia significativa, para el caso de sociedades asociadas). Como se ha indicado, la norma adopta aquí un criterio diferente del aplicado a dependientes: en ese caso, la entidad continúa aplicando el método de integración global, considerando que los activos y pasivos de la filial constituyen un grupo enajenable mantenido para la venta si, y solo si, la ejecución del plan conlleva pérdida de dominio (art. 14.1 NOFCAC; NIIF 5, párrafo 8A).

EJEMPLO 6:

Método de integración proporcional. Activos no corrientes en venta

La sociedad «CACHA & REQUILLE, SA» es una sociedad multigrupo participada al 50 por 100 por los grupos de sociedades cuyas matrices se denominan «CACHA, SA» y «REQUILLE, SA». El 30 de junio del 20X3 el consejo de administración de «CACHA, SA», ha decidido poner a la venta su participación, cumpliendo los requisitos para clasificarse como disponible para la venta. El 30 de junio y 31 de diciembre de 20X3 el valor razonable de la participación menos sus costes de venta era de 12 u.m. y 8 u.m., respectivamente. El cálculo lo ha realizado un tercero independiente a ambas sociedades basándose en el descuento de los flujos libres de tesorería. La sociedad se constituyó el 1 de enero del 20X0 aportando 5 u.m. cada uno de los partícipes. A 30 de junio de 20X4 «CACHA, SA» vende la participación por 100 u.m. a «FELI, SA», tercero ajeno al grupo. A continuación se presenta un resumen de los balances de los años 20X2 y 20X3.

.../...

.../...

«CACHA & REQUILLE, SA»	31-12-20X2	31-12-20X3
Total activos	200	200
Capital social	10	10
Reservas	40	90
Resultados del ejercicio	50	0
Pasivo	100	100
Total patrimonio y pasivo	200	200

En abril del 20X2 la sociedad multigrupo vendió mercaderías a la sociedad «CACHA, SA» con un beneficio de 30 u.m., dichas mercaderías a 31 de diciembre de 20X3 se mantienen en el almacén.

En septiembre de 20X3 la sociedad multigrupo vendió mercaderías a la sociedad «CACHA, SA» con una pérdida de 10 u.m. A 31 de diciembre de 20X3 las mercaderías se mantienen en el almacén.

Se pide:

Ajustes sobre los estados financieros agregados necesarios para presentar las cuentas anuales consolidadas del grupo «CACHA, SA» en junio del ejercicio 20X3 y a 31 de diciembre del 20X3.

Solución:

El planteamiento general consiste en no aplicar el método de integración proporcional (por lo que no habrá eliminación inversión-patrimonio neto) y aplicar lo establecido en la norma 7.^a relativa a activos no corrientes mantenidos para la venta. Nada se dice en esta norma sobre las transacciones realizadas entre el partícipe y el negocio conjunto cuando este ha sido clasificado como activo no corriente mantenido para la venta, no obstante, consideramos que, por coherencia valorativa, deben eliminarse los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y la sociedad multigrupo, sobre todo cuando estas pueden afectar al valor en libros que tenía la participación para el grupo en el momento de su reclasificación a grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta.

a) Estados consolidados a 30 de junio de 20X3.

La sociedad individual habrá registrado la participación a cierre de 20X3 por el menor entre el valor contable y el valor razonable menos los costes de venta, es decir, por 5 u.m. Sin embargo, el grupo debe realizar la reclasificación con arreglo a su valor contable consolidado, que en el momento de la reclasificación (a 30 de junio de 20X3) era:

.../...

.../...

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Inversión en empresa multigrupo clasificada como grupo enajenable de activos no corrientes mantenido para la venta [(40 – 30) × 50%]	5	
Reservas («CACHA, SA»)	10	
Existencias		15
Mediante este ajuste se elimina la revalorización de las existencias existentes para el grupo, y se ajusta el valor de la participación del ANMV al valor en libros para el grupo. La contrapartida es Reservas de la sociedad matriz, ya que al no existir en los estados agregados la integración proporcional no ajustamos las reservas en sociedades consolidadas de entidades multigrupo.		

b) Estados consolidados a 31 de diciembre de 20X3.

El 31 de diciembre de 20X3 la participación en la entidad multigupo debe estar valorada a su valor razonable menos los costes de venta (o valor en libros si fuera menor). En cuentas individuales el valor en libros era de 5 u.m., por lo que en los estados agregados figurará por 5 u.m. Sin embargo, el valor en libros para el grupo era de 10 u.m., por lo que a 31 de diciembre la participación en cuentas consolidadas debe figurar por 8 u.m. (valor razonable menos costes de venta). Por lo que habrá que hacer un ajuste:

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Inversión en empresa multigrupo clasificada como grupo enajenable de activos no corrientes mantenido para la venta	3	
Reservas («CACHA, SA»)	10	
Resultados («CACHA, SA»)	2	
Existencias		15

En este caso, en el ejercicio, para el grupo se ha producido una pérdida, como consecuencia de la bajada de valor de la participación con respecto al precio de coste para el grupo.

En cuanto a la venta de mercaderías a la sociedad matriz, en la medida que no se han vendido a terceros no deberíamos, a nuestro juicio, considerar el beneficio realizado y deberíamos ajustar el mismo. De otra forma alteraríamos el valor de las existencias con meros movimientos entre la participación y el resto de sociedades del grupo.

.../...

.../...

Ajuste en balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Existencias	5	
Resultados («CACHA, SA»)		5

Ajuste en cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Pérdidas en valoración de activos no corrientes para la venta	2	
Variación de existencias		5
Saldo del resultado del ejercicio («A»)	3	

Adicionalmente, si conociéramos el importe total habría que ajustar las ventas y las compras.

4. FUTURO DEL MÉTODO DE INTEGRACIÓN PROPORCIONAL: OTRAS APLICACIONES

En los anteriores epígrafes nos hemos referido a una sociedad controlada de forma conjunta, a la que hemos denominado multigrupo, no obstante, existen otro tipo de negocios controlados conjuntamente que no necesariamente requieren de la existencia de una sociedad, pensemos, por ejemplo, en una máquina adquirida a partes iguales entre dos sociedades, o en varias entidades que deciden aunar sus conocimientos en electricidad, mecánica e ingeniería para desarrollar un modelo de tren de alta velocidad.

En general, un negocio conjunto es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más partícipes emprenden una actividad económica cuyas decisiones estratégicas, requieren del consentimiento unánime de los partícipes. Es decir, que se encuentra controlado conjuntamente.

Se diferencian tres grandes bloques de negocios conjuntos, por un lado, los activos controlados de forma conjunta, por otro, las operaciones controladas de forma conjunta (por ejemplo del tren de alta velocidad anterior) y, por último, las entidades o sociedades controladas de forma conjunta, multigrupo, [NRV 20.^a 2 (RD 1514/2007)].

Las sociedades multigrupo se registran contablemente en las cuentas individuales de los partícipes por su precio de adquisición (menos deterioros, en su caso) conforme al registro de cualquier participación adquirida de empresas pertenecientes al mismo perímetro de consolidación. Siendo necesario, al elaborar las cuentas consolidadas integrarlas conforme hemos visto anteriormente por el método de integración proporcional o por puesta en equivalencia.

Sin embargo, los activos y operaciones controladas conjuntamente, al no ser entidades cuyas participaciones fueran susceptibles de registro contable en cuentas individuales de acuerdo con lo previsto para instrumentos financieros, el Plan General Contable dispone que los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivos de dichos negocios conjuntos se incorporen a las cuentas individuales mediante el método de integración proporcional (norma 20.^a 2.1 del PGC, RD 1514/2007).

La norma vigésima del Plan General de Contabilidad bebe de la norma internacional contable número 31 aprobada en el año 2000 y modificada sustancialmente en el ejercicio 2005. Con independencia de otros cambios menores posteriores ²¹, la NIC 31 está sujeta a estudio y posible modificación por parte del IASB, existiendo a enero de 2010 un borrador emitido al respecto ²² y pendiente de aprobación definitiva en el que si bien mantiene la contabilización en proporcional para activos y operaciones conjuntas, elimina dicha opción para entidades multigrupo, obligando a integrarlas por el método de puesta en equivalencia.

De tal forma, que el futuro inmediato del método de integración proporcional se centra fundamentalmente en el registro de negocios conjuntos en las cuentas individuales debido a la participación en activos conjuntos o bien en explotaciones conjuntas. Dentro de las explotaciones conjuntas son habituales dos tipos de figuras jurídicas sin personalidad: las comunidades de bienes y las uniones temporales de empresas (UTE).

4.1. Sustancia sobre la forma: sociedades multigrupo que se contabilizan como explotaciones o activos bajo control conjunto

Previamente hemos indicado que una UTE se integraba en cuentas individuales mediante el método de integración proporcional. Ahora bien, si la UTE o cualquier otro negocio gestionado conjuntamente, no tuviera una gestión independiente, sino que los activos en él incluidos fueran gestionados directamente por el partícipe, por ejemplo, pensemos en una UTE en la que se aporta una tuneladora por parte de uno de los partícipes y la otra parte aporta las concesiones obtenidas para hacer las obras, siendo la gestión de la tuneladora del partícipe y teniendo unos beneficios el cedente por el uso de la misma en función de los metros excavados por esta, en realidad, en este caso la gestión de los activos y pasivos de la UTE no es conjunta.

Este tipo de planteamientos está tratado en el Exposure Draft 9 al que antes nos hemos referido y el Real Decreto 1159/2010, consciente de los cambios regulatorios existentes y de algunos de los planteamientos expuestos en el Exposure Draft 9, deja una puerta abierta en su artículo 51 *in fine* estableciendo que «con carácter previo a la aplicación de los criterios recogidos en los apartados anteriores, deberá realizarse un adecuado análisis del fondo económico de los acuerdos alcanzados con los otros socios o propietarios de la sociedad multigrupo. Si como consecuencia del citado análisis se concluye que la entidad, en esencia, constituye una explotación o un activo controlado de forma conjunta, en los términos descritos en la norma de registro y valoración 20.^a Nego-

²¹ Modificación del párrafo 1 en enero de 2009.

²² Exposure Draft 9 Joint Arrangements.

cios conjuntos del Plan General de Contabilidad, su tratamiento contable deberá ajustarse a lo previsto en la citada norma».

En definitiva, si una sociedad multigrupo, con independencia de su forma societaria, no deja de ser un activo (tuneladora) gestionado de forma conjunta, no se integrará mediante integración proporcional. La regulación española se aparta aquí de lo establecido en la redacción vigente de NIC 31, adelantándose a su planeada reforma. En la citada reforma se expone que:

- a) En la medida en que reciba un interés en activos y/o obligaciones de gasto o inversión, contabilizará los activos u operaciones controlados conjuntamente, con arreglo a la pauta siguiente:
 - En la medida en que el contrato incluya el uso de activos y otros recursos de los participantes, y especifica el modo en que los ingresos y gastos se reparten entre ellos, la operación se trata como una actividad bajo control conjunto.
 - Si el participante adquiere derechos individuales exclusivos sobre un activo y sobre los beneficios económicos que genera, contabiliza un activo controlado conjuntamente.
- b) El resto de derechos (que serán derechos de participación sobre los resultados producidos por el negocio conjunto) se contabilizan como intereses en una entidad bajo control conjunto de acuerdo con el método de participación (el texto propone la eliminación de la integración proporcional por razones de convergencia con US GAAP, sin asumir las excepciones previstas en Estados Unidos para las industrias de construcción y las extractivas, que sí consolidan proporcionalmente).

El texto español parece, con buen criterio, adelantarse a esta modificación, al exigir el previo análisis del fondo económico. Faltan, no obstante, pautas o indicadores adicionales que sirvieran de ayuda a la aplicación de las definiciones de la NRV 20.^a del Plan General de Contabilidad.

5. CONCLUSIÓN Y PRIMERA APLICACIÓN

El método de integración proporcional consiste en integrar la parte proporcional de los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad multigrupo en las cuentas consolidadas. Las transacciones entre la entidad multigrupo y el resto de las entidades del grupo se eliminarán en la proporción en que participe el grupo en la entidad multigrupo, no existiendo, en consecuencia, socios externos correspondientes a la entidad multigrupo.

El Real Decreto 1159/2010 permite la utilización del método de integración proporcional para la integración en las cuentas consolidadas de las entidades multigrupo, no obstante, alternativamente se permite utilizar el método de la participación (puesta en equivalencia). Las normas

internacionales de contabilidad, si bien permiten ambos métodos, consideran preferible el método de integración proporcional. Una vez elegido un método, debe ser el mismo para todas las entidades multigrupo que existan en el perímetro de consolidación.

A diferencia del método de integración global, las adquisiciones posteriores de porcentajes adicionales en la entidad multigrupo pueden generar diferencias de primera consolidación posteriores a la primera adquisición, por lo que podrán existir diferentes fondos de comercio o diferencias negativas de consolidación correspondientes a la misma entidad multigrupo.

Las aportaciones no dinerarias entre la entidad multigrupo y el grupo se tratarán como si de una permuta se tratara, con la excepción de que las pérdidas o beneficios que se puedan haber generado en la operación deben ser eliminados en la proporción en que el grupo participe en la entidad multigrupo.

Por último, el método de integración proporcional se utiliza no solo para la incorporación de las cuentas de negocios conjuntos estructurados bajo una forma societaria (entidad multigrupo) en cuentas consolidadas, sino que también se utiliza en la incorporación de determinados negocios conjuntos (explotaciones conjuntas sin forma societaria: UTE o comunidades de bienes) en las cuentas individuales de los partícipes.

Su escaso uso a la hora de elaborar cuentas consolidadas, siendo más común la utilización del método de la participación (puesta en equivalencia) para incorporar entidades multigrupo, marca una tendencia en la futura regulación contable, hasta el punto de que las actuales propuestas internacionales abogan por la desaparición del método de integración proporcional para la incorporación de entidades multigrupo, aunque se mantiene a efectos de incorporar negocios conjuntos (UTE, comunidades de bienes...) en las cuentas individuales.

En aras de facilitar el estudio y a modo de cierre de este primer capítulo relativo al método de integración proporcional, debemos tener presente que no difiere en su lógica del método de integración global, con la excepción de que las cuentas de la participada se integran en la proporción que esta posea en el negocio conjunto. Recordar que en este sentido, el negocio conjunto se sustenta en la existencia de un número de socios que tengan el control conjunto, de tal forma que ninguno pueda reclamar el control exclusivo del negocio y que exista un acuerdo en el que se regule la forma en que dicho control se ejerce por parte de todos los socios.

Desde la óptica de la teneduría contable, la integración proporcional se lleva a cabo mediante la aplicación de los siguientes pasos:

- a) Los activos y pasivos del negocio conjunto se añaden a los activos y pasivos de la dominante (o partícipe) en proporción a los intereses que esta tenga en el negocio conjunto.
- b) Los ingresos, gastos y flujos de efectivo del negocio conjunto se añaden a los activos y pasivos de la dominante (o partícipe) en proporción a los intereses que esta tenga en el negocio conjunto.

- c) Se realizan las eliminaciones económicas necesarias por operaciones participe-grupo en la proporción en que participe el grupo en el negocio conjunto.
- d) El importe en libros, en su caso, de la entidad multigrupo o el valor de la participación en las cuentas individuales de la dominante, se eliminan de las cuentas agregadas, así como las cuentas de patrimonio neto ajustada del negocio conjunto.
- e) Se incorpora el patrimonio neto del negocio conjunto generado desde la incorporación por parte de la dominante (o participe) al negocio conjunto en proporción a los intereses que esta tenga en el negocio conjunto.

La primera aplicación del Real Decreto 1159/2010 en materia de integración proporcional no debe suponer grandes dificultades, ya que si bien completa y aclara algunos aspectos, como el de las aportaciones no dinerarias, no difiere de lo establecido en nuestra normativa anterior, por lo que no son de esperar ajustes significativos en aquellas entidades que venían integrándose de forma proporcional en las cuentas consolidadas.

En definitiva, las premisas establecidas para la integración global no difieren sustancialmente de lo establecido para la integración global, exceptuando lo relativo al porcentaje de integración. De hecho, para aquellas sociedades consolidadas por primera vez en una fecha posterior a la de adquisición, las pautas a seguir son idénticas que en materia de integración global. En concreto, la disposición transitoria sexta establece que en el supuesto de que una sociedad hubiera quedado dispensada de la obligación de consolidar por razón del tamaño, podrá considerarse que se produce la incorporación de una dependiente al grupo en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que estuviera obligada a formular cuentas consolidadas, o que las formulara voluntariamente. Siendo el fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación, la que surja en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que estuviera obligada a formular (o que las formulara voluntariamente). En esta situación la diferencia negativa de consolidación se considerará reservas de la dominante.

Bibliografía

- ÁLVAREZ, Sixto: *Consolidación Estados Financieros*, ed. McGraw-Hill, 2.ª edición (págs. 169-170).
- DE LAS HERAS, Lorenzo: *Normas de Consolidación. Comentarios y casos prácticos*, ed. CEF.
- PALLARÉS SANCHIDRIÁN, Jorge: «Procesos de deterioro de valor en el fondo de comercio». *Técnica Contable*, dic. 2009, págs. 36 y ss.
- Guía de la NIIF 3 y la NIC 27 revisadas. Deloitte. (www.iasplus.com).
- GONZÁLEZ SAINZA, Javier [2011]: «Nuevas normas sobre consolidación de Estados Financieros (I). Introducción. Sujetos de la consolidación. Obligación de consolidar. Métodos de consolidación y procedimientos de puesta en equivalencia», *RCyT*. CEF, núm. 333, pág. 175.

OTRAS NORMAS APLICABLES A LA CONSOLIDACIÓN I. CONVERSIÓN DE CUENTAS ANUALES EN MONEDA EXTRANJERA (XIII)

JOAQUÍN IZQUIERDO PERIS

*Técnico de Auditoría de la Sindicatura de Comptes
de la Comunitat Valenciana
Profesor del CEF en Valencia*

Extracto:

CUANDO una sociedad domiciliada en España decide participar en negocios en el extranjero, se puede enfrentar a la problemática de integrar estados financieros que están denominados en monedas distintas al euro, que según el Código de Comercio es la moneda en la que se formulan las cuentas anuales consolidadas.

Para poder agregar estados financieros que estén denominados en monedas funcionales diferentes a las de presentación de estados financieros consolidados, es preciso llevar a cabo un proceso de homogeneización, consistente en convertir dichos estados en la moneda de presentación de los estados financieros consolidados, que puede coincidir con la moneda funcional de la dominante del grupo de sociedades o no. Como regla general, las Normas de consolidación españolas propugnan un método que se aproxima al denominado tipo de cambio de cierre.

El procedimiento de conversión a euros de cuentas anuales con monedas de economías consideradas hiperinflacionarias tiene reglas específicas, encaminadas a re-expresar dichas cuentas para que reflejen los cambios en el poder adquisitivo de la moneda.

Palabras clave: conversión, moneda funcional, moneda de presentación, diferencias de conversión, hiperinflación y transacciones en moneda extranjera.

OTHER RULES OF CONSOLIDATION I. TRANSLATION OF FOREIGN CURRENCY FINANCIAL STATEMENTS (XIII)

JOAQUÍN IZQUIERDO PERIS

*Técnico de Auditoría de la Sindicatura de Comptes
de la Comunitat Valenciana
Profesor del CEF en Valencia*

Abstract:

As a company located in Spain takes a decision for investing in a foreign operation, it might face the problem of consolidate financial statements which are presented in currencies other than the euro, the currency in which consolidated financial statements are presented according to the Code of Commerce and the ruling law.

For adding financial statements that are presented in functional currencies other than the presentation currency of consolidated financial statements, it must carry out a homogenization process, consisting make those statements in the currency of the consolidated financial statements, which may coincide with the functional currency of the parent company of the group or not. As a general rule, the Spanish building standards advocate a method that approximates the so-called year-end exchange rate.

The procedure for translate into euros the financial statements of an entity that reports in the currency of a hyperinflationary economy has specific rules, aiming a restatement of financial accounts in order to reflect on the change in the general price index.

Keywords: translation, functional currency, presentation currency, exchange difference, hyperinflation and foreign currency transactions.

Sumario

1. Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación.
 - 1.1. Conceptos previos.
 - 1.2. Determinación de la moneda funcional.
 - 1.3. El método de conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación.
2. Conversión a euros de cuentas anuales con monedas de economías afectadas por altas tasas de inflación.
 - 2.1. Re-expresión de las cuentas anuales.
 - 2.2. Conversión de las cuentas anuales re-expresadas.
3. Conversión de estados financieros de sociedades puestas en equivalencia.
4. Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados.
 - 4.1. Eliminación de partidas intragrupo.
 - 4.2. Eliminación de resultados por operaciones internas.
5. Otros aspectos de la conversión de cuentas anuales en moneda extranjera.
 - 5.1. Inversión neta en una sociedad en el extranjero.
 - 5.2. Contabilidad de coberturas de transacciones entre sociedades del grupo y de inversiones netas en una sociedad en el extranjero.
 - 5.3. Enajenación u otra forma de disposición de una sociedad en el extranjero.
 - 5.4. Transferencia a resultados de las diferencias de conversión.

Bibliografía.

1. CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS EN MONEDA FUNCIONAL DISTINTA DE LA MONEDA DE PRESENTACIÓN

1.1. Conceptos previos

El tratamiento de la moneda extranjera en la consolidación de estados conforme a la normativa española exige dar los siguientes pasos:

- 1.º La entidad dominante está obligada a determinar su moneda funcional.
- 2.º Todas las transacciones en moneda extranjera se convierten a la moneda funcional. Para ello debe aplicarse la norma de registro y valoración 11.ª del Plan General de Contabilidad.
- 3.º La entidad dominante debe decidir si la moneda funcional de cada una sus dependientes, multigrupo y asociadas es coincidente con la moneda funcional de la propia entidad. Los criterios que deben utilizarse están recogidos en el artículo 59 de las Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC).
- 4.º La consolidación tiene lugar en la moneda de presentación del grupo (que según la normativa vigente española es el euro), convirtiendo los estados financieros individuales, denominados en moneda funcional, a moneda de presentación.

1.2. Determinación de la moneda funcional

El artículo 59 de las NOFCAC, especifica que la moneda funcional es «la moneda del entorno en el que la empresa genera y emplea el efectivo», y que la determinación de la moneda funcional ha de realizarse prioritariamente en función de los siguientes criterios:

- a) Será la moneda que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios, es decir, que como regla general, será la moneda en la que se realice la facturación y en la moneda en que se cobren. A título de ejemplo, si las ventas de exportación a Japón de una empresa domiciliada en España suponen la práctica totalidad de su cifra de negocios, puede determinarse que la moneda funcional de esta empresa es el yen japonés.

- b) Será la moneda del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios. Como ejemplo orientativo, supongamos una empresa domiciliada en España, cuyo objeto social es el arrendamiento de bienes inmuebles situados en Brasil. Los precios de los arrendamientos figuran en los contratos y están determinados en euros. Sin embargo, los precios del mercado inmobiliario brasileño fluctuarán en el sentido de la economía de aquel país y, por tanto, será el real brasileiro la moneda funcional de esta empresa domiciliada en España.
- c) Será la moneda que influya en los costes de mano de obra, de los materiales y otros costes incurridos por la producción de bienes o el suministro de servicios, es decir, la moneda de la que dependan fundamentalmente los gastos de la entidad. Por ejemplo, si el proceso productivo de una entidad domiciliada en España se caracteriza por ser intensivo en capital y requiere una elevada inversión en maquinaria producida en Estados Unidos, será el dólar americano la moneda funcional de esta empresa domiciliada en España.

Sin embargo, la concurrencia de hechos y circunstancias relevantes para la empresa pueden implicar que existan dos o más monedas relevantes que puedan llegar a considerarse monedas funcionales. La entidad solo puede tener una moneda funcional y, por tanto, la dirección de la empresa debe establecer el criterio para determinar cuál de las monedas relevantes debe considerarse moneda funcional. El artículo 59 de las NOFCAC aporta criterios supletorios a los anteriormente descritos que suministran evidencia adicional sobre cuál es la moneda funcional. Estos criterios son:

- a) Cuál es la moneda en la que se generan los fondos de las actividades de financiación, es decir, la que corresponde a los instrumentos de deuda y patrimonio neto emitidos.
- b) Cuál es la moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de explotación, es decir, en qué moneda figuran los fondos líquidos de la empresa.

En el mismo artículo 59, se indica que la presunción, salvo prueba en contrario, es que la moneda funcional de las empresas domiciliadas en España es el euro.

Una vez determinada la moneda funcional de la sociedad dominante, en función de lo descrito anteriormente, habrá de decidir si la moneda funcional del resto de entidades que forman parte del perímetro de consolidación es la misma que la de la sociedad obligada a consolidar. Para ello, las NOFCAC establecen cuatro factores para decidir sobre la moneda funcional de las sociedades del perímetro de consolidación, de tal forma que proporcionen evidencia complementaria, pues se debe dar prioridad a los indicadores que se centran en el entorno económico principal (moneda que fundamentalmente influye sobre los precios de venta de bienes y servicios, el país cuya fuerza competitiva y regulaciones determinan fundamentalmente los precios de venta de los bienes y servicios de la entidad, y la moneda que influye principalmente en los costes de mano de obra, materiales y otros costes para suministrar bienes y servicios). Los factores complementarios definidos en el artículo 59 de las NOFCAC son:

- a) Si las actividades se llevan a cabo con un grado significativo de autonomía, o por el contrario son una extensión de las actividades de la sociedad dominante.

- b) Si la proporción que representan las transacciones entre la sociedad que se consolida y la sociedad dominante es reducida, o por el contrario es elevada.
- c) Si los flujos de efectivo de la sociedad que se consolida afectan directamente a los flujos de efectivo de la sociedad dominante y están disponibles para ser remitidos a la misma.
- d) Si los flujos de efectivo de las actividades de la sociedad que se consolida son suficientes para atender las obligaciones por deudas presentes y futuras que surgen en el curso normal de la actividad.

Estos factores complementarios se refieren al grado de dependencia que mantiene la sociedad dominante con la sociedad consolidada, de tal forma que a mayor intensidad entre una y otra, mayor evidencia de que la moneda funcional de ambas entidades es la misma.

La moneda funcional refleja las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma, por lo que una vez definida la moneda funcional no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones. En este último caso, se aplicarán los procedimientos de conversión a la nueva moneda funcional de forma prospectiva desde la fecha de cambio.

No obstante lo anteriormente descrito, la normativa sí que contempla la posibilidad que un negocio adquirido esté compuesto por negocios que tengan monedas funcionales distintas.

1.3. El método de conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación

El Código de Comercio no define criterios de conversión de las sociedades que presentan sus cuentas en moneda distinta del euro. El Plan General de Contabilidad tampoco desarrolla una sistemática al respecto, y en la norma de registro y valoración 11.^a se remite a la metodología de la consolidación. El artículo 61 de las NOFCAC contempla las reglas que han de seguirse para convertir las cuentas anuales de una sociedad cuya moneda funcional sea distinta del euro, que son:

- 1.º Se convierten todas las partidas del activo y el pasivo del balance según el tipo de cambio vigente en la fecha de cierre, incluidos el fondo de comercio de consolidación y todos los ajustes que se haya practicado a los activos y pasivos de la sociedad consolidada para que figuren a valor razonable en la fecha de adquisición de control, como consecuencia de la aplicación del método de adquisición.
- 2.º El patrimonio neto debe convertirse a tipo de cambio histórico. El tipo de cambio histórico debe matizarse, pues no habrá que retrotraerse necesariamente a la fecha en que la sociedad se constituyó. En primer lugar, debe identificarse qué partidas del patrimonio neto existían en el momento en que la sociedad dominante adquiere el control del negocio, es decir, el capital, reservas, subvenciones, ajustes de valor y resultado del ejercicio que figurasen en

la fecha de adquisición; estas partidas se convierten al tipo de cambio existente en la mencionada fecha de adquisición. Como regla general, los incrementos posteriores deberán convertirse al tipo de cambio vigente en el momento de la operación que dé lugar a la variación en el patrimonio neto.

- Incrementos de capital: si se produce un aumento del capital como consecuencia de una ampliación de capital por aportaciones de socios, se deberá convertir dicha cuantía al tipo de cambio en la fecha de inscripción en el registro. Sin embargo, si se trata de una ampliación liberada, es decir, con cargo a reservas, habrá que tener en cuenta la fecha en que se generaron las reservas consumidas.
- Reservas generadas desde la fecha de adquisición: se convierten al tipo de cambio resultante aplicado a los ingresos y gastos que dan lugar al resultado retenido de ejercicios anteriores, es decir, una vez descontando el posible reparto de dividendos. Tal y como se regula en el artículo 61, es posible la utilización de un tipo de cambio promedio mensual para convertir los ingresos y gastos del ejercicio, por tanto, los resultados no distribuidos en ejercicios anteriores se convierten al tipo medio ponderado de cada uno de los años, excepto aquellos que resultan de transferencias a las respectivas cuentas de pérdidas y ganancias de ingresos y gastos previamente reconocidos en el patrimonio neto (como por ejemplo, las variaciones en el valor razonable de activos financieros clasificados como disponibles para la venta, transferencias de subvenciones, donaciones y legados...).
- El resultado del ejercicio es la diferencia entre los ingresos y los gastos. La regla general es que se debe utilizar el tipo de cambio a la fecha en que se produce cada una de las operaciones que se realicen durante el ejercicio. La complejidad que implica esta conversión para aquellas entidades que no cuenten con una aplicación informática contable adecuada ha llevado al regulador a posibilitar la alternativa de convertir los ingresos y gastos a un tipo de cambio medio ponderado del periodo. La ponderación debe entenderse en función de la estacionalidad de los ingresos y gastos, si bien la norma permite como máximo la utilización de un tipo de cambio mensual.
- Los ingresos y gastos derivados de la transferencia a resultados de las subvenciones deben convertirse al tipo de cambio histórico, es decir, en la fecha en que se obtuvo la subvención y por tanto el ingreso imputado en el patrimonio neto. Si esta fecha es con anterioridad a la toma de control, se debe convertir al tipo de cambio de la fecha de adquisición. Si la subvención se ha obtenido en un momento posterior, su transferencia a resultados se realiza con el tipo de cambio de la fecha del otorgamiento de la subvención.
- Asimismo, los ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto como consecuencia de ajustes por cambios de valor serán convertidos al tipo de cambio vigente en la fecha de la valoración (si la inversión se mantiene a lo largo de varios ejercicios, las actualizaciones derivadas de los ajustes por valoración se producirán al cierre de cada ejercicio), salvo que sea anterior a la fecha de adquisición, que entonces se convierte al tipo de cambio de esta fecha. Cuando en ejercicios posteriores se realice la transferencia de beneficios o pérdidas, esta transferencia a la cuenta de resultados se convierte al tipo de cambio histórico, es decir, el vigente en la fecha en que se produjo el ajuste de la valoración.

- 3.º Dado que el patrimonio neto se convierte a tipo de cambio histórico, los socios externos figurarán inicialmente a tipo de cambio histórico (art. 61.2.6). Sin embargo, resulta necesario matizar que el saldo final de los socios externos que figura en el balance consolidado, al atribuírsele la parte proporcional de las diferencias de conversión que describimos en el párrafo siguiente, estará de forma efectiva a tipo de cambio de cierre.
- 4.º El método de contabilidad basado en la partida doble nos hacen llegar a la ecuación fundamental del sistema, activo menos pasivo es igual a patrimonio ($\text{Activo} - \text{Pasivo} = \text{Patrimonio neto}$). Resulta obvio desde un punto de vista matemático que la anterior ecuación no puede mantener la igualdad si una expresión se convierte a un tipo de cambio diferente al de la otra expresión. Por este motivo, la diferencia entre el importe neto de activo y pasivo y las partidas de patrimonio neto se registra como una partida adicional del patrimonio neto, denominada «diferencia de conversión». Esta partida debe figurar, en su caso, neta del efecto impositivo, y se atribuye a la sociedad dominante y a los socios externos en función de su participación.

Debe tenerse presente que también surgen en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto diferencias de conversión por dos motivos adicionales:

1. Aquellas que surgen de las plusvalías/minusvalías puestas de manifiesto en activos y pasivos identificables de la dependiente en la fecha de adquisición atribuibles tanto a socios externos como al grupo.
 2. Las que puedan surgir del fondo de comercio, que por la forma de explicitarlo en la norma española, exclusivamente sería atribuible a los socios externos.
- 5.º Los flujos de efectivo se convertirán al tipo de cambio de la fecha en que se produjo cada transacción o empleando un tipo de cambio medio ponderado del periodo (como máximo mensual) siempre que no haya variaciones significativas. Como consecuencia de aplicar el método indirecto para determinar los flujos de efectivo de las actividades de explotación, surge una diferencia en este estado. Los cambios en el capital corriente estarán calculados a tipo de cambio de cierre (por la diferencia entre activos corrientes y pasivos corrientes), pero, sin embargo, el resto de flujos, en aplicación del artículo 61.8 de las NOFCAC se convertirán al tipo de cambio histórico. En consecuencia, para que el aumento o disminución neta del efectivo o equivalentes según este estado no difiera de la diferencia entre el efectivo al comienzo del ejercicio y el efectivo al final del ejercicio [que en aplicación del art. 61.1 a) de las NOFCAC están convertidos al tipo de cambio de cierre], resulta necesario que en el estado de flujos de efectivo consolidado se incluya una partida (denominada «Efecto de las variaciones de los tipos de cambio») que recoja el efecto en el saldo final de efectivo de las fluctuaciones en el tipo de cambio (es previsible que el tipo de cambio de cierre del ejercicio no coincida con el tipo de cambio promedio del ejercicio y que tampoco sea idéntico al tipo de cambio de cierre del ejercicio anterior). Esta partida se presentará al margen de los flujos procedentes de las actividades de explotación, de inversión y de financiación.
- 6.º En el caso de que se integren en la consolidación cuentas anuales cuya fecha de cierre sea diferente de la fecha a la que se refieran las cuentas anuales consolidadas, los tipos de cambio aplicables para su conversión serán los correspondientes al periodo al que se refieran las cuentas anuales de la sociedad extranjera, sin perjuicio de los ajustes que fueran procedentes

en aplicación del proceso de homogeneización temporal, cuando entre la fecha de cierre de la sociedad extranjera y la del grupo se produzca una variación significativa en el tipo de cambio aplicable.

EJEMPLO 1:

Conversión de cuentas anuales en moneda extranjera

La sociedad «B» es una filial de un grupo de empresas y está situada en un país extranjero, cuya moneda denominaremos Me. La moneda funcional y de presentación de la sociedad dominante es el euro (que denominaremos Mn para la resolución del ejemplo).

La referida sociedad fue constituida el 1 de enero del año X0, invirtiendo la sociedad dominante «A» 3.000 unidades monetarias Me. El tipo de cambio existente en la fecha de constitución fue de 1,300 Mn/Me.

Al finalizar el ejercicio X3, el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad «B», y el estado de ingresos y gastos reconocidos, expresados en Me, son los siguientes:

Balance de situación en Me a 31 de diciembre de X3:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Inmovilizado material	66.512	Capital	13.400
Inversiones financieras a largo plazo	1.250	Reservas	30.000
Existencias	1.500	Subvenciones de capital	8.600
Deudores	6.000	Resultado del ejercicio	3.406
Tesorería	2.834	Pasivo no corriente	12.000
Periodificaciones a corto plazo	120	Pasivo corriente	10.810
Total activo	78.216	Total patrimonio neto y pasivo	78.216

Cuenta de pérdidas y ganancias en Me del ejercicio X3:

Concepto	Importe en Me
Ventas	36.800
Aprovisionamientos	(24.090)
Amortización	(6.630)
Imputación subvenciones de inmovilizado	300
Ingresos financieros	60
Gastos financieros	(1.574)
Impuesto sobre beneficios	(1.460)
Beneficio del ejercicio	3.406

.../...

.../...

Estado de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio X3 en Me:

Concepto	Importe en Me
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	3.406
Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto	
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias	
VIII. Subvenciones	(300)
IX. Efecto impositivo	90
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VIII + IX)	(210)
Total de ingresos y gastos reconocidos (A + B + C)	3.196

Se dispone además de la siguiente información:

- Los tipos de cambio han evolucionado, desde la fecha de la constitución de la filial, de la siguiente manera:

Ejercicio	Tipo cambio cierre (Mn/Me)	Tipo cambio promedio (Mn/Me)
X0	1,295	1,289
X1	1,305	1,309
X2	1,325	1,322
X3	1,365	1,358

El tipo de cambio promedio del ejercicio se considera representativo de los tipos de cambio existentes en las fechas de las transacciones, pues estos no han variado de forma significativa.

- El capital social en el momento de la constitución es de 3.000 unidades monetarias Me, y se realiza una ampliación de capital al cierre del ejercicio X2 por un importe de 10.400 unidades monetarias Me.
- Los resultados no distribuidos durante el periodo son los siguientes:

Ejercicio	En Me
X0	(3.000)
X1	7.000
X2	26.000

- Al cierre de los ejercicios X0 y X2 se han recibido dos subvenciones. La transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias de cada una de las subvenciones es la siguiente:

.../...

.../...

Subvención	Importe concedido	Transferencia a pérdidas y ganancias			Pendiente imputar al cierre de X3
		En X1	En X2	En X3	
Recibida en X0	8.300	200	200	200	7.700
Recibida en X2	1.000	—	—	100	900
Total	9.300	200	200	300	8.600

Se pide:

Convertir a Mn (moneda de presentación) el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de ingresos y gastos reconocidos de la sociedad dependiente «B».

Solución:

En este método todos los bienes, derechos y obligaciones se convierten al tipo de cambio de cierre y en las partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias se utilizará el tipo de cambio promedio, por considerarse que las alteraciones del tipo de cambio no son significativas y que la forma en la que se obtienen los ingresos y se realizan los gastos no difieren a lo largo del ejercicio. El patrimonio neto se convierte a los tipos de cambio histórico.

Balance de situación a 31 de diciembre de X3 de la sociedad «B» convertido a Mn:

Concepto	Importe en Me	Tipo de cambio	Importe en Mn
Inmovilizado material	66.512	1,365	90.789
Inversiones financieras a largo plazo	1.250	1,365	1.706
Existencias	1.500	1,365	2.048
Deudores	6.000	1,365	8.190
Tesorería	2.834	1,365	3.868
Periodificaciones a corto plazo	120	1,365	164
Total activo	78.216		106.765
Capital	13.400	Nota (1)	17.680
Reservas	30.000	Nota (2)	39.660
Subvenciones	8.600	Nota (3)	11.164
Resultado del ejercicio	3.406	Nota (4)	4.609
Diferencias de conversión		Nota (5)	1.761
Pasivo por impuesto diferido		Nota (5)	755
Pasivo no corriente	12.000	1,365	16.380
Pasivo corriente	10.810	1,365	14.756
Total patrimonio neto y pasivo	78.216		106.765

.../...

.../...

Cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio X3 de la sociedad «B» convertida a Mn:

Concepto	Importe en Me	Tipo de cambio	Importe en Mn
Ventas	36.800	1,358	49.974
Aprovisionamientos	(24.090)	1,358	(32.714)
Amortización	(6.630)	1,358	(9.004)
Imputación subvenciones de inmovilizado	300	Nota (7)	392
Ingresos financieros	60	1,358	81
Gastos financieros	(1.574)	1,358	(2.137)
Impuesto sobre beneficios	(1.460)	1,358	(1.983)
Beneficio del ejercicio	3.406		4.609

Estado de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio X3 de la sociedad «B» convertido a Mn:

Concepto	Importe en Me	Tipo de cambio	Importe en Mn
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	3.406	Nota (4)	4.609
Ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto			
V. Diferencias de conversión		Nota (6)	2.114
VI. Efecto impositivo		Nota (6)	(634)
B) Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (V + VI)			1.480
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
VIII. Subvenciones	(300)	Nota (7)	(392)
IX. Efecto impositivo	90	Nota (8)	118
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VIII + IX)	(210)		(274)
Total de ingresos y gastos reconocidos (A + B + C)	3.196		5.815

Nota (1): El capital valorado al tipo de cambio histórico, en la fecha de constitución de la sociedad y de la ampliación de capital:

Concepto	Importe en Me	Tipo de cambio histórico	Importe en Mn
Capital inicial (inicio del ejercicio X0)	3.000	1,300	3.900
Ampliación de capital (cierre del ejercicio X2)	10.400	1,325	13.780
Total capital	13.400		17.680

Nota (2): Los resultados retenidos de ejercicios anteriores se convierten al tipo de cambio medio del periodo correspondiente, excepto la transferencia de subvenciones, que se convierten a su tipo de cambio histórico en el momento en que se percibieron.

.../...

.../...

Concepto	Importe en Me	Tipo de cambio aplicable	Importe en Mn
Resultado no distribuido de X0	(3.000)	1,289	(3.867)
Resultado no distribuido de X1			
Por transferencia de subvenciones en X1 [Nota (3)]	200	1,295	259
Resto	6.800	1,309	8.901
Resultado no distribuido de X2			
Por transferencia de subvenciones en X2 [Nota (3)]	200	1,295	259
Resto	25.800	1,322	34.108
Total reservas	30.000		39.660

Nota (3): Las subvenciones pendientes de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias deben convertirse al tipo de cambio del momento en que se percibieron:

Subvención	Importe concedido (en Me)	Transferencia a pérdidas y ganancias			Pendiente imputar al cierre de X3 (en Me)	Tipo cambio histórico	Pendiente imputar al cierre de X3 (en Mn)
		En X1 (en Me)	En X2 (en Me)	En X3 (en Me)			
Recibida en X0	8.300	200	200	200	7.700	1,295	9.972
Recibida en X2	1.000	–	–	100	900	1,325	1.192
Total subvenciones	9.300	200	200	300	8.600		11.164

Nota (4): Dato asumido de la cuenta de pérdidas y ganancias una vez convertidos todos los ingresos y gastos del ejercicio.

Nota (5): Diferencia para mantener la igualdad contable de activo igual a patrimonio neto y pasivo, una vez convertidos todos los epígrafes a su tipo de cambio correspondiente, neto de su efecto impositivo.

Concepto	Importe en Mn
Más	
Total activo	106.765
Menos	
Pasivo no corriente	16.380
Pasivo corriente	14.756
a) Patrimonio neto a tipo cambio cierre	75.629
Capital	17.680
Reservas	39.660
Subvenciones de Capital	11.164
Resultado del ejercicio	4.609
b) Patrimonio neto a tipo de cambio histórico	73.113
c) = a) – b) Diferencia de conversión (bruto)	2.516
Efecto impositivo (30%)	755
Diferencia de conversión neta efecto impositivo	1.761

Nota (6): La evolución de un ejercicio contable a otro en las diferencias de conversión, se llevan al estado de ingresos y gastos reconocido. La diferencia de conversión al 31 de diciembre de X2 asciende a 402 Mn, como resultado del cálculo del patrimonio neto a tipo de cambio de cierre

.../...

.../...

$[(13.400 + 30.000 + 8.900) \times 1,325 = 69.298]$ menos el patrimonio neto a tipo de cambio histórico $[(17.680 + 39.660 + 11.556) = 68.896]$. Por tanto, la diferencia de conversión (bruta) ha aumentado de 402 a 2.516, es decir, en el estado de ingresos y gastos reconocido agregado debe figurar un incremento bruto de 2.114, siendo el efecto impositivo $634 (30\% \times 2.114)$.

Nota (7): La transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias de ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto se realiza con el tipo de cambio histórico al que se reconocieron los citados ingresos y gastos, es decir, del ejercicio en que se recibieron las subvenciones.

Subvención	Importe en Me	Tipo de cambio histórico	Importe en Mn
Transferencia en X3 de subvención recibida en X0 [Nota (3)]	200	1,295	259
Transferencia en X3 de subvención recibida en X2 [Nota (3)]	100	1,325	133
Total	300		392

Nota (8): El efecto impositivo de la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias de ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto se calcula aplicando el tipo impositivo, es decir, $392 \times 30\% = 118$.

2. CONVERSIÓN A EUROS DE CUENTAS ANUALES CON MONEDAS DE ECONOMÍAS AFECTADAS POR ALTAS TASAS DE INFLACIÓN

Las NOFCAC establecen reglas especiales para convertir las cuentas anuales de sociedades extranjeras cuya moneda funcional corresponda a una economía con altas tasas de inflación. La metodología está recogida en el artículo 62 de las mencionadas Normas.

Conforme a este artículo, coincidente con lo expresado en la norma de registro y valoración 11.^a del Plan General de Contabilidad, existen altas tasas de inflación cuando se den determinadas características en el entorno económico de un país, entre las que se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

- a) Que la tasa acumulativa de inflación en tres años se aproxime o sobrepase el 100 por 100.
- b) Que la población en general prefiera conservar su riqueza en activos no monetarios o en otra moneda extranjera estable.
- c) Que las cantidades monetarias se suelen referenciar en términos de otra moneda extranjera estable, pudiendo incluso los precios establecerse en otra moneda.
- d) Que las ventas y compras a crédito tengan lugar a precios que compensen la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto, o
- e) Que los tipos de interés, salarios y precios se ligen a la evolución de un índice de precios.

La conversión a euros de cuentas anuales expresadas en una moneda funcional que corresponda a una economía hiperinflacionaria requiere, con carácter previo, llevar a cabo la re-expresión de las cuentas anuales, y a continuación convertir los epígrafes a tipo de cambio de cierre.

2.1. Re-expresión de las cuentas anuales

Cuando las sociedades extranjeras se encuentren afectadas por altas tasas de inflación, las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias deben ser ajustadas, antes de proceder a su conversión a euros, por los efectos de los cambios en los precios. Detrás de estos ajustes subyace la necesidad de expresar los estados financieros en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance.

La re-expresión de las cuentas anuales se realiza mediante la utilización de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo de la moneda, si bien la re-expresión no es inmediata y uniforme para todas las partidas de las cuentas anuales, sino que deben aplicarse las reglas siguientes:

- a) No se actualizará el valor de aquellos elementos que ya están contabilizados en términos de la unidad monetaria corriente, tales como las partidas monetarias y los elementos no monetarios contabilizados al valor razonable.
- b) Los activos y pasivos no monetarios contabilizados al coste histórico, incluidas amortizaciones acumuladas, se actualizarán desde la fecha de adquisición o de revalorización. Este importe ajustado será objeto de pérdida por deterioro del valor, de acuerdo con las disposiciones del Plan General de Contabilidad, cuando su cuantía exceda del importe recuperable.

Los activos y las obligaciones vinculadas, mediante acuerdos o convenios, a cambios en los precios, tales como los bonos o préstamos indexados, se ajustarán en función del acuerdo o convenio para expresar el saldo pendiente a la fecha del balance. Tales partidas se contabilizarán en el balance convertido por la cuantía calculada de esta forma.

- c) Al comienzo del primer ejercicio en que se realicen los ajustes por inflación, las partidas de patrimonio neto, excepto las reservas y los ajustes por cambios de valor, se actualizarán desde las fechas en que fueron aportadas, o desde el momento en que surgieron por otra vía. El importe de las reservas se determinará por diferencia con el resto de partidas del balance. Al final del primer ejercicio, así como en los ejercicios siguientes, se actualizarán todas las cuentas de patrimonio neto desde el inicio del periodo o desde la fecha de aportación, si fuese posterior.
- d) Los gastos e ingresos se actualizarán desde la fecha en que fueron incurridos.
- e) La cuenta de pérdidas y ganancias incluirá una partida con la denominación «pérdida o ganancia monetaria neta» que exprese la pérdida o ganancia de poder adquisitivo derivada de mantener activos y pasivos monetarios. Su importe se corresponderá con el de los ajus-

tes realizados para actualizar las partidas no monetarias a la unidad monetaria corriente, incluyendo los realizados a partidas de gastos e ingresos y patrimonio neto y que se deriven de cambios en el índice de precios del ejercicio. Este importe se podrá calcular también multiplicando la media ponderada de la posición monetaria neta mantenida en el ejercicio por la variación del índice en dicho ejercicio.

La partida anterior se clasificará como gasto o ingreso financiero, según el caso. A efectos del cálculo de la capitalización de gastos financieros, cuando así lo prevean las disposiciones del Plan General de Contabilidad, esta partida no se incluirá dentro de los gastos susceptibles de capitalización.

- f) Las partidas del estado de flujos de efectivo se actualizarán desde el momento en que se produjo el flujo correspondiente.

En consecuencia, la re-expresión de las partidas de las cuentas anuales no se realiza de forma uniforme para todas ellas. Las partidas monetarias y las no monetarias valoradas a valor razonable no se actualizan, y en cuanto al resto de partidas no monetarias se aplicarán distintos coeficientes en función de la variación experimentada por el índice general de precios desde el momento en que se refleja contablemente la partida (fecha de adquisición, fecha de aportación...). Esto implica que para mantener la igualdad contable $\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Patrimonio neto}$ es necesario reflejar la diferencia aritmética surgida, que es el resultado por exposición monetaria (pérdida o ganancia monetaria neta) que se considera realizado en el ejercicio.

2.2. Conversión de las cuentas anuales re-expresadas

Una vez se han ajustado los saldos de las cuentas anuales conforme a lo indicado en el epígrafe anterior, las cuentas re-expresadas reflejan los cambios en el poder adquisitivo de la moneda. A continuación se procede a la conversión a euros de las cuentas anuales re-expresadas. El artículo 62 de las NOFCAC, en su punto 2, detalla las reglas para llevar a cabo esta conversión. El procedimiento es sencillo, puesto que *se procede a la conversión a euros de los activos, pasivos, partidas de patrimonio neto, gastos e ingresos, mediante la utilización del tipo de cambio de cierre correspondiente a la fecha del balance más reciente*.

En cuanto a las cifras comparativas, no es necesario ajustarlas por las variaciones que se hayan producido en el nivel de precios o en los tipos de cambios. Deben respetarse los importes corrientes de cada año, calculados conforme al epígrafe 2.1 y convertidos al tipo de cambio de cierre del ejercicio correspondiente. Tan solo será necesaria la actualización de las cifras comparativas en el primer ejercicio en el que se considere que la economía está afectada por altas tasas de inflación.

En el ejercicio en que una sociedad identifique que una economía deja de tener altas tasas de inflación, dejará de aplicar los criterios anteriores. En tal caso, las cifras expresadas en la unidad de valoración corriente al final del ejercicio anterior tendrán la consideración de coste histórico de dichas partidas.

EJEMPLO 2:

La conversión a euros de cuentas anuales con monedas de economías afectadas por altas tasas de inflación

La sociedad «A» participa en el 100 por 100 de los derechos de votos y en el capital de la sociedad «B», que está domiciliada en un país extranjero y cuya moneda funcional denominaremos Me. La moneda funcional y de presentación de la sociedad dominante es el euro (denominaremos Mn para la resolución del ejemplo), coincidente con la de presentación de estados financieros consolidados.

En este país, el Índice General de Precios (IGP) ha evolucionado de la siguiente forma, partiendo de base 100 en el comienzo del año X0.

Ejercicio	IGP cierre ejercicio	IGP promedio ejercicio
X0	120	110
X1	155	135
X2	210	185
X3	250	230
X4	340	310
X5	400	375
X6	490	450

Los tipos de cambio han evolucionado a lo largo de los ejercicios de la siguiente manera en relación con 1 Mn o 1 euro (moneda nacional del país de la sociedad dominante):

Ejercicio	Tipo cambio cierre ejercicio	Tipo cambio promedio ejercicio
X0	2,0	1,8
X1	2,2	1,9
X2	1,8	2,0
X3	2,4	2,1
X4	2,2	2,0
X5	2,0	1,9
X6	1,7	1,8

La sociedad «A» constituye la sociedad «B» en el inicio del ejercicio X3 (fecha de adquisición), siendo la inversión neta realizada de 4.000 u.m de Me en concepto de capital social.

Al finalizar el ejercicio X6, las cuentas anuales individuales de la sociedad «B» son las siguientes expresadas en Me (moneda extranjera):

.../...

.../...

Balance de situación en Me a 31 de diciembre de X6:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Inmovilizado material	4.900	Capital	4.000
Existencias	2.000	Reservas	4.000
Tesorería	3.500	Ajustes de valor	600
Cuentas a cobrar	500	Resultado ejercicio	1.000
Inversiones financieras	3.700	Cuentas a pagar	5.000
Total activo	14.600	Total patrimonio neto y pasivo	14.600

Cuenta de pérdidas y ganancias en Me del ejercicio X6:

Concepto	Importe en Me
Ventas	20.000
Otros ingresos	2.900
Compras y otros gastos	(21.200)
Amortización	(700)
Beneficio del ejercicio	1.000

Estado de ingresos y gastos reconocidos en Me del ejercicio X6:

Concepto	Importe en Me
Resultado del ejercicio	1.000
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto: Por valoración de instrumentos financieros	200
Total de ingresos y gastos reconocidos	1.200

Estado de flujos de efectivo en Me del ejercicio X6:

Concepto	Importe en Me
Resultado del ejercicio	1.000
Ajustes del resultado: Amortización	700
Cambios en el capital corriente	0
Flujos de efectivo de las actividades de explotación	1.700
Aumento del efectivo ¹	1.700

Se dispone de la siguiente información adicional sobre las partidas de balance:

¹ Se ha supuesto la hipótesis de no existir flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación.

.../...

.../...

- El epígrafe del inmovilizado está compuesto de los siguientes elementos:

Elemento	Fecha adquisición	Coste (en Me)	Vida útil	Amortización acumulada en X6 (en Me)	Valor contable en X6 (en Me)
Terreno	01-01-X3	2.300	–	–	2.300
Construcciones	01-01-X3	3.000	10 años	1.200	1.800
Maquinaria	31-12-X3	2.000	5 años	1.200	800
Total		7.300			4.900

- Las existencias al cierre del ejercicio X6 están valoradas a precio medio ponderado según las compras realizadas durante el mismo ejercicio.
- La aportación del capital fue realizada íntegramente en el momento de su constitución, que fue al inicio del ejercicio X3.
- El detalle de las reservas según el ejercicio en que se generaron es el siguiente:

Ejercicio	Importe en Me
Resultado no distribuido X3	600
Resultado no distribuido X4	1.400
Resultado no distribuido X5	2.000
Total	4.000

- Los ajustes de valor al 31 de diciembre de X6 se refieren a la actualización a valor razonable de las inversiones en el patrimonio de otras empresas (clasificada como activos financieros disponibles para la venta), que fueron adquiridos al comienzo del ejercicio X5. El precio de la transacción, incluyendo los costes directamente atribuibles, fue de 3.100 Me. El valor razonable de estos activos a 31-12-X5 y a 31-12-X6 era de 3.500 Me y 3.700 Me, respectivamente.

Se pide:

Re-expresar el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de ingresos y gastos reconocidos y el estado de flujos de efectivo, de la sociedad «B» del ejercicio X6, teniendo en cuenta que el ejercicio X3 fue el primer ejercicio en que se realizaron los ajustes por inflación.

Solución:

La tasa acumulativa de inflación de los últimos tres años al inicio del ejercicio X6, es decir, del periodo comprendido entre el inicio del ejercicio X3 y el cierre del ejercicio X5, asciende a 90 por 100 $[(IGP\ 31-12-X5 - IGP\ 01-01-X3)/IGP\ 01-01-X3 = (400 - 210)/210 = 0,90]$. Según el artículo 62 de las NOFCAC, dado que la tasa acumulativa se aproxima al 100 por 100 se considera que es una economía afectada por

.../...

.../...

altas tasas de inflación. Por tanto, antes de proceder a la conversión, deben re-expresarse las cuentas anuales de la sociedad «B».

La re-expresión consiste en la aplicación de un coeficiente corrector a los saldos de las cuentas anuales, para reflejar los cambios en el poder adquisitivo de la moneda. Este coeficiente será la evolución experimentada por el IGP desde la fecha de incorporación, actualización, generación..., es decir, desde el momento en que surgen los elementos patrimoniales hasta la fecha de cierre del ejercicio en el cual se está llevando a cabo la consolidación.

Las reglas definidas en el artículo 62 de las NOFCAC aplicadas en este ejemplo dan lugar a los siguientes ajustes:

- a) Inmovilizado material: se trata de una partida no monetaria que se contabiliza por su coste histórico. Se actualizan desde la fecha de adquisición, a partir de la evolución experimentada por el IGP desde dicha fecha hasta la fecha de cierre del ejercicio X6, momento en el que el IGP es de 490.

Elemento	Fecha adquisición	Coste (en Me)	IGP fecha adquisición	Variación IGP (coeficiente corrector)	Re-expresión Coste (en Me)
Terreno	01-01-X3	2.300	210	$490/210 = 2,333$	5.367
Construcciones	01-01-X3	3.000	210	$490/210 = 2,333$	7.000
Maquinaria	31-12-X3	2.000	250	$490/250 = 1,960$	3.920
Total		7.300			16.287

En cuanto a la amortización acumulada, también se actualiza desde la fecha de adquisición del elemento:

Elemento	Fecha adquisición	Amortización acumulada X6 (en Me)	IGP fecha adquisición	Variación IGP (coeficiente corrector)	Re-expresión Coste (en Me)
Terreno	01-01-X3	–	210	$490/210 = 2,333$	–
Construcciones	01-01-X3	1.200	210	$490/210 = 2,333$	2.800
Maquinaria	31-12-X3	1.200	250	$490/250 = 1,960$	2.352
Total		2.400			5.152

Por tanto, el inmovilizado material re-expresado será 11.135 Me ($16.287 - 5.152$).

El gasto por amortización de los ejercicios X4, X5 y X6 fue:

Elemento	Fecha adquisición	Amortización del ejercicio X5 (en Me)	IGP fecha adquisición	Variación IGP (coeficiente corrector)	Re-expresión Coste (en Me)
Terreno	01-01-X3	–	210	$490/210 = 2,333$	–
Construcciones	01-01-X3	300	210	$490/210 = 2,333$	700

.../...

.../...

.../...

Elemento	Fecha adquisición	Amortización del ejercicio X5 (en Me)	IGP fecha adquisición	Variación IGP (coeficiente corrector)	Re-expresión Coste (en Me)
.../...					
Maquinaria	31-12-X3	400	250	$490/250 = 1,960$	784
Total		700			1.484

El gasto por amortización del ejercicio X3 fue:

Elemento	Fecha adquisición	Amortización X3 (en Me)	IGP fecha adquisición	Variación IGP (coeficiente corrector)	Re-expresión Coste (en Me)
Terreno	01-01-X3	–	210	$490/210 = 2,333$	–
Construcciones	01-01-X3	300	210	$490/210 = 2,333$	700
Maquinaria	31-12-X3	–	250	$490/250 = 1,960$	–
Total		300			700

- b) Existencias: partida no monetaria contabilizada a coste. Se actualiza desde la fecha de adquisición, si bien, dada la complejidad que supone el desglose de existencias en función de su efectiva incorporación al balance, se puede optar por asumir el promedio del ejercicio X6, de tal forma que el coeficiente corrector será el resultado de dividir el IGP al cierre del ejercicio X6 por el IGP promedio del ejercicio X6 [$490/450 = 1,088$]. Por tanto, el volumen de existencias re-expresado será 2.178 Me [$2.000 \times 1,088$].
- c) Las partidas monetarias (tesorería, cuentas a cobrar y cuentas a pagar) no son objeto de actualización.
- d) Las inversiones financieras, aun tratándose de una partida no monetaria, no son objeto de actualización porque ya se encuentran valoradas al cierre del ejercicio por su valor razonable.
- e) Respecto a las partidas de patrimonio neto: por tratarse de un ejercicio posterior a aquel en que se realizaron los ajustes por inflación por primera vez, se actualizarán todas las cuentas que conforman el patrimonio neto desde el inicio del periodo X3 (o desde la fecha de aportación si esta hubiera sido posterior).
- e1) Así, el capital, que fue aportado por los accionistas en el momento de la constitución de la sociedad, al inicio del ejercicio X3 se actualiza aplicando el coeficiente corrector resultado de dividir el IGP al cierre del ejercicio X6 por el IGP al inicio del ejercicio X3, que es el del cierre del ejercicio X2 [$490/210 = 2,333$]. Por tanto, el capital re-expresado será 9.333 Me [$4.000 \times 2,333$].
- e2) Las reservas se actualizan desde la fecha de generación. Para todos los ingresos y gastos que determinan el resultado de cada año, excepto la amortización del ejercicio, puede optarse por la utilización del IGP promedio del ejercicio corres-

.../...

.../...

pondiente, y para el gasto por amortización en función de la fecha de adquisición del elemento amortizado:

Concepto	Importe en Me	IGP fecha generación (promedio ejercicio)	Variación IGP (coeficiente corrector)	Re-expresión reservas en X3 (en Me)
Resultado no distribuido X3:	600			1.217
Amortización X3	(300)		Véase cálculo en a)	(700)
Resto ingresos y gastos	900	230	$490/230 = 2,130$	1.917
Resultado no distribuido X4:	1.400			1.835
Amortización X4	(700)		Véase cálculo en a)	(1.484)
Resto ingresos y gastos	2.100	310	$490/310 = 1,581$	3.319
Resultado no distribuido X5:	2.000			2.044
Amortización X5	(700)		Véase cálculo en a)	(1.484)
Resto ingresos y gastos	2.700	375	$490/375 = 1,307$	3.528
Total reservas a 31-12-X6	4.000			5.096

e3) Los ajustes de valor surgen al cierre del ejercicio X5 por la diferencia entre el valor razonable a dicha fecha y el precio de adquisición, y se incrementa por la variación al alza del valor razonable de los activos disponibles para la venta. Es la contrapartida de una partida de activo que está expresada a valor razonable en la fecha de presentación de los estados financieros y sobre la que no es necesaria aplicar la re-expresión. Por tanto, tampoco será necesario proceder a re-expresar el saldo por ajustes de valor. En consecuencia, no hay re-expresión en el estado de ingresos y gastos reconocidos en relación con los ajustes por valoración de instrumentos financieros.

f) Resultado del ejercicio: los ingresos y gastos se actualizan desde la fecha en que fueron incurridos. Para todos los ingresos y gastos excepto la amortización del ejercicio, puede optarse por la utilización del IGP promedio del ejercicio X6 de tal forma que el coeficiente corrector será el resultado de dividir el IGP al cierre del ejercicio X6 por el IGP promedio del ejercicio X6 [$490/450 = 1,088$]. Sin embargo, la amortización del periodo debe actualizarse en función de la fecha de adquisición del elemento amortizado. En el apartado a) se ha detallado la revalorización de la amortización.

Concepto	Importe en Me	IGP fecha adquisición (promedio ejercicio X6)	Variación IGP (coeficiente corrector)	Re-expresión reservas en X6 (en Me)
Ventas	20.000	450	$490/450 = 1,088$	21.778
Otros ingresos	2.900	450	$490/450 = 1,088$	3.158
Compras y otros gastos	(21.200)	450	$490/450 = 1,088$	(23.084)
Amortización	(700)	Véase cálculo en a)		(1.484)
Beneficio del ejercicio	1.000			368

.../...

.../...

g) En un periodo de inflación, toda empresa que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios, perderá poder adquisitivo, y toda empresa que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios, ganará poder adquisitivo, siempre que tales partidas no se encuentren sujetas a un índice de precios. En este ejemplo, los activos monetarios (tesorería y cuentas a cobrar) ascienden a 4.000 Me, mientras que los pasivos monetarios (cuentas a pagar) son 5.000 Me. Por tanto, en la cuenta de pérdidas y ganancias se debe incluir la ganancia de poder adquisitivo derivada de mantener activos y pasivos monetarios, siendo su importe los ajustes realizados a las partidas no monetarias, al patrimonio neto y a los ingresos y gastos.

Partida	Coste histórico	Valor actualizado	Ajuste
(+) Inmovilizado material	4.900	11.135	6.235
(+) Existencias	2.000	2.178	178
(-) Capital	(4.000)	(9.333)	(5.333)
(-) Reservas	(4.000)	(5.096)	(1.096)
(-) Ingresos y gastos	(1.000)	(368)	632
Total ganancia monetaria neta	(2.100)	(1.484)	616

Como consecuencia de la aplicación de las reglas, anteriores, al finalizar el ejercicio X6, las cuentas anuales individuales de la sociedad «B» re-expresadas en Me (moneda extranjera) son:

Balance de situación en Me a 31 de diciembre de X6:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Inmovilizado material	11.135	Capital	9.333
Existencias	2.178	Reservas	5.096
Tesorería	3.500	Ajustes de valor	600
Cuentas a cobrar	500	Resultado ejercicio	984
Inversiones financieras	3.700	Cuentas a pagar	5.000
Total activo	21.013	Total patrimonio neto y pasivo	21.013

Cuenta de pérdidas y ganancias en Me del ejercicio X6:

Concepto	Importe en Me
Ventas	21.778
Otros ingresos	3.158
Compras y otros gastos	(23.084)
Amortización	(1.484)
Ganancia monetaria neta	616
Beneficio del ejercicio	984

.../...

.../...

Estado de ingresos y gastos reconocidos en Me del ejercicio X6:

Concepto	Importe en Me
Resultado del ejercicio	984
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto: Por valoración de instrumentos financieros	200
Total de ingresos y gastos reconocidos	1.184

Estado de flujos de efectivo en Me del ejercicio X6:

Concepto	Importe en Me
Resultado del ejercicio	984
Ajustes del resultado:	
Amortización	1.484
Ganancia monetaria neta	(616)
Otros ajustes (*)	(152)
Cambios en el capital corriente	0
Flujos de efectivo de las actividades de explotación	1.700
Aumento del efectivo	1.700

(*) Efecto de la re-expresión de las partidas de ingresos y gastos distintos a la amortización
 $[(21.778 + 3.158 - 23.084 - (20.000 + 2.900 - 21.200))] = 152$

Debe tenerse presente que la tesorería, al ser una partida monetaria, no es objeto de actualización de valor, por tanto, la variación de efectivo debe ser coincidente con los estados financieros previos a la re-expresión.

3. CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE SOCIEDADES PUESTAS EN EQUIVALENCIA

Las Normas se decantan por la aplicación del método descrito en el artículo 61 en el caso de sociedades asociadas extranjeras, es decir, convertir todas las partidas del balance a tipo de cambio de cierre, excepto el patrimonio neto que se convierte a tipo de cambio histórico, incluidos los ingresos y gastos del ejercicio. Ello es lógico, puesto que lo que se pretende plasmar con el método de puesta en equivalencia es la actualización en valor de la inversión efectuada, ya que de este modo se consigue que la participación puesta en equivalencia esté reflejada a su valor inicial, ajustada por los resultados generados y retenidos desde esa fecha, se hallen en reservas, resultados u otros componentes de patrimonio neto de la asociada.

El propugnar el método del tipo de cambio de cierre lleva consigo dar tratamiento uniforme a las diferencias de conversión surgidas en la proporción que corresponda a la participación poseída por el grupo. Según el método de conversión definido en el artículo 61, dichas diferencias se incluían

como un epígrafe más del patrimonio neto consolidado, y por lo mismo, en el caso de sociedades extranjeras puestas en equivalencia (cuya moneda funcional es diferente a la moneda de presentación de estados financieros consolidados), surgirán cuatro motivos de actualización del valor de la participación en la asociada extranjera:

- Por la primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia, que supone participar en el valor razonable de los activos identificables netos de pasivos asumidos vigentes en la fecha de adquisición de la gestión conjunta o de la influencia significativa, que, junto al fondo de comercio implícito o a la diferencia negativa de primera consolidación de sociedades puestas en equivalencia es equivalente al coste de la inversión.
- Por la evolución de patrimonio neto desde la primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia al momento actual de la consolidación en contrapartida de reservas o pérdidas en sociedades puestas en equivalencia, o bien en otros ajustes por valoración en sociedades puestas en equivalencia o subvenciones en sociedades puestas en equivalencia.
- Por la atribución al grupo de la parte del beneficio/pérdida que le corresponde en base al porcentaje de participación poseído con contrapartida en participación en beneficios/pérdidas en sociedades puestas en equivalencia o, en definitiva, en pérdidas y ganancias consolidadas en la parte atribuida al grupo.
- Por la atribución al grupo de la parte de las diferencias de conversión que igualmente le corresponden en proporción al porcentaje de participación en la sociedad puesta en equivalencia a excepción de la generada por el fondo de comercio implícito cuya diferencia de conversión se atribuiría exclusivamente al grupo poseído, con contrapartida en «diferencias de conversión», que aumentarán o reducirán el valor de la participación y que se inscribirán dentro del patrimonio neto consolidado, incrementando o minorando dicho patrimonio neto dentro del A-2, Ajustes por valoración, dentro de II. «Diferencias de conversión de sociedades puestas en equivalencia».

Al igual que hemos detallado en el epígrafe 1.3, además de la diferencia de conversión correspondiente a la actualización del valor de la participación como consecuencia de la conversión de estados financieros en moneda funcional diferente de la de presentación de la asociada o gestionada conjuntamente, también surge una diferencia de conversión por el fondo de comercio implícito y otra diferencia de conversión que se pone de manifiesto en plusvalías/minusvalías por las que el grupo ha pagado en la fecha de adquisición de influencia significativa o de gestión conjunta.

4. ELIMINACIONES DE PARTIDAS INTRAGRUPPO Y RESULTADOS

4.1. Eliminación de partidas intragrupo

Una de las fases de la consolidación es la eliminación de partidas intragrupo. En el método de integración global se deben eliminar en su totalidad en las cuentas anuales consolidadas los créditos y deudas, ingresos y gastos y flujos de efectivo entre sociedades del grupo.

Si se realizan operaciones intragrupo, las eliminaciones de partidas del balance no implican ninguna complicación, y esto es por la aplicación simultánea de las normas contenidas en el Plan General de Contabilidad y las NOFCAC.

Supongamos que la sociedad dependiente ha vendido a crédito a la sociedad dominante, en la moneda funcional de la dependiente que resulta ser diferente a la moneda funcional de la dominante, sin que al cierre del ejercicio se haya procedido al cobro de la cuenta a cobrar. Existe, por tanto, un saldo a cobrar, en una moneda distinta al euro, en el balance individual de la sociedad dependiente. Por la aplicación del artículo 60 de las NOFCAC, esta cuenta, como todos los activos y pasivos que figuren en el balance de la sociedad dependiente, se convertirá al tipo de cambio de cierre. Mientras tanto, en el balance de la sociedad dominante, cuya moneda funcional y de presentación es el euro, ha quedado reflejada una cuenta a pagar denominada en moneda extranjera. La norma de registro y valoración 11.^a del Plan General de Contabilidad regula el tratamiento de las transacciones en moneda extranjera. Toda transacción en moneda extranjera se convierte a moneda funcional (como regla general, el euro), mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción, si bien se puede utilizar un tipo de cambio medio del periodo. La valoración posterior de las partidas monetarias se realiza aplicando el tipo de cambio de cierre.

Vemos, por tanto, que la cuenta a cobrar reflejada en el balance de la sociedad dependiente (como consecuencia de la conversión a la moneda de presentación y de la aplicación del método de tipo de cambio de cierre) y la cuenta a pagar (por tratarse de una transacción en moneda extranjera de una partida monetaria) que forma parte del balance de la sociedad dominante, ambas están valoradas al cierre del ejercicio, que es la fecha de la consolidación, al tipo de cambio de cierre. Por tanto, se puede proceder a la eliminación de los saldos intragrupo originados por transacciones en moneda extranjera, pues son coincidentes los importes: la cuenta deudora y acreedora presentan idéntico saldo convertido.

Sin embargo, las eliminaciones de ingresos y gastos por transacciones denominadas en moneda funcional distinta al euro (que no en moneda distinta a cualquiera de las establecidas como funcionales en las sociedades que realizan la transacción intragrupo) podrían originar descuadres, en general de poca cuantía, si no se homogeniza el tratamiento de la conversión en la sociedad dependiente y en la sociedad dominante. Esto es porque los ingresos y gastos de la sociedad dependiente se convierten, tal y como figura en el artículo 60 de las NOFCAC, al convertirse de la moneda funcional de la sociedad dependiente a la moneda de presentación de estados financieros consolidados, al tipo de cambio a la fecha en que se produjo cada transacción, pero da la opción de utilizar un tipo medio ponderado del periodo (como máximo mensual), que sea representativo de los tipos de cambio existentes en las fechas de las transacciones. Si la sociedad dominante opta por convertir la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad dependiente mediante la utilización de un tipo medio ponderado, estará obligada también a aplicar el mismo tipo de cambio a los ingresos y gastos recíprocos que figuren en su propia cuenta de pérdidas y ganancias, para que así pueda procederse a la eliminación de los ingresos y gastos recíprocos por el mismo importe. En definitiva, se procederá a la eliminación de transacciones intragrupo en moneda funcional distinta a la de presentación de estados financieros consolidados, que deben convertirse al mismo tipo de cambio, bien al tipo de cambio de la fecha de la transacción, bien al tipo de cambio promedio.

El tratamiento que ha de darse a los ingresos o gastos por diferencias de cambio derivadas de partidas monetarias a pagar o a cobrar intragrupo, denominadas en una moneda distinta a la moneda funcional de alguna de las partes, está regulado en el artículo 63 de las NOFCAC. Las partidas monetarias son, además del efectivo, aquellos activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores. *Como regla general, no se eliminan en consolidación y, por tanto, dichas diferencias serán reconocidas en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.*

4.2. Eliminación de resultados por operaciones internas

Se detalla en el artículo 60 de las NOFCAC que los ingresos y gastos de una sociedad cuya moneda funcional sea distinta del euro se convierten al tipo de cambio a la fecha en que se produjo cada transacción. Sin embargo, un elevado número de transacciones puede implicar que la conversión de los ingresos y gastos se torne en una tarea compleja en términos de cálculo, motivo por el cual el artículo 60 da la opción de poder utilizar un tipo medio ponderado del periodo, representativo de los tipos de cambio existentes en las fechas de las transacciones.

Cuando se realizan operaciones internas, los resultados producidos por dichas operaciones intragrupo deben eliminarse y diferirse hasta que se realizan frente a terceros ajenos al grupo. Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos (reconocidos en contabilidad individual por transacciones intragrupo) desde la fecha de adquisición.

Si las operaciones internas se realizan con una sociedad del grupo situada en el extranjero cuya moneda funcional sea distinta a la moneda de presentación de las cuentas anuales consolidadas, debe tenerse presente lo regulado por el artículo 68 de las NOFCAC, que establece que «la eliminación de resultados por operaciones internas se realizará considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de la transacción», artículo que es coherente con lo establecido en el artículo 60.

Debe interpretarse que si para la conversión de los ingresos y gastos se ha optado por convertir aplicando un tipo de cambio medio ponderado, la eliminación de los resultados por operaciones internas también podrá realizarse mediante la aplicación del tipo de cambio medio ponderado del periodo en que se hayan realizado.

5. OTROS ASPECTOS DE LA CONVERSIÓN DE CUENTAS ANUALES EN MONEDA EXTRANJERA

5.1. Inversión neta en una sociedad en el extranjero

La inversión neta que realiza la sociedad dominante en una sociedad en el extranjero (y que aparece en su contabilidad en el activo valorada según norma de registro y valoración 9.^a 2.5) pue-

de tratarse de una contraprestación en moneda distinta a la moneda funcional de la inversora. Con independencia de que la contraprestación entregada por la nueva dominante tenga el carácter de partida monetaria o no monetaria, en aplicación de la norma de registro y valoración 11.^a del Plan General de Contabilidad, las inversiones en el patrimonio de otras empresas se valorarán en su contabilidad individual a tipo de cambio de la fecha de la transacción, es decir, del momento de la toma de control.

Ahora bien, también se considera inversión neta en una sociedad en el extranjero una partida monetaria que ha de cobrar o pagar al negocio en el extranjero. Si la liquidación de esa partida no está contemplada, ni es probable que se produzca en un futuro previsible, la partida será, en el fondo, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero. Entre estas partidas monetarias pueden estar incluidos préstamos o partidas a cobrar a largo plazo, pero que no se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales. La entidad que tenga una partida monetaria que haya de cobrar o pagar al negocio en el extranjero, puede ser cualquier entidad dependiente del grupo, no necesariamente la sociedad dominante.

El criterio general para registrar las diferencias de cambio según el Plan General de Contabilidad como consecuencia de la valoración posterior de partidas monetarias expresadas en moneda extranjera es la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias. Sin embargo, en el artículo 64 de las NOFCAC se establece que si se producen diferencias de cambio en partidas monetarias que formen parte de la inversión neta realizada por la sociedad dominante en sociedades en el extranjero, se reconocerán, a los solos efectos de la consolidación, en la partida de «diferencia de conversión» del patrimonio neto. En todo caso, la diferencia de conversión se imputará a resultados cuando se enajene o a medida que se disponga por otra vía de la inversión neta.

EJEMPLO 3:

Partidas monetarias que forman parte de la inversión neta en una sociedad en el extranjero

La sociedad «M» es una sociedad domiciliada España, cuya moneda funcional es el euro, al igual que la moneda de presentación de los estados financieros consolidados. Esta sociedad ejerce el control sobre la sociedad «A», también española y moneda funcional el euro, y la sociedad «B», situada en Estados Unidos y cuya moneda funcional es el dólar americano (USD).

La sociedad «B» tiene necesidades de financiación que la sociedad dominante («M») no puede hacer frente por razones fiscales. Por ese motivo, es la sociedad «A» quien realiza, al comienzo del ejercicio X2, un préstamo de 100.000 USD a la sociedad «B». Este préstamo se ha concedido con un vencimiento dentro de cinco años, pero con cláusula de renovación tácita por cualquiera de las dos partes. En consecuencia, se considera que la liquidación no es probable en un futuro previsible.

.../...

.../...

Este préstamo, que no es consecuencia de ninguna operación comercial, tiene el carácter de financiación ampliada de «B», y según la definición del artículo 64 de las NOFCAC (en consonancia con el párrafo 15 de la NIC n.º 21 «Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera»), se considera, desde el punto de vista de la sociedad «M», como una inversión neta en una sociedad en el extranjero.

La evolución del tipo de cambio EUR/USD ha sido la siguiente

Fecha	EUR/USD
31-12-X1	0,7692
31-12-X2	0,9091

Cualquier diferencia de cambio que se produzca en el préstamo debe reclasificarse como patrimonio al consolidar, porque desde el punto de vista del grupo esta financiación, en el fondo, se considera que forma parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero.

Por la evolución del tipo de cambio, la sociedad «A», en sus estados financieros individuales, al cierre del ejercicio, ha registrado un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias («Diferencias positivas de cambio») por $100.000 \text{ USD} \times (0,9091 - 0,7692 \text{ EUR/USD}) = 13.990 \text{ EUR}$. Ahora bien, para elaborar los estados financieros consolidados, en aplicación del artículo 64 de las NOFCAC, estas diferencias de cambio deben reconocerse en la partida «diferencia de conversión» del patrimonio neto. Por tanto, deben practicarse los siguientes asientos (expresados en euros):

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A») [$100.000 \text{ USD} \times (0,9091 - 0,7692 \text{ EUR/USD})$]	13.990	
Diferencias de conversión («A»)		13.990

Ajuste sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Diferencias positivas de cambio	13.990	
Saldo de resultado del ejercicio («A»)		13.990

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocidos agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	13.990	
Diferencias de conversión («A»)		13.990

5.2. Contabilidad de coberturas de transacciones entre sociedades del grupo y de inversiones netas en una sociedad en el extranjero

El reconocimiento y valoración de los instrumentos financieros en el marco de las Normas Internacionales de Contabilidad, y desde la reforma contable, en nuestro propio Plan General de Contabilidad, se realiza mediante la aplicación de distintos métodos (valor razonable, coste amortizado, coste histórico...), según la clasificación del instrumento financiero (inversión mantenida al vencimiento, cartera de negociación, otros activos/pasivos a valor razonable...).

La coexistencia de varios métodos de valoración puede provocar la aparición de las llamadas asimetrías contables, que son inconsistencias en la valoración o en el reconocimiento de los instrumentos financieros que se encuentran «asociados» a otros. La Norma Internacional de Contabilidad 39 expone que existe una asimetría contable cuando, por ejemplo, un activo financiero se hubiera clasificado como disponible para la venta (reconociendo la mayor parte de los cambios del valor razonable directamente en el patrimonio neto), mientras que un pasivo que la entidad considere relacionado con el citado activo se hubiese valorado al coste amortizado (lo que implica no reconocer los cambios en el valor razonable).

La contabilidad de coberturas tiene la finalidad de evitar las asimetrías contables. Su definición y tratamiento están recogidos en el punto 6 de la norma de registro y valoración 9.^a del Plan General de Contabilidad.

El artículo 65 de las NOFCAC realiza una matización sobre la designación de las partidas cubiertas en la contabilidad de coberturas de transacciones entre sociedades del grupo y de inversiones netas en una sociedad en el extranjero. Se exige que estas inversiones netas así como los activos y pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos y las transacciones previstas altamente probables, impliquen a una parte externa al grupo. Esto es, si las partidas que son objeto de cobertura tienen como contrapartida a otra empresa del grupo, no hay riesgo que cubrir.

En las cuentas anuales consolidadas podrán ser designadas como partidas cubiertas:

- a) El riesgo de tipo de cambio de un elemento monetario intragrupo, en el caso de que surja una exposición a las pérdidas o ganancias por tipo de cambio que no haya sido completamente eliminada en la consolidación.
- b) El riesgo de tipo de cambio en transacciones intragrupo previstas que sean altamente probables, siempre que la transacción se haya denominado en una moneda distinta a la funcional de la entidad que la haya realizado y que el riesgo de tipo de cambio afecte al resultado consolidado.

Además de los derivados, en una cobertura de la inversión neta de una sociedad en el extranjero podrán ser designados como instrumentos de cobertura otros instrumentos financieros (*e.g.* préstamos al contado). La ganancia o pérdida del instrumento de cobertura que haya sido declarada eficaz se reconocerá transitoriamente en el epígrafe «Diferencia de conversión del patrimonio neto».

EJEMPLO 4:**Cobertura de la inversión neta en un negocio extranjero**

La sociedad «M» ejerce el control sobre la sociedad «A» [cuya moneda funcional es el yen japonés (JPY)] y sobre la sociedad «B» [la libra esterlina es su moneda funcional (GBP)]. Al mismo tiempo, la sociedad «B» controla a la sociedad «C» [con el dólar americano como moneda funcional (USD)]. Cada una de las dependientes está participada en su totalidad.

La sociedad «M», que tiene como moneda funcional el euro (EUR) desea cubrir el riesgo de tipo de cambio de su inversión neta en la dependiente «C2 (cuyo patrimonio neto asciende a 60.000 USD), esto es, pretende designar una relación de cobertura del efecto derivado del tipo de cambio sobre el patrimonio neto de la dependiente con moneda funcional distinta al euro (el patrimonio neto se ve afectado por el riesgo-divisa).

Para ello, la sociedad «M» designa el préstamo de 60.000 USD que ha recibido la sociedad «A» de un tercero ajeno al grupo como instrumento de cobertura del riesgo de tipo de cambio EUR/USD asociado con su inversión neta en los 60.000 USD de patrimonio neto de la sociedad «C».

La diferencia de tipo de cambio EUR/USD de la inversión neta de 60.000 USD en la dependiente «C», en virtud del método detallado en el artículo 61.1 de las NOFCAC, se reflejará en el patrimonio neto consolidado en el epígrafe «Diferencia de conversión».

En ausencia de contabilidad de cobertura, la diferencia de tipo de cambio EUR/USD total del préstamo externo de 60.000 USD que tiene la sociedad «A» se reconocería en los estados financieros consolidados de la siguiente forma:

- Por la variación del tipo de cambio JPY/USD, en aplicación de la norma de registro y valoración 11.^a que obliga a valorar al cierre del ejercicio las partidas monetarias (entre otras, el préstamo) al tipo de cambio de cierre, reconociendo en la cuenta de pérdidas y ganancias las diferencias de cambio que se origine en este proceso,
- Por la variación del tipo de cambio EUR/JPY, en aplicación del artículo 61.1 de las NOFCAC, las diferencias que surjan se reflejarán en el patrimonio neto (en «Diferencias de conversión»).

En cambio, si la operación de cobertura cumple los requisitos para considerarse cobertura contable, la diferencia de tipo de cambio EUR/USD del préstamos externo de 60.000 USD se incluirá en su totalidad en el epígrafe «Diferencia de conversión» (art. 65.5 de las NOFCAC), y solo se imputará a pérdidas y ganancias si se produce la enajenación u otra forma de disposición de la sociedad.

En consecuencia, para la elaboración de los estados financieros consolidados², si se aplica la contabilidad de coberturas, sería necesario realizar los siguientes ajustes (suponien-

² Véase la Consulta 4 del BOICAC 74/2008, para ver la aplicación en los libros individuales de la norma de registro y valoración 9.^a 6 «Coberturas contables», en relación con las operaciones

.../...

.../...

do, por ejemplo, que el tipo de cambio en el ejercicio objeto de consolidación ha pasado de 85 JPY/USD a 80 JPY/USD, y que el tipo de cambio de cierre es 0,008 EUR/JPY) (expresado en euros):

Ajuste sobre balance de situación agregado:

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A») [60.000 USD × (85 – 80 JPY/USD) × 0,008 EUR/JPY]	2.400	
Diferencias de conversión («A»)		2.400

Ajuste sobre cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Cuenta	Debe	Haber
Diferencias positivas de cambio	2.400	
Saldo de resultado del ejercicio («A»)		2.400

Ajuste sobre estado de ingresos y gastos reconocidos agregado

Cuenta	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («A»)	2.400	
Diferencias de conversión («A»)		2.400

de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en sociedades dependientes, multigrupo y asociadas.

5.3. Enajenación u otra forma de disposición de una sociedad en el extranjero

El artículo 66 de las NOFCAC recoge las implicaciones que tiene en las diferencias de conversión la enajenación de una sociedad en el extranjero, u otra forma de disposición como puede ser la liquidación de la sociedad o la recuperación del capital aportado.

Tal y como hemos detallado en el epígrafe 2.4, la diferencia entre el importe neto de los activos y pasivos convertidos a tipo de cambio de cierre y las partidas de patrimonio neto convertidas a tipo de cambio histórico, se recoge en el epígrafe del patrimonio neto, bajo la denominación «Diferencia de conversión», en su caso, neta del efecto impositivo, y una vez deducida la parte de dicha diferencia que corresponda a los socios externos.

Cuando se realice la disposición de una sociedad en el extranjero que implique la pérdida de control, los importes acumulados en el patrimonio neto como diferencias de conversión relacionados

con dicha sociedad, se consideran que han sido realizados y, por tanto, se imputarán en la partida «Diferencias de cambio» de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en el mismo momento en que sea reconocido el resultado de la disposición.

En cambio, cuando se produzcan variaciones en los porcentajes de participación que no supongan la pérdida de control de la entidad, la diferencia de conversión acumulada se tratará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29 de las NOFCAC, es decir, que debe cuantificarse en función del porcentaje de participación que las sociedades del grupo posean en el capital de la sociedad dependiente, una vez realizada la operación.

La pérdida por deterioro de un negocio en el extranjero no constituirá una enajenación o disposición parcial, por lo que, en el momento de contabilizar esta corrección, no se reconocerá en el resultado del ejercicio ninguna diferencia de conversión acumulada.

La pérdida de influencia significativa o del control conjunto sobre una sociedad multigrupo se contabilizará como una pérdida de control.

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. Se aplicará este mismo criterio si después de la operación la sociedad multigrupo debe calificarse como asociada.

5.4. Transferencia a resultados de las diferencias de conversión

Las NOFCAC también establecen otra casuística en la que se imputan a resultados los importes registrados en el epígrafe «Diferencias de conversión», y es cuando una sociedad del grupo distribuye su resultado en concepto de dividendos. El ingreso o gasto por la diferencia de tipo de cambio que está contabilizado por su naturaleza en la cuenta de pérdidas y ganancias individual será reclasificado a una partida específica («Imputación al resultado del ejercicio de la diferencia de conversión»).

Bibliografía

NORMATIVA LEGAL

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Norma Internacional de Contabilidad n.º 21 «Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera».

Norma Internacional de Contabilidad n.º 29 «Información financiera en economías hiperinflacionarias».

Norma Internacional de Contabilidad n.º 39 «Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración».

Interpretación CINIIF 16 «Coberturas de la inversión neta en un negocio en el extranjero».

OTRA BIBLIOGRAFÍA

MANZANO CARPIO, Francisco y TORRE CANTALAPIEDRA, Alberto M.^a [2010]: «Borrador de Real Decreto por el que se aprueban las nuevas normas para la consolidación y la formulación de estados financieros» (I y II), *Revista Técnica Contable*, núms. 732 y 733.

DE LAS HERAS MIGUEL, Lorenzo [2009]: *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*, 5.^a edición. CEF.

KPMG [2006-2007]: *Las NIIF comentadas. Guía práctica de KPMG para comprender las Normas Internacionales de Información Financiera*.

<http://www.contabilidad.tk/> web del CEF, especializada en temas de Contabilidad en España.

IZQUIERDO PERIS, Joaquín [2011]: «Eliminaciones de partidas intragrupo y de resultados (artículos 41-45)», *RCyT. CEF*, núm. 337.

**SEGUNDO EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS
PARA EL INGRESO EN EL CUERPO SUPERIOR DE INSPECTORES
DE HACIENDA DEL ESTADO**

**SECOND EXAM OF THE SELECTIVE EXAMINATION FOR
THE ADMISSION TO THE SUPERIOR BODY OF THE STATE
INSPECTOR TAX**

ANNA AYATS VILANOVA

PILAR GARCÍA GIMÉNEZ

Profesoras del CEF

[Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso por el sistema de acceso libre y de promoción interna en el Cuerpo Superior de Inspección de Hacienda del Estado, convocada por Resolución de 30 de junio de 2010 (BOE de 10 de julio)].

Sumario

- Caso 1. Contabilidad financiera.** Compras, ventas, provisión para operaciones comerciales, cálculo del resultado y elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Caso 2. Contabilidad de sociedades.** Fusión por absorción, cálculo de la diferencia de la combinación, contabilidad de la fusión en la sociedad absorbente y absorbida.
- Caso 3. Contabilidad financiera.** Activos financieros disponibles para la venta, valores representativos para la deuda, cobertura de flujo de efectivo y activos no corrientes mantenidos para la venta.
- Caso 4. Contabilidad financiera.** Liquidación del Impuesto sobre Sociedades y contabilidad del gasto devengado por el impuesto. Impuesto sobre el Valor Añadido: sector diferenciado y prorrateo.
- Caso 5. Matemática financiera.** Préstamo hipotecario, préstamo personal y situación financiera.

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

CONTABILIDAD FINANCIERA

ENUNCIADO

La sociedad «PRO, SA», en el ejercicio 20X3, ha realizado las siguientes operaciones relacionadas con los dos tipos de productos («Y» y «Z») que comercializa:

1. El producto «Z» ha comenzado a venderse por primera vez este año. Se adquirieron 100.000 unidades a 60 unidades monetarias (u.m.) cada una y se han vendido y cobrado 80.000 unidades en 40.000.000 de u.m.

Para la promoción de «Z» se inició en septiembre, y por un periodo de 6 meses, una campaña consistente en la entrega de un regalo si se presentaban 10 tapas del envase del producto «Z» y se abonaban 10 u.m. «PRO, SA» compró 5.000 regalos con un coste unitario de 30 u.m. y prevé que, según se han comportado los clientes en anteriores campañas similares, se presentarán para adquirir el regalo el 60 por 100 de las unidades vendidas. Durante este ejercicio ya se han canjeado 30.000 tapas.

Del producto «Y» no se ha realizado ninguna compra y se han facturado 15.000.000 de u.m. por las ventas de este ejercicio.

2. El producto «Y» se vende con una garantía de un año, pero en el ejercicio 20X2 «PRO, SA» comenzó a ofrecer un año más de garantía si se abonaba un recargo del 2 por 100 del precio de venta. En ese año aceptaron la oferta clientes cuya compra ascendió a 2.000.000 de u.m., sin incluir el recargo por ampliación de garantía, cuya cobertura termina este mes de diciembre.

Antes del cierre se ha constatado que tanto en 20X2 como en 20X3 las cantidades correspondientes al recargo para incrementar el periodo de garantía se registraron como mayor importe de las ventas.

En este ejercicio se han registrado ventas por 4.590.000 u.m. que incluyen el mencionado recargo.

3. Solo los productos «Y» se venden con garantía por posibles defectos. Suelen hacerse tres tipos de reparaciones: de poco coste («A»), medio («B») e importante («C») y es «PRO, SA» con sus propios recursos quien las hace.

Al cierre del ejercicio 20X3 se ha calculado que si todas las unidades vendidas tuvieran que recibir la reparación «A» el coste para la empresa ascendería a 900.000 u.m., si fuera la «B» 2.000.000 de u.m. y si fuera la «C» 3.700.000 u.m. Según los datos de ejercicios anteriores se estima que el 70 por 100 de las unidades vendidas no requerirá ningún tipo de reparación, el 20 por 100 requerirá la tipo «A», el 8 por 100 la «B» y el 2 por 100 la «C».

En el ejercicio 20X2, aplicando los mismos criterios, se calculó un posible gasto de reparación de 200.000 u.m. y este año se han realizado reparaciones con un coste de 180.000 u.m.

«PRO, SA» también se dedica a reparar productos que ella no ha vendido o están fuera de garantía; en este ejercicio ha facturado y cobrado 1.000.000 de u.m. por este concepto.

4. Al cierre del ejercicio las deudas con proveedores ascendían a 200.000 u.m., los derechos de cobro sobre clientes a 1.000.000 de u.m. y las existencias de «Y» han disminuido en 2.000.000 de u.m.

SE PIDE:

Según la información facilitada y sabiendo que la fecha de cierre de ejercicio es el 31-12-20X3, realizar los asientos que procedan; determine el resultado e indicar el importe neto de la cifra de negocios y el consumo de mercaderías.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

1. Por las compras del producto «Z»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6001	Compras de mercaderías «Z» (100.000 × 60)	6.000.000,00	
400	Proveedores		6.000.000,00

Por las ventas del producto «Z»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	40.000.000,00	
7001	Ventas de mercaderías «Z»		40.000.000,00

Las existencias finales del producto «Z» son: $100.000 - 80.000 = 20.000$

El coste de las existencias finales del producto «Z» es: $20.000 \times 60 = 1.200.000$

Por las existencias finales de las mercaderías «Z»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
3001	Mercaderías «Z»	1.200.000,00	
6101	Variación de existencias de mercaderías «Z» (20.000 unidades × 60 u.m.)		1.200.000,00

Por las compras de los regalos para la promoción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos (5.000 regalos × 30 u.m.)	150.000,00	
400	Proveedores		150.000,00

A continuación vamos a ajustar las finales que nos quedan de los regalos:

Si se han canjeado 30.000 tapas, implica que por cada 10 tapas un regalo, se han entregado 3.000 regalos, lo que significa que nos quedan como finales 2.000 regalos.

Por las existencias finales de las mercaderías «Z»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
325	Materiales diversos (2.000 regalos × 30 u.m.)	60.000,00	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos		60.000,00

Al canjear 30.000 tapas, recibe en efectivo por cada regalo 10 u.m.:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	30.000,00	
759	Ingresos por servicios diversos		30.000,00

Con el fin de correlacionar los ingresos por ventas del producto «Z» con los costes de la promoción, se provisiona la parte del coste de los vales que pueden acudir al canje durante el año 20X4:

El consumo previsto durante la promoción será el correspondiente al 60 por 100 de las unidades vendidas, es decir, $80.000 \times 60\% = 48.000$ tapas, que se corresponden con $48.000/10 = 4.800$ regalos. Como ya se han entregado 3.000 regalos, el coste que se debe provisionar es el correspondiente a 1.800 regalos, que tienen un coste de 30 euros de los cuales 10 se perciben del cliente en el momento de la entrega. Por tanto el coste que asumirá la empresa en un futuro es de $1.800 \text{ regalos} \times 20 \text{ u.m.} = 36.000$ euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	36.000,00	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		36.000,00

Por la venta del producto «Y»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	15.000.000,00	
7000	Ventas de mercaderías «Y»		15.000.000,00

2. La garantía cobrada correspondiente a las ventas del producto «Y» del año 20X2 se eleva a $2.000.000 \times 2\% = 40.000$

Nos indica el enunciado que el recargo cobrado a los clientes por ofrecerles un año más de garantía, se había registrado como mayor importe de la facturación del ejercicio 20X2, siendo un error contable que debe corregirse contra la cuenta (113) «Reservas voluntarias» debido a que el devengo de la prestación de servicios se realiza en el ejercicio 20X3.

Corrección en la apertura de 20X3 del error contable de 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias por error en la cifra de negocios	40.000,00	
438	Anticipo de clientes		40.000,00

Por el devengo a finales de 20X3:

Código	Cuenta	Debe	Haber
438	Anticipos de clientes	40.000,00	
705	Prestación de servicios		40.000,00

Por el recargo adicional cobrado de más por las ventas de 20X3:

En el año 20X3 las ventas con garantía adicional se elevan a 4.590.000 incluyendo el valor del recargo. Las ventas sin recargo son: $4.590.000/1,02 = 4.500.000$. El valor del recargo es de 90.000, que se ha sumado en su totalidad a la venta del producto «Y», cuando se trata del cobro anticipado por un servicio a dos años, de los cuales la mitad se devenga en este ejercicio y el resto corresponde al ejercicio 20X4.

Código	Cuenta	Debe	Haber
7000	Ventas de mercaderías «Y»	90.000,00	
705	Prestación de servicios		45.000,00
438	Anticipo de clientes		45.000,00

3. Por la reversión de la provisión por garantías de reparaciones del año 20X2:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	200.000,00	
79549	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales		200.000,00

Los gastos de reparación correspondientes al ejercicio se contabilizan por la empresa en cuentas de gastos por naturaleza. En el enunciado no nos detallan la composición de esos gastos.

Adicionalmente, la empresa realiza servicios de reparación para otras empresas y por productos que están fuera de garantía. Por estas reparaciones ha facturado y cobrado 1.000.000 de u.m. que se consideran ingreso del ejercicio. Por los cobros percibidos por las reparaciones realizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	1.000.000,00	
705	Prestación de servicios		1.000.000,00

El cálculo de la provisión correspondiente a este ejercicio es: $900.000 \times 20\% + 2.000.000 \times 8\% + 3.700.000 \times 2\% = 180.000 + 160.000 + 74.000 = 414.000$.

Por la dotación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	414.000,00	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		414.000,00

4. Al cierre del ejercicio el saldo con proveedores es de 200.000, por lo que se han pagado: $6.000.000 + 150.000 - 200.000 = 5.950.000$ u.m. durante el ejercicio 20X3.

Por el pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	5.950.000,00	
572	Bancos, c/c		5.950.000,00

Los derechos de cobro sobre clientes ascienden a 1.000.000 de u.m., por lo que se han cobrado: $15.000.000 - 1.000.000 = 14.000.000$ u.m.

Por el cobro:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	14.000.000,00	
430	Clientes		14.000.000,00

Las existencias de mercaderías han disminuido en 2.000.000 de u.m. No se realizaron compras durante el ejercicio, y no nos dan el valor de las existencias iniciales de «Y». Para ajustar el inventario, tendremos que hacer un apunte por el consumo de los 2.000.000 de u.m. sin poder hacer el doble asiento por la variación de existencias por la falta de información.

Código	Cuenta	Debe	Haber
6100	Variación de existencias de mercaderías «Y»	2.000.000,00	
3000	Mercaderías «Y»		2.000.000,00

Cifra de negocios: $40.000.000 + 15.000.000 - 90.000 + 40.000 + 45.000 + 1.000.000 = 55.995.000$ u.m.

Consumos de mercaderías «Z»: $80.000 \times 60 = 4.800.000$ u.m.

Consumos de mercaderías «Y»: 2.000.000 de u.m.

Consumo de productos regalo: $3.000 \times 30 = 90.000$ u.m.

Cálculo del resultado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	8.600.000,00	
6001	Compras de mercaderías «Z»		6.000.000,00
602	Compras de otros aprovisionamientos		150.000,00
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales (36.000 + 414.000)		450.000,00
610	Variación de existencias de mercaderías «Y»		2.000.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
7001	Ventas de mercaderías «Z»	40.000.000,00	
6101	Variación de existencias de mercaderías «Z»	1.200.000,00	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos	60.000,00	
.../...			

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
759	Ingresos por servicios diversos	30.000,00	
7000	Ventas de mercaderías «Y» (15.000.000 – 90.000)	14.910.000,00	
705	Prestación de servicios (40.000 + 45.000 + 1.000.000)	1.085.000,00	
79549	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales	200.000,00	
129	Resultado del ejercicio		57.485.000,00

El resultado del ejercicio es un beneficio de: $57.485.000 - 8.600.000 = 48.885.000$.

Modelo cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 20X3:

1. Importe neto de la cifra de negocios	55.995.000
(700) Ventas del producto «Z»	40.000.000
(700) Ventas del producto «Y» (15.000.000 – 90.000)	14.910.000
(705) Prestación de servicios	1.085.000
4. Aprovisionamientos	(6.890.000)
(600) Compras de producto «Z»	(6.000.000)
(610) Variación existencias de producto «Z»	1.200.000
(602) Compras otros aprovisionamientos	(150.000)
(612) Variación existencias de productos regalos	60.000
(610) Variación de existencias del producto «Y»	(2.000.000)
5. Otros ingresos de gestión	
(759) Ingresos por servicios diversos	30.000
7. Otros gastos de explotación	
C) Variación de provisiones por operaciones comerciales	(250.000)
(-414.000 – 36.000 + 200.000)	
RESULTADO DEL EJERCICIO	48.885.000

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTABILIDAD DE SOCIEDADES

ENUNCIADO

Las juntas de accionistas de las sociedades «FEL, SA» y «MIL, SA» han acordado la fusión de ambas mediante la absorción de «MIL, SA» por «FEL, SA».

- El capital de «FEL, SA» está compuesto por 200.000 acciones ordinarias de 10 u.m. de valor nominal. Para el canje se emitirán 17.900 acciones de 10 de valor nominal al 500 por 100 y se utilizarán las acciones propias en cartera (9.000 acciones adquiridas en 100.000 u.m.), así como las que están en poder de «MIL, SA» y, si es necesario para ajustar el tipo de canje, se entregará una compensación en dinero cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 25 de la Ley sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

El coste de emisión de los títulos supone el 0,5 por 100 del nominal emitido.

- «FEL, SA» es titular de 2.000 acciones de «MIL, SA» pertenecientes a la serie «B», forman parte de las inversiones que la sociedad tiene calificadas como disponibles para la venta. Se compraron meses antes de que comenzaran las negociaciones que finalmente culminaron en el acuerdo de fusión. En el último balance aprobado por la sociedad figuraban registradas en 45.000 u.m. y pendiente de imputación a resultados 5.000 u.m. por variación positiva en su valor razonable.

Los asesores y otros profesionales contratados por la sociedad absorbente «FEL, SA» facturaron 200 u.m. por los servicios prestados en el desarrollo de la fusión.

- El capital social de «MIL, SA» está compuesto por las siguientes series de acciones ordinarias:
 - Serie «A»: 30.000 acciones de 2 u.m. de valor nominal.
 - Serie «B»: 20.000 acciones de 7 u.m. de valor nominal.

En la fecha en la que la junta de accionistas de «MIL, SA» aprobó la fusión su patrimonio presentaba la siguiente composición:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
Inmovilizado material	280.000	Capital social	200.000
Existencias	190.000	Reservas	418.000
Deudores	245.000	Resultados	80.000
		.../...	

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
.../...			
Inversiones financieras a corto plazo	57.000	Ajustes por cambios de valor	2.000
Tesorería	8.000	Pasivo no corriente	50.000
		Pasivo corriente	30.000
Total	780.000	Total	780.000

Los valores por los que están registrados los elementos en el balance coinciden con su valor razonable excepto:

- El inmovilizado material que está infravalorado en 250.000 u.m.
- Las existencias cuyo valor razonable es de 565.000.
- Las inversiones financieras a corto plazo que corresponden a:
 - 1.000 acciones de «FEL, SA» que fueron adquiridas recientemente en 35.000 u.m.
 - Acciones de «Z, SA» calificadas como disponibles para la venta registrándose inicialmente en 20.000 u.m. y cuyo valor razonable al cierre del ejercicio anterior y actualmente es de 22.000 u.m.

Además, para la valoración de «MIL, SA», se tuvieron en cuenta las siguientes circunstancias:

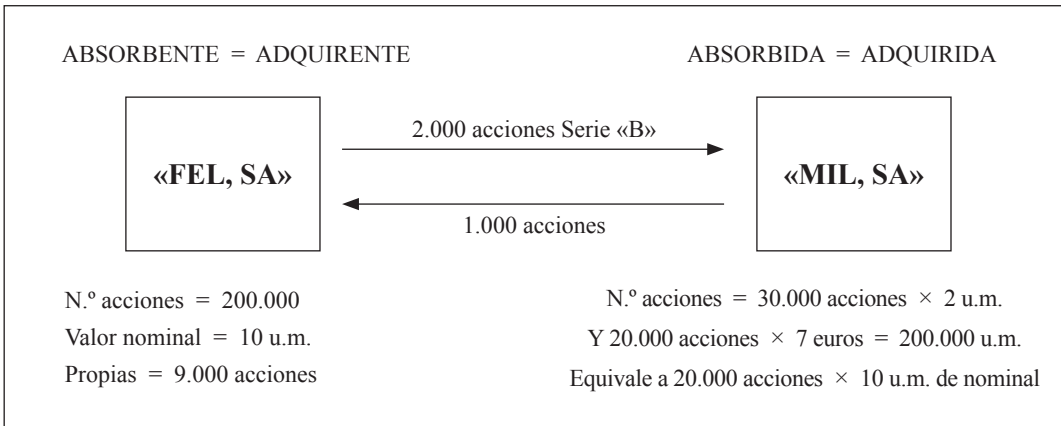
1. El departamento comercial tiene implantado un sistema de recogida de datos sobre clientes cuyo conocimiento, probablemente, supondrá a la absorbente unos beneficios económicos de alrededor de 60.000 u.m.
2. «MIL, SA» es la arrendataria de un local en un contrato de arrendamiento operativo; las condiciones del contrato y el precio del alquiler son muy ventajosas en relación con las que se ofrecen actualmente en el mercado y suponen un ahorro de costes cuyo valor actual se ha estimado en 70.000 u.m.
3. Se ha considerado que existe un grupo de empleados clave cuyas capacidades y conocimientos se han valorado en 20.000 u.m. aplicando un modelo de valoración que tiene en cuenta las retribuciones que perciben estos empleados, su participación en la generación de los beneficios de la empresa y la probabilidad de que abandonen la entidad en los próximos dos años.
4. En la memoria del último ejercicio se ha informado sobre la existencia de un litigio planteado por un cliente que reclama a la empresa 5.000 u.m. El departamento jurídico consideró que es poco probable que se pierda el juicio y se prevé que se celebre antes de un año.

SE PIDE:

1. Determinar el valor razonable de «MIL, SA» en la fusión y el importe del fondo de comercio o diferencia negativa.
2. Contabilizar la fusión en las dos sociedades sabiendo que todos los accionistas acuden al canje.
3. Indicar cuántas acciones de «FEL, SA», y si procede el importe monetario, recibe un accionistas de «MIL, SA» que tiene 160 acciones de la serie «A» y 300 de la serie «B».

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

Esquema de las empresas que participan en la combinación de negocios:



Para el canje, «FEL, SA» emitirá 17.900 acciones de 10 u.m. de valor nominal al 500 por 100. El importe de las acciones a emitir es: $17.900 \times 10 \times 500\% = 895.000 \text{ u.m.}$

Utilizará también las acciones propias que tiene adquiridas por 100.000 u.m. y la autocartera que recibirá junto con el patrimonio de «MIL, SA» (1.000 acciones de valor nominal 10 valoradas al 500 por 100, es decir: $1.000 \times 10 \times 500\% = 50.000 \text{ u.m.}$), más la cantidad en efectivo necesaria para ajustar el tipo de canje. El valor total entregado en acciones será: $895.000 + 450.000 + 50.000 = 1.395.000 \text{ u.m.}$

«FEL, SA» (absorbente) tiene 2.000 acciones de «MIL, SA» (absorbida), que se encuentran clasificadas en la cartera de activos financieros disponibles para la venta. En ejercicios anteriores, la sociedad «FEL, SA» ha contabilizado una plusvalía de 5.000 u.m. que tiene registrada en la cuenta 133. «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

El capital social de «MIL, SA» está formado por diferentes series que tienen valores nominales de 2 y 7 u.m. respectivamente. Para hacer los cálculos es más cómodo trabajar con títulos de valor nominal 10 u.m., para lo que calcularemos el número de títulos equivalentes. El capital social tiene un valor de 200.000 u.m., si lo convertimos en acciones de 10 u.m., obtenemos 20.000 títulos.

Asimismo si la participación de «FEL, SA» en «MIL, SA» que son 2.000 acciones de 7 u.m. de nominal, lo convertimos en títulos equivalentes de 10 u.m., son 1.400 acciones, lo que sobre un total de 20.000 títulos viene a ser un 7 por 100.

El coste de emisión de los títulos es el 0,5 por 100 del nominal emitido: $17.900 \times 10 \times 0,5\% = 895$ u.m. Este importe no se considera coste de la combinación de negocios, tal como indica la norma de registro y valoración (NRV) 19.^a 2.3 del Plan General de Contabilidad (PGC). Debe registrarse en una cuenta de reservas, según dispone la NRV 9.^a 4 del PGC.

1. Determinar el valor razonable de «MIL, SA» en la fusión y el importe del fondo de comercio o diferencia negativa

Capital social	200.000
Reservas	418.000
Resultados	80.000
Ajustes por cambios de valor	2.000
Patrimonio contable	700.000
+/- Ajustes de fusión	
Inmovilizado material	250.000
Existencias (565.000 – 190.000)	375.000
Inmovilizado intangible (60.000 + 70.000)	130.000
Inversión en «FEL, SA» (50.000 – 35.000)	15.000
Provisión responsabilidades	–5.000
Valor razonable activos identificados y pasivos asumidos	1.465.000

En la valoración de la empresa adquirida se han tenido en cuenta determinados activos que no figuraban en «MIL, SA» pero si tienen un valor razonable y cumplen la definición del marco conceptual como en el caso de las ventajas del alquiler y el desarrollo realizado por la empresa de una aplicación informática, se registrarán como un activo. Mientras que el capital humano entendemos que no cumple la definición del marco conceptual de activo intangible, ya que no se puede transmitir de forma separada, de ahí que no se considere. Por lo que respecta al litigio del cliente aunque es poco probable y figure como contingencia, la NRV 19.^a 2.4 c) en el apartado 7 obliga a reconocerla.

Para ver el precio que se abona por la combinación de negocios, si no hay parte en efectivo, tenemos que el valor de la contraprestación es de 1.395.000 u.m. y equivale al 93 por 100, ya que el 7 por 100 ya está en poder de «FEL, SA».

La participación de 2.000 acciones de la serie «B» que son de 7 u.m, en títulos equivalentes de 10 u.m., son 1.400 acciones, de un total de 20.000 acciones equivale a un 7 por 100.

Lo que implica que para determinar el valor razonable de dicho 7 por 100 haremos proporción:

$$\begin{array}{rcl} 1.395.000 \text{ u.m.} & \underline{\hspace{2cm}} & \text{equivalen a un 93 por 100} \\ X & \underline{\hspace{2cm}} & \text{valor razonable del 7 por 100} \end{array}$$

El valor razonable del 7 por 100 es de 105.000 u.m.

A continuación podemos determinar el fondo de comercio:

Valor de las acciones emitidas por «FEL, SA» (17.900 acciones × 50 u.m.)	895.000
Valor razonable de las acciones propias (10.000 acciones × 50)	500.000
Valor de las acciones entregadas	1.395.000
+ Valor razonable de la participación de «FEL, SA» en «MIL, SA»	105.000
COSTE COMBINACIÓN DE NEGOCIOS	1.500.000
Valor razonable de los activos identificados y pasivos asumidos de «MIL, SA» ...	1.465.000
FONDO DE COMERCIO	35.000

Relación de canje:

$$\frac{27.900 \text{ acciones de «FEL»}}{(20.000 - 1.400) = 18.600 \text{ acciones de «MIL»}} = \frac{3}{2}$$

Por cada 2 acciones de «MIL» se entregan 3 acciones de «FEL».

Capital de «MIL, SA»:

Serie «A»: 30.000 acciones de 2 u.m. que equivalen a 6.000 acciones de 10 u.m, lo que significa que reciben 9.000 acciones de «FEL, SA».

$$\frac{9.000 \text{ acciones de «FEL, SA»}}{30.000 \text{ acciones de «MIL, SA»}} = \frac{3}{10}$$

Por cada 10 acciones de la serie «A» de «MIL, SA» de 2 u.m. de valor nominal se reciben 3 acciones de «FEL, SA» de 10 u.m. de valor nominal.

Serie «B»: 20.000 acciones de 7 u.m. equivalen a 14.000 acciones de 10 u.m. Hay que descontar las acciones de esta serie que tiene «FEL, SA»: 2.000 acciones de 7 u.m, que equivalen a 1.400 acciones de 10 u.m. Son $14.000 - 1.400 = 12.600$ acciones de 10 u.m. a canjear. Les corresponden 18.900 acciones de «FEL, SA» ($12.600/2 \times 3 = 18.900$). Pero la serie «B» del capital social de «MIL, SA» está formada por 20.000 acciones de las que 2.000 están ya en poder de «FEL, SA», por lo que son 18.000 acciones de «MIL,SA» de 7 u.m. que se van a canjear. La relación de canje para estas acciones es:

$$\frac{18.900 \text{ acciones de «FEL, SA»}}{18.000 \text{ acciones de «MIL, SA»}} = \frac{63}{60} = \frac{21}{20}$$

Por cada 20 acciones de la serie «B» de «MIL, SA» se reciben 21 acciones de «FEL, SA».

Valor razonable de los activos identificados de «MIL, SA»:

Inmovilizado material (280.000 + 250.000)	530.000
Inmovilizado intangible (60.000 + 70.000)	130.000
Fondo de comercio	35.000
Existencias (190.000 + 375.000)	565.000
Deudores	245.000
Inversiones financieras a corto plazo (22.000 + 50.000)	72.000
Tesorería	8.000
Total valor de los activos	1.585.000

Pasivos asumidos de «MIL, SA»:

Pasivo no corriente	50.000
Pasivo corriente (30.000 + 5.000)	35.000
Total de pasivos	85.000

2. Contabilizar la fusión de las dos sociedades sabiendo que todos los accionistas acuden al canje

SOCIEDAD «MIL, SA».

Asiento de apertura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material	280.000,00	
3	Existencias	190.000,00	
44	Deudores	245.000,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo	57.000,00	
57	Tesorería	8.000,00	
100	Capital social		200.000,00
11	Reservas		418.000,00
129	Resultados		80.000,00
133	Ajustes por cambios de valor		2.000,00
–	Pasivo no corriente		50.000,00
–	Pasivo corriente		30.000,00

Traspaso del activo y el pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
–	Pasivo no corriente	50.000,00	
–	Pasivo corriente	30.000,00	
5531	Socios, cuenta de fusión	1.500.000,00	
21	Inmovilizado material		280.000,00
3	Existencias		190.000,00
440	Deudores		245.000,00
540	Inversiones financieras a corto plazo		57.000,00
57	Tesorería		8.000,00
1291	Resultados de la fusión (1.500.000 – 700.000)		800.000,00

El resultado de la fusión puede obtenerse también haciendo el siguiente cálculo:

Inmovilizado intangible (60.000 + 70.000)	130.000
Inmovilizado material	250.000

Existencias	375.000
Inversiones financieras	15.000
Fondo de comercio	35.000
Provisión para otras responsabilidades	–5.000
Total ajustes y fondo de comercio	800.000

Entrega de las acciones a los socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	200.000,00	
11	Reservas	418.000,00	
129	Resultado del ejercicio	80.000,00	
1291	Resultados de la fusión	800.000,00	
133	Ajustes por cambios de valor	2.000,00	
5531	Socios, cuenta de fusión		1.500.000,00

SOCIEDAD «FEL, SA»

Por la emisión de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
190	Acciones emitidas	895.000,00	
194	Capital emitido pendiente de inscripción (17.900 acciones × 50 u.m.)		895.000,00

Recepción del activo y del pasivo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
20	Inmovilizado intangible (60.000 + 70.000)	130.000,00	
204	Fondo de comercio	35.000,00	
21	Inmovilizado material	530.000,00	
3	Existencias	565.000,00	
440	Deudores	245.000,00	
540	Inversiones financieras a corto plazo	22.000,00	
108	Acciones propias en situaciones especiales	50.000,00	
.../...			

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
57	Tesorería	8.000,00	
–	Pasivo no corriente		50.000,00
–	Pasivo corriente		30.000,00
5292	Provisión a corto plazo para otras responsabilidades		5.000,00
5530	Socios, sociedad disuelta		1.500.000,00

Pago de los honorarios de asesores y otros profesionales:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	200,00	
57	Tesorería		200,00

Actualización al valor razonable de la fecha de adquisición de la participación en la sociedad adquirida.

Traspaso de la cuenta de patrimonio neto al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	5.000,00	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		5.000,00

Por la cancelación de la cuenta de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por cambios de valor	5.000,00	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		5.000,00

Por el ajuste al valor razonable:

Valor acciones de «MIL, SA» = 1.500.000 u.m./20.000 acciones equivalentes de 10 u.m. = 75 u.m.

Si una acción de 10 u.m. _____ 75 u.m.

Si el valor nominal es de 7 u.m _____ X

El valor de las acciones de 7 euros es de 52,50 u.m.

Código	Cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo	60.000,00	
7632	Beneficios de disponibles para la venta ($2.000 \times 52,50 - 45.000$)		60.000,00

Entrega de las acciones a los nuevos socios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5530	Socios, sociedad disuelta	1.500.000,00	
190	Acciones emitidas		895.000,00
108	Acciones propias en situaciones especiales [100.000 (compradas) + 1.000 recibe $\times$ 50 u.m.]		150.000,00
113	Reservas voluntarias ($9.000 \text{ acciones} \times 50 - 100.000$)		350.000,00
540	Inversiones financieras a corto plazo en «MIL» ($40.000 + 5.000 + 60.000$)		105.000,00

Inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de capital:

Código	Cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	895.000,00	
100	Capital social (17.900×10)		179.000,00
110	Prima de emisión de acciones (17.900×40)		716.000,00

Pago de los gastos por la inscripción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	895,00	
57	Tesorería		895,00

3. Indicar cuántas acciones de «FEL, SA», y si procede el importe monetario, recibe un accionista de «MIL, SA» que tiene 160 acciones de la serie «A» y 300 de la serie «B»

Serie «A»: según la relación de canje obtenida anteriormente, por cada 10 acciones de «MIL, SA» los accionistas reciben 3 acciones de «FEL, SA»:

$$160 \times 3/10 = 48 \text{ acciones}$$

Serie «B»: según la relación de canje obtenida, por cada 20 acciones de «MIL, SA» los accionistas reciben 21 acciones de «FEL, SA»:

$$300 \times 21/20 = 315 \text{ acciones}$$

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

CONTABILIDAD FINANCIERA

ENUNCIADO

Se dispone de la siguiente información relativa a las operaciones realizadas por la sociedad «MATOGROSO, SA»:

1. El 01-09-20X1 ha adquirido 200 acciones de la sociedad «A» por un importe total de 10.300 u.m. «MATOGROSO, SA» no tiene intención de negociar con estas acciones, es decir, desea mantenerlas en su cartera de inversiones. El 31-12-20X1 la cotización de la acción es de 57 u.m. Finalmente, «MATOGROSO, SA», por problemas de liquidez, vende las acciones de la sociedad «A», el 30-11-20X2, por 70 u.m. por acción, con unos gastos de 105 u.m.

A 31-12-20X0, en el patrimonio neto de la sociedad «A», figuran los siguientes fondos propios:

Capital social	101.000 u.m.
Reserva legal	20.000 u.m.
Reserva especial	1.800 u.m.
Resultado del ejercicio	20.890 u.m.
Dividendo a cuenta	4.040 u.m.

El capital de «A» está formado por 10.100 acciones con un valor nominal de 10 u.m. La reserva especial corresponde a un fondo de comercio que figura en el activo por importe de 30.000 u.m.

La junta de accionistas de la sociedad «A» acordó en junio de 20X1 la distribución de un dividendo complementario con cargo a los resultados del ejercicio 20X0. El importe del mismo será el beneficio restante una vez cubiertas las obligaciones previstas en la Ley de Sociedades de Capital. Dicho dividendo se hace efectivo el 20-12-20X1.

SE PIDE:

1. Indicar en qué categoría debe incluir «MATOGROSO, SA» estas acciones y realizar las anotaciones contables correspondientes a los ejercicios 20X1 y 20X2.
2. Indicar qué información debe ofrecer «MATOGROSO, SA» en sus cuentas anuales en relación con esta inversión (indicar las partidas y los importes).

2. En la cartera de inversión de «MATOGROSO, SA» figuran títulos representativos de deuda que cotizan en un mercado activo en Estados Unidos y que están clasificados en la categoría de activos financieros disponibles para la venta. Ante la desfavorable evolución de los tipos de cambio del dólar frente al euro, la sociedad tiene contratado un seguro de tipo de cambio a 1,3 euros por dólar. Los títulos serán reembolsados dentro de 5 años. El 31-12-20X1 los títulos tienen un valor razonable de 2.000 dólares y el tipo de cambio es de 1 dólar por 1,6 euros. El 31-12-20X2 el valor razonable de los títulos es de 2.200 dólares y el tipo de cambio es de 1 dólar por 1,2 euros. La moneda funcional de «MATOGROSO, SA» es el euro.

SE PIDE:

Realizar las anotaciones contables correspondientes al cierre del ejercicio 20X2.

3. Al cierre del ejercicio 20X1, «MATOGROSO, SA», previa verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos en el PGC, decide vender una de sus líneas de negocio para concentrarse en aquellas líneas que son más rentables para la sociedad. Con base en esta decisión, califica una serie de activos y pasivos relacionados con dicha línea de negocio como un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta. En esta fecha el valor razonable del grupo considerado como un todo, menos los costes de venta, es de 12.000 u.m.

El valor neto contable del grupo es el siguiente:

Instalaciones técnicas	4.400 u.m.
Fondo de comercio	1.400 u.m.
Terreno	3.000 u.m.
Construcción	8.200 u.m.
Deudas	(4.000) u.m.

Al cierre del ejercicio 20X2 el valor razonable menos los costes de venta del grupo de elementos es de 11.200 u.m.

Transcurridos dos años desde la calificación como grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, sin que la entidad haya conseguido cerrar la venta al precio que se marcó como objetivo, decide mantener la línea de negocio. Al cierre del ejercicio 20X3 a las instalaciones técnicas le quedan 4 años de vida útil, con un valor razonable neto de 3.000 u.m. y un valor en uso de 3.400 u.m. Por su parte, a la construcción le quedan 15 años de vida útil, tiene un valor razonable neto de 10.800 u.m. y un valor en uso de 11.000 u.m.

SE PIDE:

1. Contabilizar las operaciones anteriores correspondientes a los ejercicios 20X1, 20X2 y 20X3.
2. Indicar en qué epígrafe de la cuenta de pérdidas y ganancias se recogerán los ingresos y gastos correspondientes a este grupo enajenable de elementos.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

APARTADO 1. INVERSIONES EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO

1. Clasificación de la cartera y anotaciones contables en los ejercicios 20X1 y 20X2

Suponemos que la empresa «MATOGROSO» aplica el PGC y como no tiene una intención de venderlo a corto plazo, ni tiene una participación significativa se clasifica como «Activos disponibles para la venta».

01-09-20X1: Por la compra de acciones de la sociedad «A»

En el momento de la compra hay un dividendo aprobado en la sociedad «A» pero no pagado, ya que se paga el 20-12-20X1.

El dividendo complementario que aprobó «A» se determina de la siguiente forma:

Resultado del ejercicio 20X0	20.890
Reserva legal (art. 274 TRLSC)	
Límite: 20% capital social ($101.000 \times 20\% = 20.200$ euros)	
10% del beneficio neto ($20.890 \times 10\% = 2.089$ euros)	-200
Cantidad que figura contabilizada = 20.000	
Reserva indisponible por fondo de comercio ($30.000 \times 0,05$)	-1.500
Dividendo a cuenta	-4.040
Dividendo complementario	15.150

El dividendo por acción es de $15.150/10.100$ acciones = 1,50 u.m. por acción.

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (10.300 – 200 acciones × 1,5 u.m.)	10.000,00	
545	Dividendo activo a cobrar (200 acciones × 1,5 u.m.)	300,00	
572	Bancos, c/c		10.300,00

El coste unitario de las acciones es: $10.000/200 = 50$ euros.

20-12-20X1: Por el cobro del dividendo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	300,00	
545	Dividendo activo a cobrar		300,00

31-12-20X1: Por el ajuste a valor razonable:

Valor en libros	10.000,00
Valor razonable (200 acciones × 57 u.m.)	11.400,00
Ajuste positivo	1.400,00

Por el ajuste de la inversión a cotización de cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	1.400,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		1.400,00

El enunciado nos indica prescindir del efecto impositivo, de ahí que se incorpora a patrimonio neto por el importe bruto.

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	1.400,00	
133	Ajustes por valoración en activos disponibles para la venta		1.400,00

30-11-20X2: Por la venta de las acciones:

En primer lugar hay que ajustar la inversión y a continuación se traspasa de patrimonio neto a resultado del ejercicio.

Valor en libros	11.400,00
Valor razonable (200 acciones × 70 u.m.)	14.000,00
Ajuste positivo	2.600,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	2.600,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		2.600,00

Por la venta de las acciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (200 acciones × 70 u.m. – 105)	13.895,00	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta [200 acciones × (70 – 50)]	4.000,00	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio neto (200 acciones × 70)		14.000,00
7632	Beneficios de cartera disponible para la venta [200 acciones (70 – 50) – 105]		3.895,00

Por el cierre de las cuentas de los grupos 8 y 9 de patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	2.600,00	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	1.400,00	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		4.000,00

2. Información en las cuentas anuales de las operaciones anteriores

AÑO 20X1

BALANCE DE SITUACIÓN

ACTIVO NO CORRIENTE

V. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO

(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio 11.400 u.m.
(200 acciones × 57 u.m.)

PATRIMONIO NETO**A.2) AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR**

(133) Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta ...	1.400 u.m.
---	------------

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS**B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto**

(900) Beneficios en activos disponibles para la venta	1.400 u.m.
---	------------

AÑO 20X2**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS****14. VARIACIÓN DEL VALOR RAZONABLE EN INSTRUMENTOS FINANCIEROS**

(7632) Beneficios de cartera disponible para la venta	3.895,00 u.m.
---	---------------

ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS**B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto**

(900) Beneficios en activos disponibles para la venta	2.600 u.m.
---	------------

C) Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias

(802) Transferencias en activos disponibles para la venta	4.000 u.m.
---	------------

APARTADO 2. INVERSIONES EN TÍTULOS REPRESENTATIVOS DE DEUDA

31-12-20X2: Hay que ajustar la inversión a valor razonable

El efecto mercado del título se ajustaría por gastos e ingresos de patrimonio neto, grupos 8 y 9, pero la diferencia de cambio se imputaría a resultado del ejercicio.

Valor en libros al inicio de 20X2 de la inversión de la deuda	2.000 \$
Valor razonable al cierre de 20X2 de la inversión	2.200 \$
Efecto mercado	200 \$

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo (200 \$ × 1,2 €)	240,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		240,00

Por el traspaso a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	240,00	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		240,00

Por el efecto divisa: 2.000 \$ (1,6 – 1,2) = 800 euros de ajuste negativo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
668	Diferencia negativa de cambio	800,00	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		800,00

Comprobación del efecto conjunto:

Valor en libras al inicio de 20X2 de la inversión de la deuda (2.000 \$ × 1,6) .. 3.200 euros

Valor razonable al cierre de 20X2 de la inversión (2.200 \$ × 1,2) 2.640 euros

Efecto mercado + Efecto divisa 560 euros

Por la cobertura del seguro de cambio, que es una cobertura contable de flujos de efectivo:

Valor razonable de la inversión a cierre de 20X2 (2.200 \$ × 1,2) 2.640 euros

Seguro de cambio (2.200 \$ × 1,3) 2.860 euros

Cobertura eficaz 220 euros

Código	Cuenta	Debe	Haber
2553	Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura	220,00	
910	Beneficios por cobertura de flujos de efectivo		220,00

Por la transferencia a patrimonio neto:

Código	Cuenta	Debe	Haber
910	Beneficios por cobertura de flujos de efectivo	220,00	
1340	Cobertura de flujos de efectivo		220,00

APARTADO 3. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA

31-12-20X1: Reclasificación del conjunto enajenable a activos no corrientes para la venta

Valor en libros del grupo enajenable 13.000

Valor razonable menos coste de venta 12.000

Deterioro de valor 1.000

Al estar dispuesto a venderlo por debajo del valor en libros, de acuerdo con la NRV 2.^a 2 del inmovilizado material, primero se procede a deteriorar el fondo de comercio y a continuación proporcionalmente al valor en libros de los activos no corrientes. En nuestro caso se deterioran 1.000 u.m. del fondo de comercio, de los 1.400 u.m. que se habían abonado.

Código	Cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro de inmovilizado intangible	1.000,00	
204	Fondo de comercio		1.000,00

Por la reclasificación a grupo enajenable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
580	Inmovilizado	16.000,00	
52/17	Deudas	4.000,00	
212	Instalaciones técnicas		4.400,00
204	Fondo de comercio		400,00
210	Terrenos		3.000,00
211	Construcciones		8.200,00
589	Otros pasivos		4.000,00

31-12-20X2: Por el deterioro de valor:

El valor neto de venta del grupo enajenable se estima que se ha deteriorado en 800 u.m., debido a que en la actualidad su valor se estima en 11.200 u.m. y se reclasificó por 12.000 u.m. La posible pérdida de 400 u.m. se imputa al fondo de comercio como deterioro irreversible y el resto, proporcionalmente al valor de los activos no corrientes.

Código		Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro de inmovilizado intangible	400,00	
580	Inmovilizado (Fondo de comercio)		400,00

Y el resto tendría carácter reversible:

Código		Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro de inmovilizado material	400,00	
5990	Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenidos para la venta		400,00

La parte reversible del deterioro se reparte proporcionalmente al valor de los activos:

Instalaciones técnicas	4.400	28,21%
Local (3.000 + 8.200)	11.200	71,79%
Suma	15.600	

31-12-20X3: Retira el plan de venta:

Si se retira el plan de venta, los inmovilizados se vuelven a incorporar en el activo no corriente y se valoran por el menor entre:

- Valor contable que tenía antes del plan de venta ajustado por las amortizaciones y deterioros de valor que se hubieran practicado de no haberse clasificado como mantenido para la venta.
- Importe recuperable: el mayor entre

{	Valor razonable – Coste de venta
{	Valor en uso

Para averiguar las cuotas de amortización que se hubieran practicado durante el plan de venta, a la vida útil que les queda en la actualidad a los activos no corrientes, debe añadirse el tiempo del plan de venta. Para calcular el deterioro de valor no disponemos de datos, puesto que si no hubiese habido plan de venta se necesitaría conocer el importe recuperable de los años 20X2 y 20X3 de la línea de negocio.

INSTALACIONES TÉCNICAS

Valor contable de las instalaciones técnicas = $4.400 \text{ u.m.} - 4.400/6 \text{ años} \times 2 \text{ años} = 2.933,33 \text{ u.m.}$

Importe recuperable de las instalaciones técnicas el mayor entre el valor neto de venta (3.000) y el valor en uso (3.400), lo que significa que elegimos 3.400 u.m.

Y de los dos valores 2.933,33 u.m. y 3.400 u.m., elegimos el menor, por tanto se activa por 2.933,33 u.m. la instalación técnica.

LOCAL

Valor contable del local en la actualidad = $(3.000 + 8.200) - 8.200/17 \text{ años} \times 2 \text{ años} = 10.235,29 \text{ u.m.}$

El importe recuperable es de 11.000 euros, porque el valor en uso es mayor que el precio neto de venta, que son 10.800 u.m.

De los dos valores nos quedamos con el menor entre 11.000 y 10.235,29 u.m.

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas	2.933,33	
210	Terreno	3.000,00	
211	Construcciones	7.235,29	
589	Otros pasivos	4.000,00	
599	Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenidos para la venta	400,00	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	2.031,38	
580	Inmovilizado		15.600,00
52/17	Deudas		4.000,00

Si la empresa está obligada a formular la cuenta de pérdidas y ganancias con modelo normal, el resultado figurará en el apartado B) Operaciones interrumpidas, donde se colocan los rendimientos netos de dicha línea de negocio una vez descontado el Impuesto sobre Sociedades. Aparecerán en las cuentas de pérdidas y ganancias formuladas durante los años en que la empresa ha mantenido el plan de venta.

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

CONTABILIDAD FINANCIERA

ENUNCIADO

1. La sociedad «CAMPOAMOR, SA» tiene, en el ejercicio 20X7, un beneficio antes de impuestos de 650.000 u.m.

En relación con la sociedad se han producido los siguientes hechos:

a) En el ejercicio 20X1 tuvo una base imponible negativa de 25.000 u.m. que no ha podido compensar fiscalmente todavía y que, de acuerdo con el principio de prudencia, no tenía contabilizada.

b) Recibe el 1 de julio de 20X7 la donación de una patente que utilizará en la fabricación de sus productos.

De acuerdo con la normativa, la vida útil de la patente es de 20 años. El valor razonable de la patente se estima en 100.000 u.m.

c) La sociedad enajena el 1 de febrero de 20X7 un elemento de inmovilizado material, obteniendo un resultado de 200.000 u.m.

El importe obtenido, 1.000.000 de u.m., se reinvierte en una patente el día 1 de julio de 20X7, cuya vida útil se estima en 10 años.

La sociedad se ha acogido a la deducción por reinversión, en cuya virtud deducirá un 12 por 100 de la renta positiva obtenida en la transmisión del inmovilizado material, acogándose a la previsión contable de su periodificación.

d) Un cliente cuyo crédito pendiente de pago era de 25.000 u.m. ha resultado impagado al vencimiento, el 15 de noviembre de 20X7.

e) La empresa se ha acogido a un plan de libertad de amortización fiscal de un activo adquirido a finales del año 20X7 (31 de diciembre de 20X7) por 35.000 u.m.

f) Un cliente del que se dotó corrección valorativa por deterioro el año pasado por 15.000 u.m. ha sido declarado en situación concursal.

g) Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio 20X7 han sido 45.000 u.m. y las deducciones y bonificaciones de 3.800 u.m.

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior, así como la liquidación del Impuesto sobre Sociedades en el año 20X7 teniendo en cuenta que el tipo de gravamen es del 30 por 100.

2. La misma sociedad tiene dos sectores diferenciados a efectos de IVA, «A» y «B».

En el sector «A», dedicado a la fabricación de maquinaria industrial, se construye durante el año 20X1 una máquina soldadora, que está lista para su funcionamiento el 1 de junio de 20X1, para lo que incurre en los siguientes gastos:

- Gastos de personal (sueldos y salarios, Seguridad Social a cargo de la empresa, otros gastos sociales...): 1.000 u.m.
- Luz, gas y agua: 1.000 u.m.
- Compra de otros aprovisionamientos: 2.000 u.m.
- Otros servicios: 2.500 u.m.

En esa misma fecha, la empresa afecta el uso de esa máquina a la actividad del sector «A», donde se construyó.

En el año 20X4, como consecuencia de la rotura de una máquina similar en el sector «B», se decide afectar la máquina soldadora a la actividad de dicho sector.

Las prorratas definitivas en ambos sectores en los años 20X0 a 20X10 son las siguientes:

	Sector «A»		Sector «B»
X0	90%	X0	39%
X1	85%	X1	20%
X2	100%	X2	43%
X3	80%	X3	29%
X4	92%	X4	40%
X5	91%	X5	20%
X6	100%	X6	43%
X7	90%	X7	38%
X8	93%	X8	42%
X9	97%	X9	35%
X10	80%	X10	20%

SE PIDE:

Contabilizar las operaciones anteriormente descritas, así como el IVA derivado de dichas circunstancias, sin tener en cuenta la depreciación de la maquinaria, considerando que el tipo de IVA al que tributan las operaciones es del 18 por 100.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 20X7

Contabilizar las operaciones anteriores

a) Activación base imponible negativa 20X1.

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Créditos por pérdidas a compensar BIN-X1 (25.000 × 30%)	7.500,00	
.../...			

Código	Cuenta	Debe	Haber
...			
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		7.500,00

b) Donación de una patente de fabricación.

01-07-20X7: Donación de la patente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial	100.000,00	
941	Ingresos de donaciones y legados de capital		100.000,00

31-12-20X7: Por los ajustes de cierre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (100.000/20 años × 6/12)	2.500,00	
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial		2.500,00

Por la transferencia de la donación a resultado del ejercicio, debido a que el activo no ha sido coste.

Código	Cuenta	Debe	Haber
841	Transferencia de donaciones y legados de capital	2.500,00	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		2.500,00

De acuerdo con los apartados 2 y 3 del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), la donación tributa en el año en el que se recibe, generando un ajuste fiscal positivo de 97.500 euros. Es un ajuste de patrimonio neto que revertirá en ejercicios siguientes.

c) Por la venta de un inmovilizado y la reinversión en otro.

01-02-20X7: Por la venta de un inmovilizado material:

Código	Cuenta	Debe	Haber
57	Bancos, c/c	—	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		—
			.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
21	Inmovilizado material	–	
771	Beneficio procedente del inmovilizado material		200.000,00

01-07-20X7: Reinvierte en la patente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
203	Propiedad industrial	1.000.000,00	
572	Bancos, c/c		1.000.000,00

31-12-20X7: Por la amortización de la patente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible (1.000.000/10 años × 6/12)	50.000,00	
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial		50.000,00

El artículo 42 del TRLIS establece las condiciones para que exista una deducción por reinversión:

$$\text{Renta fiscal} \times \% \text{ deducción} = 200.000 \times 12\% = 24.000 \text{ euros.}$$

Esta deducción se periodifica para correlacionarla con la vida útil del activo. El importe que se devenga en el ejercicio 20X7 es: $24.000/10 \text{ años} \times 6/12 = 1.200$ euros. El resto se imputará a los ejercicios siguientes: $24.000 - 1.200 = 22.800$ euros.

d) 15-11-20X7: Por el cliente moroso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
436	Cliente de dudoso cobro	25.000,00	
430	Clientes		25.000,00

Por la dotación del deterioro de valor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
694	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones comerciales	25.000,00	
490	Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales		25.000,00

Según el artículo 12.2 del TRLIS, el cliente no ha sido demandado, ni está en concurso y como no han transcurrido seis meses, no se admite como gasto deducible hasta el siguiente ejercicio. Se genera una diferencia temporaria deducible.

e) La libertad de amortización supondrá un ajuste negativo por 35.000 euros. Aparece una diferencia temporaria imponible que nace en el ejercicio actual.

f) Al declararse en situación concursal se admite la pérdida, ajuste negativo de 15.000 euros, revierte la diferencia temporaria deducible del ejercicio anterior.

Calcular la deuda tributaria 20X7

Resultado contable antes de impuestos	650.000	
+/- Diferencias permanentes	0	
+/- Diferencias temporarias		
A) Con origen ejercicio actual		
Donación de la patente	97.500	
Moroso 20X7	25.000	
Libertad amortización	-35.000	87.500
B) Con origen ejercicios anteriores		
Moroso 20X6 (concurso acreedores)	-15.000	-15.000
Base previa 20X7	722.500	
Compensación BIN-X1	-25.000	
Base imponible 20X7	697.500	
Tipo gravamen		× 30%
CUOTA ÍNTEGRA	209.250	
- Deducciones y bonificaciones	-3.800	
- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios	-24.000	
CUOTA LÍQUIDA	181.450	
- Retenciones y pagos a cuenta	-45.000	
DEUDA TRIBUTARIA	136.450	

Contabilización del impuesto

Por el impuesto corriente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente (181.450 – 29.250)	152.200,00	
8300	Impuesto corriente (97.500 × 30%)	29.250,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		45.000,00
4752	Hacienda Pública, acreedora por Impuesto sobre Sociedades		136.450,00

Por la compensación de la base imponible negativa de 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	7.500,00	
4745	Crédito por compensación de pérdidas BIN-X1 (25.000 × 30%)		7.500,00

Por el deterioro del moroso de 20X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
47402	Activo por diferencias temporarias deducibles (25.000 × 30%)	7.500,00	
6301	Impuesto diferido		7.500,00

Por la reversión del deterioro de 20X6:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	4.500,00	
47401	Activo por diferencias temporarias deducibles (15.000 × 30%)		4.500,00

Por la libertad de amortización de un activo comprado en 20X7:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	10.500,00	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles (35.000 × 30%)		10.500,00

Por la periodificación por la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	22.800,00	
.../...			

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones (24.000 – 1.200)		22.800,00

Por la imputación a patrimonio neto de la deducción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
835	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	22.800,00	
1371	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones en varios ejercicios		22.800,00

Por la incorporación a patrimonio neto de la donación de la patente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
941	Ingresos de donaciones y legados de capital	100.000,00	
841	Transferencia de donaciones y legados de capital		2.500,00
8300	Impuesto corriente (97.500 × 30%)		29.250,00
131	Donaciones y legados de capital		68.250,00

Los saldos de las cuentas utilizadas para contabilizar el impuesto sobre beneficios se traspasan al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	190.000,00	
6300	Impuesto corriente		152.200,00
6301	Impuesto diferido		37.800,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
638	Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	7.500,00	
129	Resultado del ejercicio		7.500,00

Resultado contable antes de impuestos	650.000
– (6300) Impuesto corriente	–152.200
– (6301) Impuesto diferido	–37.800
+ (638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	+7.500
RESULTADO DEL EJERCICIO	467.500

2. SECTOR DIFERENCIADO DE IVA

01-06-20X1: Por los costes relacionados con la construcción de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
64	Gastos de personal	1.000,00	
628	Suministros	1.000,00	
602	Compra de otros aprovisionamientos	2.000,00	
629	Otros servicios	2.500,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado 18% [(1.000 + 2.000 + 2.500) × 18%]	990,00	
57	Tesorería		7.490,00

Por la afectación de la máquina al sector «A»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (6.500 + 6.500 × 18% × 10%)	6.617,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado 18% (6.500 × 18% × 90%)	1.053,00	
732	Trabajos realizados para el inmovilizado material		6.500,00
477	Hacienda Pública, IVA repercutido 18% (6.500 × 18%)		1.170,00

31-12-20X1: Por el ajuste a la prorrata definitiva:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos en el IVA de bienes de inversión [6.500 × 18% (90% – 85%)]	58,50	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		58,50

31-12-20X2: Por la regularización de bienes de inversión:

Prorrata definitiva 20X2	100%
Prorrata definitiva 20X1	85%
Diferencia	15%

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	35,10	
.../...			

Código	Cuenta	Debe	Haber
...			
6392	Ajustes positivos en el IVA de bienes de inversión [6.500 × 18% (10% – 85%)/5 años]		35,10

31-12-20X3: Por la regularización de bienes de inversión:

Prorrata definitiva 20X3 80%

Prorrata definitiva 20X1 85%

Diferencia 5%

No procede regularizar debido a que la diferencia no supera los 10 puntos porcentuales.

Ejercicio 20X4: Cambio de sector diferenciado.

Entra a la prorrata provisional del sector 20X4 que es del 29 por 100:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	339,30	
6342	Ajustes negativos en el IVA de bienes de inversión por cambio de sector diferenciado [6.500 × 18% (100% – 29%)]	830,70	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (6.500 × 18%)		1.170,00

31-12-20X4: Por el ajuste a la prorrata definitiva:

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	128,70	
6392	Ajustes positivos en el IVA de bienes de inversión [6.500 × 18% (40% – 29%)]		128,70

31-12-20X5: Por el último año de regularización como bien de inversión:

Prorrata definitiva 20X5 20%

Prorrata definitiva 20X4 40%

Diferencia 20%

Código	Cuenta	Debe	Haber
6342	Ajustes negativos en el IVA de bienes de inversión [$6.500 \times 18\% (20\% - 40\%)/5$]	46,80	
472	Hacienda Pública, IVA soportado		46,80

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

MATÉMATICA FINANCIERA

ENUNCIADO

El señor «CENTENO» obtiene unos ingresos ordinarios el día 1 de cada mes de 2.000 u.m. y tiene contratados los siguientes préstamos:

1. Préstamo hipotecario: concedido 5 años antes por un importe de 120.000 u.m. a devolver mediante pagos mensuales constantes. El tipo de interés mensual es del 0,5 por 100. El préstamo fue contratado el 1 de abril del año 20X5 con una duración de 20 años, si bien durante los 2 primeros años se pactó con la entidad bancaria una carencia total.
2. Préstamo personal: concedido el 1 de enero del año X por una cuantía de 60.000 u.m. por un periodo de 5 años y con una cuota de amortización mensual constante. El tipo de interés anual nominal es del 6 por 100.

Además, se sabe que la entidad financiera tiene pactado con el señor «CENTENO» las siguientes posibilidades de inversión o financiación:

- En caso de superávit: el señor «CENTENO» puede invertir el exceso en un depósito mensual que renta el 1 por 100.
- En caso de déficit: la entidad financiera le ofrece o bien financiarlo con un descubierto en cuenta corriente con una comisión única del 4,5 por 100 sobre el importe mensual máximo del descubierto o bien mediante la concesión de un anticipo de ingresos a devolver en 3 meses, con una comisión de apertura del 0,5 por 100 y un interés simple anual del 8 por 100.

SE PIDE:

1. Calcular la situación financiera del señor «CENTENO» el 1 de abril del año X, sabiendo que durante dicho mes no va a obtener otros ingresos.

- 2. En caso de superávit, calcular el capital con el que cuenta el señor «CENTENO» al final de la duración del depósito.
- 3. En caso de déficit, determinar cuál es la opción más ventajosa para el señor «CENTENO».

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1. CALCULAR LA SITUACIÓN FINANCIERA DEL SEÑOR CENTENO EL 1 DE ABRIL DEL AÑO X

Cálculo de la cuota del préstamo hipotecario:

La duración del préstamo es de 20 años, siendo dos de carencia, por lo que se tendrán que pagar $18 \times 12 = 216$ mensualidades.

$$120.000 (1 + 0,005)^{-24} = \text{cuota mensual} \frac{1 - (1 + 0,005)^{-216}}{0,005}$$

$$\text{Cuota mensual del préstamo hipotecario} = 1.025,48 \text{ u.m.}$$

Cálculo de la cuota del préstamo personal que le imputa la entidad financiera el 1 de abril:

Es un préstamo con cuotas de amortización constantes = $60.000 \text{ u.m.}/60 \text{ meses} = 1.000 \text{ u.m.}$ de capital por mes.

Como se lo concedieron a 1 de enero, se han pagado dos cuotas: la de 1 de febrero y la de 1 de marzo, lo que implica que la deuda pendiente serían 58.000 euros, si se aplica el $6\%/12 \text{ meses} = 0,5\%$ mensual.

$$\text{Cuota del 1 de abril del préstamo personal} = 58.000 \times 0,005 + 10.000 = 1.290 \text{ u.m.}$$

Situación del señor Centeno a 1 de abril del año X:

Ingresos.....	2.000,00 u.m.
Pago préstamo hipotecario.....	-1.025,48 u.m.
Pago del préstamo personal	-1.290,00 u.m.
Déficit	315,48 u.m.

2. SUPERÁVIT DEL SEÑOR CENTENO

No existe superávit según se desprende de los cálculos del apartado 1.

3. DÉFICIT DEL SEÑOR CENTENO

El banco le ofrece dos opciones para cubrir el déficit:

1. Descubierta bancario

$$\text{Coste del descubierta bancario} = 315,48 \text{ u.m.} \times 0,045 = 14,20 \text{ u.m.}$$

2. Anticipo de ingresos

X = cantidad que debe pedir por anticipado de los ingresos

$$X - 0,005 X = 315,48 \text{ u.m. Debe pedir un adelanto de } X = 317,07 \text{ u.m.}$$

$$\text{Coste financiero} = 317,07 \times 0,08 \times 3/12 = 6,34 \text{ u.m.}$$

$$\text{Comisión apertura} = 317,07 - 315,48 = 1,59 \text{ u.m.}$$

$$\text{Coste total} = 6,34 + 1,59 = 7,93 \text{ u.m.}$$

La opción más favorable es la de pedir un anticipo sobre sus ingresos.

Recensiones Bibliográficas

La imposición sobre el patrimonio como instrumento para una distribución equitativa de la riqueza

César MARTÍNEZ SÁNCHEZ

Fundación Alternativas, Madrid, 2010, 52 págs.

Cuando han transcurrido ya tres años, desde que la figura analizada en esta monografía quedase vacía de contenido por medio de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, que estableció una bonificación general del 100 por 100 de la cuota íntegra y eliminó la obligación de declarar, el autor, que es profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, presenta un interesante estudio comparativo del tributo español y del *Impôt sur la solidarité de la fortune* que se aplica en Francia, sosteniendo la necesidad de la imposición sobre el patrimonio para mejorar la distribución de la riqueza y aumentar la progresividad de nuestro sistema impositivo, aunque la reimplantación que se propone tendría que conllevar determinadas modificaciones en la estructura de este impuesto zombi, con el fin de gravar selectivamente las situaciones reveladoras de una alta capacidad económica.

El libro, encuadrado en la colección de «estudios de progreso» de la Fundación Alternativas, fue presentado a los medios de comunicación a finales de enero pasado y consta de siete capítulos, complementados con un breve resumen y las oportunas referencias de siglas, bibliografía, tablas y gráficos. Aquellos tratan los temas siguientes: 1.º Introducción; 2.º Panorama de la política fiscal en España; 3.º El Impuesto sobre el Patrimonio en España; 4.º El Impuesto sobre el Patrimonio en perspectiva comparada; 5.º La posibilidad del establecimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio autonómico; 6.º Conclusiones y 7.º Propuestas.

El estudio del profesor MARTÍNEZ SÁNCHEZ arranca con el señalamiento de los motivos que suelen justificar, desde las opciones situadas a la izquierda del espectro político, la intervención de los poderes públicos para el logro de una justa distribución de la riqueza entre los ciudadanos; objetivo este que directamente emplaza el sentido que ha de tener la actividad de la Hacienda Pública, tanto desde la perspectiva de la recaudación de los tributos, como en la faceta ulterior de aplicación de los recursos obtenidos, priorizando determinadas políticas públicas, sin obstruir el crecimiento económico y bienestar social.

En opinión del autor, la clave de las reformas tributarias que se han ido dando en los últimos tiempos pasaría por el debilitamiento de la *equidad vertical* en beneficio de la *equidad horizontal*, lo que ha hecho más regresivo un sistema en el que la imposición indirecta adquiere un carácter preponderante y en la directa se reduce la presión de las rentas del capital, se pone en entredicho el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se suprime de hecho el Impuesto sobre el Patrimonio; figura esta que debería «detracer recursos de las grandes fortunas, las cuales suponen una importante

acumulación de capital que, por un lado, resulta muy beneficiosa para sus poseedores, pero que, a la vez, obstaculiza en buena medida la redistribución de los recursos entre la ciudadanía».

Al tratarse de un estudio jurídico, MARTÍNEZ SÁNCHEZ no se pronuncia sobre la viabilidad económica del Estado del bienestar, aunque discrepa de la ideología que suele deslizarse frente al aumento de la carga fiscal y subordina el empleo de argumentos económicos respecto del debate jurídico-constitucional sobre el Estado social que se asienta sobre la idea de la solidaridad.

El sucinto panorama que se presenta de la política fiscal española, con auxilio de gráficos y alguna tabla, sostiene la devaluación de los principios de justicia tributaria en la legislación ordinaria, resaltando tres aspectos: 1.º La bonificación altísima, prácticamente una exención, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; 2.º La «dualización» del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, donde solo las rentas del trabajo tributan con progresividad, y 3.º La ya citada supresión de facto del Impuesto sobre el Patrimonio, que acentúa la tendencia hacia una fiscalidad que recae de forma mayoritaria sobre las rentas del trabajo.

Dentro del capítulo tercero, se consideran los antecedentes de la figura analizada, introducida al calor de la reforma fiscal de 1977 como un impuesto «extraordinario» y «excepcional», aunque perduró prácticamente inalterado hasta 1991 y posteriormente, desde el año 2001, comenzaron a surgir diferencias entre las distintas comunidades autónomas, como consecuencia de la atribución de competencias normativas en relación con el mínimo exento, tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones en la cuota. También se realiza una exégesis de las razones que llevaron a la reforma de 2008 a establecer la bonificación del 100 por 100 de la cuota, evitando una derogación formal que, aparte de otras cuestiones de técnica legislativa, habría propiciado el establecimiento de un gravamen patrimonial de plena titularidad autonómica.

Posteriormente se aducen las razones favorables a la existencia del Impuesto sobre el Patrimonio, haciéndolas coincidir con las finalidades expresamente enunciadas por la exposición de motivos de la todavía vigente Ley 19/1991, de 6 de junio:

- 1.^a Mayor equidad vertical en la carga tributaria que requeriría de una actualización del mínimo exento y el establecimiento de mecanismos de control para impedir la evasión de los grandes patrimonios a través de usos fraudulentos de la exención por actividades económicas.
- 2.^a Fomento de una utilización más productiva del patrimonio, lo que justifica la transformación de la citada exención en una reducción sustancial (de un 60%) de la base imponible, a fin de conciliar ese objetivo con los de equidad y redistribución.
- 3.^a Servir de complemento al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el carácter censal y de control del Impuesto sobre el Patrimonio, sirviendo a la valoración de bienes—el autor considera que la crítica a la inadecuación de los métodos de valoración de la normativa actual, en vez de justificar la supresión del impuesto, legitiman a su reforma— y ayudando a una mejor gestión y lucha contra la defraudación tributaria.

-
- 4.^a Procurar una mejor distribución de la riqueza; circunstancia directamente afectada, de manera negativa, por la supresión de hecho del impuesto.

Entre las diversas cifras que se reflejan en el trabajo para juzgar la idoneidad y conveniencia de la supresión del gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, destacan los datos de recaudación y número de declarantes. Así, en el año 2007 se recaudaron 2.060 millones de euros, triplicando los ingresos obtenidos por el mismo concepto 10 años antes y registrándose también una tendencia al alza de declarantes (1.000.000 en 2007). El autor procura analizar las particulares características de estos últimos empleando diversas tablas y gráficos y observa la composición de los bienes patrimoniales relacionados en las declaraciones del Impuesto sobre el Patrimonio de los últimos años y el valor patrimonial declarado de los contribuyentes.

En el capítulo cuarto se lleva a cabo una perspectiva comparada de la imposición patrimonial en los países que integran la OCDE, siendo minoría los que mantienen en sus ordenamientos jurídicos este tipo de gravamen, aunque la tendencia podría verse alterada por la necesidad de obtener recursos con que sostener los gastos públicos en el actual contexto de crisis económica. De manera particularizada –aparte de la referencia al caso de Alemania, donde la desaparición del impuesto se produjo como consecuencia de un fallo del Tribunal Constitucional Federal (Sentencia de 22 de junio de 1995)– el profesor MARTÍNEZ SÁNCHEZ se detiene en considerar los antecedentes y principales características que presenta el *Impôt sur la solidarité de la fortune* en Francia, tributo que fue calificado en su momento como la mayor innovación impositiva del primer mandato del presidente François Mitterrand, aunque sería derogado más tarde por medio de la Ley 86-824, de 11 de julio de 1986, y restablecido posteriormente a través de la Ley de Presupuestos para el año 1989.

Con carácter previo a las conclusiones y propuestas que se ofrecen al término del estudio, se analiza la posibilidad de que se reintrodujese la figura en el sistema tributario de las comunidades autónomas. En este punto, el autor no se pronuncia sobre si esta opción resulta deseable o no, comentando solamente su viabilidad técnica en función de las normas que disciplinan la financiación autonómica en la actualidad y resaltando aspectos como la doble imposición, principios de territorialidad y coordinación con la Hacienda estatal y señalando algunos problemas de aplicación de un Impuesto sobre el Patrimonio autonómico.

La *interpretación material* –que hace MARTÍNEZ SÁNCHEZ– del artículo 6.2 de la LOFCA favorecería el establecimiento de la figura en las comunidades autónomas, entendiendo que la expresión «gravados» de dicho precepto implica que debe existir una efectiva presión fiscal para entender que el hecho imponible en cuestión se encuentra gravado por el Estado, evitando una *petrificación del hecho imponible*, que estaría ocupado aunque yermo, contraria al principio de autonomía financiera consagrado en el artículo 156.1 de la Constitución.

En cuanto al principio de territorialidad y dado que el Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal implicaría el gravamen de todo el patrimonio con independencia de la localización concreta de los bienes, el autor considera que se ha de permitir este resultado, siendo lo relevante el lugar de residencia habitual del sujeto pasivo para exigir el tributo; sin que de esta solución se pueda

deducir una alteración del principio de unidad de mercado por obstaculizar la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni tampoco que se quebrante el principio de coordinación entre los distintos sistemas tributarios, dada la profundización en la corresponsabilidad fiscal que su establecimiento por las comunidades autónomas conllevaría.

En el capítulo de propuestas concretas, el autor resalta como principal la rehabilitación del Impuesto sobre el Patrimonio estatal, aunque debiendo ser reformado en los siguientes aspectos: aumento significativo del mínimo exento y adaptación del mismo a las circunstancias subjetivas del contribuyente, revisión de los criterios de valoración de ciertos bienes y sustitución de la exención del patrimonio afecto a actividades económicas por una importante reducción en la base imponible. De manera subsidiaria, para el caso de que no se reinstaurase la figura en toda España, se propone la creación de un Impuesto sobre el Patrimonio autonómico, poniendo de relieve algunos inconvenientes que dificultarían su efectiva aplicación.

Miguel Ángel Martínez Lago